



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.728471/2018-17
ACÓRDÃO	2201-013.021 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	3 de setembro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MAURICIO LEONARDO HASSON
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2012, 2014

RECLASSIFICAÇÃO DE RENDIMENTOS. APROVEITAMENTO DE TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA COM O IMPOSTO DE RENDA EXIGIDO NA PESSOA FÍSICA. IMPOSSIBILIDADE.

O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrados pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, somente pode utilizá-lo na compensação de débitos próprios.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CONFIGURAÇÃO CONDUTAS PREVISTAS NOS ARTIGOS 71, 72 E 73 DA LEI Nº 4.502 DE 1964. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra nas hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502 de 1964.

RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. LEI Nº 14.689/2023. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA REDUZIDA A 100%.

As multas aplicadas por infrações administrativas tributárias devem seguir o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica. Deve ser observado, no caso concreto, a superveniência da Lei nº 14.689/2023, que alterou o percentual da multa qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/1996, nos termos do art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFICÁCIA NORMATIVA.

Somente devem ser observados os entendimentos jurisprudenciais, e decisões administrativas para os quais a lei atribua eficácia normativa, de modo que as decisões suscitadas pelo recorrente em seu recurso voluntário não são aplicáveis ao caso analisado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa de ofício qualificada ao percentual de 100%, em virtude da retroatividade benigna, vencido o Conselheiro Thiago Álvares Feital, que lhe deu provimento parcial em maior extensão para também deduzir do imposto devido os valores recolhidos pela pessoa jurídica. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o Conselheiro Thiago Álvares Feital.

Assinado Digitalmente

Luana Esteves Freitas – Relatora

Assinado Digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Cleber Ferreira Nunes Leite, Ésio Kennedy Souza Silva, Thiago Álvares Feital e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do Auto de Infração (fls. 2/13) até sua Impugnação (fls. 1233/1280), adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida (fls. 1302/1307):

Trata este processo de Auto de Infração, juntado as fls. 02 a 12, que exige crédito tributário relativo aos anos-calendário 2012 e 2014, exercícios 2013 e 2015, no total de R\$2.407.963,25, assim discriminado:

[...]

De acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal do Auto de Infração o lançamento decorreu da constatação de que foram omitidos rendimentos recebidos de pessoa jurídica.

No Termo de Verificação Fiscal juntado as fls. 14/56, a fiscalização relata os procedimentos adotados e os documentos analisados.

Esclarece a autoridade lançadora que durante procedimento fiscal realizado junto a JBS S.A - JBS foi informado que a empresa efetuou pagamentos a empresa MFDLN Consultoria Empresarial Ltda, empresa da qual o sujeito passivo é sócio e administrador.

A JBS apresentou cópia de Notas Fiscais e respectivos comprovantes de pagamentos. Demonstrou transferências para a conta da MFDLN e para a conta do contribuinte dos valores representados pelas Notas Fiscais nº 1 e nº 4, respectivamente, e demonstrou ter contabilizado estas Notas Fiscais.

Foi intimada a apresentar a efetiva comprovação da prestação de serviços por diversas empresas, dentre elas a MFDLN Consultoria Empresarial Ltda.

Juntou Relatórios esclarecendo que se tratava de serviços de Assessoria e Consultoria à JBS no processo de cisão da Vigor Alimentos S/A. Esses relatórios consistiam em uma apresentação intitulada de "Alternativas estratégicas para a divisão de leite", "Laudo de Avaliação conforme Instrução CVM nº 361", e documento intitulado "Material para discussão". A apresentação "Alternativas estratégicas para a divisão de leite" contém as logomarcas das empresas Rothschild e JBS e fornece alternativas para a "divisão de laticínios, sugerindo a alternativa "spin-off parcial" como a melhor opção para os acionistas da JBS. O "Laudo de Avaliação Conforme Instrução CVM nº 361" contém as logomarcas das empresas Bradesco e Vigor Alimentos S.A. O documento intitulado "Material para discussão" contém as logomarcas das empresas JBS e J.P. Morgan, relata o histórico da abertura da empresa Vigor e demonstra tabelas com a avaliação da JBS e Vigor.

Em relação a algumas empresas, a JBS desmentiu a versão inicial sobre a efetiva prestação de serviços, passando a afirmar que os valores pagos por ela àquelas pessoas jurídicas se referiam à Participação nos Lucros e Resultados.

Salienta a fiscalização, contudo, que essa versão é fantasiosa sendo de outra natureza os valores repassados pela JBS àquelas pessoas jurídicas.

Sobre estes pagamentos, a JBS encaminhou arquivos referentes à apresentação "Programa de Participação nos Resultados – Liderança". Essas apresentações tratam do objetivo, elegibilidade, regras gerais e metas do programa de cada ano.

Ressalta a fiscalização que as referidas Apresentações fazem menção a bônus e não a PLR.

Em resposta a intimação nº 7 a JBS informou não ter localizado o contrato que trata de pagamento de bônus.

Em procedimento fiscal realizado junto a empresa Vigor Alimentos S.A., que faz parte do grupo econômico da JBS, foi informado pagamento ao sujeito passivo a título de PLR por meio da empresa MFDLN.

Esclareceu a empresa Vigor que não existe contrato de prestação de serviços firmado com a empresa MFDLN, que o sócio é empregado celetista, e que os valores se referem a PLR por atingimento de metas.

Apresentou cópia da Nota Fiscal emitida pela MFDLN e comprovante de pagamento.

O pagamento foi efetuado na conta bancária da pessoa física do Sr. Maurício. Esclareceu que a contrapartida pelos valores recebidos de PLR foi o atingimento de metas.

Em diligência realizada junto a MFDLN foi informado que não houve formalização de contrato para prestação de serviços à JBS. Foi esclarecido que foram discutidas alternativas possíveis para realizar o valor da separação da Companhia de Lácteos, os potenciais riscos e formas de mitigação e os méritos de criação de valor para os acionistas da JBS. Foram apresentados Nota Fiscal e comprovantes de pagamento.

A MFDLN apresentou três relatórios que já haviam sido apresentados pela JBS e apresentou também um arquivo denominado "Apresentação de Resultados Terceiro Trimestre de 2014 - Teleconferência de Resultados", da empresa Vigor Alimentos S.A, datado de 12/11/2014, que trata dos resultados operacionais da Vigor.

Em relação aos serviços prestados à empresa Vigor Alimentos S.A, a MFDLN informou que não existe contrato de prestação de serviços. Informou ainda que a contrapartida dos valores recebidos da Vigor Alimentos S.A. referem-se a PLR por atingimento de metas. O pagamento referente a Nota Fiscal nº 3 emitida em nome da Vigor Alimentos S.A foi efetuado diretamente na conta do Sr. Maurício Hasson.

Em diligência realizada junto ao Sr. Maurício foi confirmado o recebimento de PLR pela empresa Vigor representada pela Nota Fiscal nº 3.

Informou o diligenciado que ocupou na Vigor, no ano calendário 2014, o cargo de Diretor Financeiro e de Relações com Investidores da Vigor Alimentos S/A.

Reconheceu o recebimento do rendimento e confirmou tratar-se de PLR.

Em relação aos serviços prestados a JBS pela empresa MFDLN, declarou que os valores correspondentes às notas fiscais emitidas entre 2012 e 2014 são decorrentes da prestação do serviço de consultoria pela MFDLN à JBS.

Após análise dos documentos e informações prestadas, concluiu a fiscalização que a MFDLN foi constituída para economia ilegal de tributos.

Salientou que a empresa MFDLN foi constituída dois meses antes da emissão da primeira Nota Fiscal relativa a suposta prestação de serviços de consultoria e assessoria em gestão de negócios a JBS.

A empresa foi constituída pelo Sr. Mauricio e sua esposa Sra. Fátima Lúcia Ribeiro de S.M. Hasson.

Em 2012 e 2014 foram emitidas três notas fiscais para acobertar rendimentos de salário pagos pelo grupo econômica da JBS e Vigor ao Sr. Maurício por meio da MFDLN.

A empresa está com a situação cadastral suspensa desde 01/08/2012, pelo motivo "interrupção temporária das atividades". Entretanto em 27/10/2014 emitiu duas Notas Fiscais para a JBS e para a Vigor.

Ressalta a autoridade lançadora que a JBS e a Vigor, pertencentes ao mesmo grupo econômico, e o Sr. Maurício Leonardo Hasson estabeleceram um acordo de maneira intencional, propositada e previamente planejada, no qual parte da remuneração devida em decorrência de relação de emprego seria paga por meio de pessoa jurídica da qual o Sr. Maurício Leonardo Hasson é sócio e administrador. A MFDLN Consultoria Empresarial Ltda foi constituída poucos dias após a admissão do Sr. Maurício Hasson no grupo econômico.

Tal procedimento, conforme já relatado no item 8.5 do TVF, visava, certamente, a economia de tributos tanto pela pessoa física Maurício Hasson quanto pela Vigor e JBS.

O Sr. Maurício, a empresa MFDLN e a JBS se restringiram a tentar comprovar a efetiva prestação de serviços com os documentos já mencionados, que não fazem menção a empresa MFDLN ou ao Sr. Maurício.

Ressalta que o assunto tratado nas apresentações é inerente ao cargo de diretor financeiro ocupado pelo Sr. Maurício Hasson na empresa Vigor, no período da emissão das Notas Fiscais.

Conclui que é inconcebível, portanto, que a MFDLN tenha sido contratada pela JBS para dar consultoria financeira em relação à Vigor Alimentos S.A., entre 2012 e 2014, no mesmo período em que o Sr. Maurício Hasson ocupa o cargo de diretor financeiro na empresa Vigor, pertencente ao mesmo grupo econômico da JBS.

E ainda que tivesse sido contratada, questiona se restaria carga horária disponível para o Sr. Maurício Hasson exercer o cargo de diretor financeiro na Vigor.

Em consulta aos sistemas da RFB foi verificado que a empresa MFDLN não apresentou GFIP e DIRF, fato que constitui indício de que a empresa não contratou pessoas físicas nem pessoas jurídicas à época para a realização da consultoria. Ressalta ainda que não há evidências de que a Sra. Fátima Lúcia, sócia da MFDLN, tenha executado serviços de consultoria.

Portanto, pondera que são incompatíveis as duas atividades (consultor financeiro e diretor financeiro da Vigor) de forma concomitante.

Situação similar à do Sr. Maurício foi verificado com dois outros empregados que ocupavam cargos estratégicos na Vigor.

Nesses dois casos, a JBS inicialmente declarou que os serviços teriam sido prestados pelas pessoas jurídicas. Depois mudou a versão inicial sustentando tratar-se de PLR.

A JBS tenta justificar o enquadramento desses pagamentos como PLR, tendo apresentado um histórico de e-mails. Estes e-mails, contudo, referem-se a pagamento de bônus.

Conclui a fiscalização que nem a JBS nem a MFDLN/Sr. Maurício foram capazes de comprovar a efetiva prestação de serviços.

Restou comprovada a simulação de serviços prestados pela pessoa jurídica MFDLN às empresas JBS e Vigor Alimentos S.A.

O valor global de R\$3.050.000,00 pago pelo Grupo Econômico da JBS e Vigor constitui pagamento de natureza salarial.

A multa de ofício foi duplicada em razão da conduta descrita no Relatório que se caracteriza como sonegação, fraude e conluio.

Tendo em vista a ocorrência de fatos que, em tese, configuram crime contra a ordem tributária, formalizou-se Representação Fiscal para Fins Penais.

Da impugnação

A ciência do lançamento ocorreu em 11/06/2018 (fl.1.219) e o contribuinte apresentou impugnação em 09/07/2018 (fls. 1.235/1.252).

O impugnante informa inicialmente que realizou o pagamento parcial do crédito lançado no valor total de R\$867.519,72 (imposto, multa e juros), considerando o abatimento dos tributos já quitados pela pessoa jurídica MFDLN.

Sobre os valores de notas fiscais lançados salienta o impugnante que foram eles tributados pela MFDLN, por ocasião da emissão das aludidas NF e através do pagamento dos tributos federais incidentes sobre as receitas provenientes da prestação dos serviços prestados, quais sejam: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição ao PIS e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) conforme demonstrado nas cópias de Notas Fiscais e comprovantes de pagamentos que junta em anexo.

Salienta que o Fisco deixou de abater R\$431.165,00 correspondente aos tributos recolhidos pela pessoa jurídica conforme discrimina na folha 6 da impugnação, que deveriam ter sido considerados em razão da desconsideração da pessoa jurídica.

Aduz que optou por não discorrer sobre a licitude de valer-se da MFDLN para execução dos serviços de consultoria por questões financeiras, considerando a redução da multa em 50%.

Cita jurisprudência do CARF no sentido de que devem ser abatidos na apuração de créditos tributários exigidos da pessoa física, os valores arrecadados sob o código de tributos exigidos da pessoa jurídica, cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos de pessoa física.

Contesta a qualificação da multa alegando que não foi demonstrado qualquer prova de que o planejamento tributário realizado pelo impugnante resultou em evasão fiscal.

Sustenta que o planejamento foi lícito e não com o objetivo de fraudar ou simular qualquer operação, tanto que declarou e recolheu todos os tributos devidos em decorrência dos serviços prestados e emitiu as NFs nº 01, 03 e 04.

Cita o art. 129 da Lei nº 11.196/2005 que estabeleceu expressamente a possibilidade da constituição de uma pessoa jurídica para prestação de serviços intelectuais.

Sustenta também que não teria ocorrido o conluio entre as empresas, pois a prestação de serviço via pessoa jurídica só reduziria a carga tributária do impugnante e não das empresas.

Ressalta que houve sim prestação de serviços a JBS correspondente aos serviços descritos nas Notas Fiscais nº 1 e 4 vez que o impugnante, de fato, assessorou a JBS no que se refere ao processo de cisão da VIGOR.

Pondera que o Fisco Federal poderia ter entendido que a descrição do serviço na Nota Fiscal que foi “consultoria e assessoria de gestão de negócio” não seria a mais adequada ao serviço prestado, que foi assessoria ao processo de cisão da empresa, mas tal descrição em nada altera o fato do serviço ter sido prestado e os tributos declarados e recolhidos, o que afasta a alegação de fraude ou simulação.

Em relação a Nota Fiscal nº 3, constatou que houve um equívoco no direcionamento do valor para a pessoa jurídica porque o valor recebido se refere a PLR.

Houve entendimento com a VIGOR de que a empresa reconheceria em seu assentamento o recebimento desta verba com pagamento da diferença do imposto de renda de pessoa física.

Contudo, antes que a empresa providenciasse essas alterações, sobreveio o Auto de Infração.

Pede que seja julgado improcedente o lançamento vez que a Fiscalização não providenciou o abatimento dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica e que seja cancelada a qualificação da multa pelas razões já expostas.

Pugna pela juntada posterior de documentos e pela intimação dos seus procuradores no endereço que informa.

Em 19/09/2018, o contribuinte protocolou petição pedindo a juntada de documentos que comprovam o recolhimento de tributos federais pela MFDLN e reiterou o pedido para abatimento desses valores no lançamento.

Da Decisão de Primeira Instância

A 9ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte/MG – DRJ/BHE, em sessão realizada na data de 24/09/2018, por meio do acórdão nº

02.87-685 (1301/1314), julgou improcedente a impugnação apresentada, cujo acórdão restou assim ementado (fl. 1301):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2013, 2015

OMISSÃO DE RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS RECEBIDOS POR MEIO DE INTERPOSTA PESSOA.

Evidenciado que o contribuinte recebeu rendimentos tributáveis por intermédio de interposta pessoa e não os ofereceu à tributação nas correspondentes declarações de ajuste anual, resta confirmada a omissão de rendimentos apurada.

COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS ENTRE PESSOA FÍSICA E PESSOA JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE.

A pessoa física, em seu nome, não pode pleitear a compensação de tributos apurados e recolhidos, mesmo que indevidamente, pela pessoa jurídica, sendo que, a única entidade competente para pleitear a restituição ou compensação deste indébito é a própria pessoa jurídica, na forma da legislação em vigor.

CONTRATAÇÃO DE PESSOAS FÍSICAS POR INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS. MULTA QUALIFICADA.

Configura hipótese de qualificação da multa de ofício, por força da simulação e da fraude, a situação onde o sujeito passivo simula relação contratual de prestação de serviços, utilizando-se de prestadores de serviços autônomos titulares de empresas, em manifesta interposição irregular de pessoa jurídica, com vistas à violação da legislação tributária.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

Intimado da decisão de primeira instância na data de 17/10/2018, por via postal, conforme Aviso de Recebimento – A.R. acostado à fl. 1326, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 1329/1358), na data de 01/11/2018 (fls. 1329/1330), no qual alegou, em breve síntese, as razões que sintetizo nos tópicos abaixo:

(i) Do necessário abatimento dos valores dos tributos pagos pela empresa MFDLN em decorrência da prestação dos serviços de consultoria:

O Recorrente pugna para que seja abatido do IRPF lançado os valores dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica MFDLN, que recebeu os valores decorrentes dos contratos de prestação de serviços executados pelo ora Recorrente, em razão da reclassificação dos rendimentos efetuada pela fiscalização.

Afirma que recolheu o valor da diferença do tributo devido (valor lançado no Auto de Infração – valor recolhido pela PJ), de modo que não há valor remanescente, devendo ser extinto o crédito tributário.

(ii) Da ausência de conduta dolosa praticada pelo Recorrente e da sua não comprovação pelo Fisco Federal.

Afirma o Recorrente que não houve prática de conduta dolosa, e que realizou planejamento tributário de forma legal, que não constituiu evasão fiscal, de modo que pugna pela desqualificação da multa de ofício aplicada no percentual de 150%.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Luana Esteves Freitas**, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo – o Recorrente foi intimado da decisão em 17/10/2018 (fl. 1326) e apresentou Recurso em 01/11/2018 (fls. 1329/1330) – e atende às demais condições de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Delimitação do Litígio

Inicialmente destaco que o Recorrente não impugnou o mérito do lançamento propriamente dito – fatos considerados pela fiscalização que culminaram na reclassificação dos rendimentos percebidos pelo Recorrente e, por conseguinte, na lavratura do Auto de Infração – limitando seus argumentos/pedidos: **(a)** Abatimento dos valores recolhidos pela PJ; **(b)** Desqualificação da multa de ofício, em razão da ausência de dolo em sua conduta.

Assim, este voto limitar-se-á à análise de tais matérias que se encontram em litígio.

Dedução dos Tributos já recolhidos pela Pessoa Jurídica

Não pode prosperar a pretensão do Recorrente de deduzir do imposto devido por um contribuinte (pessoa física) valores que porventura tenham sido pagos indevidamente a título de tributo por outro contribuinte (pessoa jurídica).

A compensação/abatimento requerido é incabível em face de expressa vedação legal prevista no art. 74, caput e §12, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, com redação dada pelas Leis nº 10.637, de 2002, e 11.051, de 2004, que autoriza o sujeito passivo a utilizar seus créditos somente na compensação de débitos próprios:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na

compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados

[...]

§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses:

[...]

II - em que o crédito:

a) seja de terceiros;

No mesmo sentido, preconiza a Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20/11/2012:

“Art. 68. É vedada a compensação de débitos do sujeito passivo, relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF, com créditos de terceiros”.

Na situação dos autos, o contribuinte não é o detentor do alegado crédito contra a Fazenda Nacional com o qual pretende ver compensado/abatido o débito lançado em seu nome. Eventual crédito, se existente, seria oriundo de terceiros, no caso, da empresa MFDLN Consultoria Empresarial Ltda (MFDLN).

Nesse sentido, cito precedentes deste CARF, conforme ementas a seguir reproduzidas:

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Ano-calendário: 2017, 2018 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). [...] **PESSOA JURÍDICA. RECEITA. RECLASSIFICAÇÃO. EFEITOS. AUTUAÇÃO. PESSOA FÍSICA. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. APROVEITAMENTO. CRÉDITO DE TERCEIROS. VEDAÇÃO.** Há autonomia patrimonial entre a pessoa jurídica que teve receita desclassificada e a física autuada em decorrência do reportado fato. Logo, a utilização de tributos pagos pela primeira em prol da segunda equivale à compensação de crédito de terceiro, o que é vedado pela legislação que rege a matéria. **(Acórdão nº 9202-011.872, Relator: Francisco Ibiapino Luz, Data de Julgamento: 27/01/2026).**

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Exercício: 2014, 2015, 2016 [...] **SIMULAÇÃO. RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA. APROVEITAMENTO DOS TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE.** Inadmissível o aproveitamento, no contencioso administrativo, dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica que teve seus rendimentos deslocados para a pessoa física, vez que não se pode dizer tenha o lançamento, que assim não o fez, incorrido em vício de legalidade. **RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA TRIBUTADA. PESSOA JURÍDICA. PESSOA FÍSICA. APROVEITAMENTO DE TRIBUTOS. IMPOSSIBILIDADE.** Os pedidos de compensação e restituição ostentam rito próprio, não se afigurando possível a sua análise no bojo de processo de lançamento de crédito

tributário, especialmente quando o crédito a que se pretende compensar é oriundo de terceiros. (Acórdão nº 2101-003.755, Relator: Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Data de Julgamento: 11/05/2026).

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015 [...] **SIMULAÇÃO. RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA PARCIALMENTE TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA. APROVEITAMENTO DOS TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE.** Inadmissível o aproveitamento, no contencioso administrativo, dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica que teve seus rendimentos deslocados para a pessoa física. [...] (Acórdão nº 2401-012.536, Relator: Marcio Henrique Sales Parada, Data de Julgamento: 08/04/2026).

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Exercício: 2012, 2013, 2014 [...] **RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA. PEDIDO DE COMPENSAÇÃO DO TRIBUTO EM FAVOR DA PESSOA FÍSICA AUTUADA.** A autoridade lançadora não pode, de ofício, promover à restituição ou compensação de tributos pagos na empresa quando reclassifica as receitas da pessoa jurídica para rendimentos de pessoa física. A devolução ou compensação de tributo pago indevidamente por terceiro, exige a atuação voluntária do contribuinte, observando-se os procedimentos previstos nas normas da administração tributária federal. [...] (Acórdão nº 2201-011.925, Relator: Thiago Álvares Feital, Data de Julgamento: 01/10/2024)

Destarte, o suposto crédito, não sendo próprio, não é passível de compensação/abatimento com débito do sujeito passivo.

Da multa de ofício qualificada

Com relação à multa aplicada, assim dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, vigente à época da ocorrência do fato gerador:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o §1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea “a” pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea “b” com nova redação pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea “c” com nova redação pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

A multa qualificada de 150% tem por fundamento o parágrafo 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, transcrito, que trata da qualificação das infrações nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964:

Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72”.

Como se percebe, nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo acima transcrito.

Excepciona a regra a comprovação do intuito doloso, a qual acarreta a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430 de 1996, com a redação dada Lei nº 11.488, de 15/06/2007.

O conceito de dolo encontra-se no inciso I do art. 18 do Decreto-lei nº 2.848, de 07 de dezembro de 1940 - Código Penal, que dispõe ser o crime doloso aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo.

No lançamento foi aplicada a multa de ofício no percentual de 150% sobre o valor do imposto devido no lançamento referente à omissão de receitas, em decorrência da reclassificação dos rendimentos auferidos pelo contribuinte. No Termo de Verificação Fiscal consta a motivação para o lançamento da multa qualificada, conforme transcrição (fls. 50/56):

9. Multa Aplicada:

[...]

9.4. No presente procedimento fiscal, a intenção de sonegar, de fraudar o imposto de renda é cristalina na infração apurada de omissão de rendimentos auferidos da JBS e da Vigor.

9.5. Ademais, tal operação só foi possível graças a um acordo prévio entre o recebedor e o repassador do recurso. De fato, sem um conluio, não seria possível ao Sr. Maurício Leonardo Hasson emitir notas fiscais demonstradamente inidôneas da empresa MFDLN à JBS e à Vigor.

9.6. Conforme relatado no item 8.3 deste TVF, o sujeito passivo constituiu a empresa MFDLN em 18/04/2012. Quando do seu registro, a empresa tinha como objeto “assessoria e consultoria empresarial, com estudos de custos e viabilidade econômica, orçamento, gestão e estratégia de negócios e gestão comercial”.

9.7. No período de 2012 e 2014, foram emitidas três notas fiscais para acobertar rendimentos de salário pagos pela JBS e Vigor ao Sr. Maurício Leonardo Hasson, sócio e administrador da MFDLN. As notas fiscais citadas nos itens 5.3 e 5.12 deste TVF, emitidas pela MFDLN, discriminam falsamente “consultoria e assessoria em gestão de negócios” ou “consultoria em gestão de negócios”, conforme nota fiscal nº 1 a seguir:

[...]

9.8. Verificou-se a falsidade ideológica das notas fiscais listadas a seguir, prática adotada e reiterada durante dois anos, e demonstrada no capítulo 8 deste TVF:

[...]

a) A JBS declarou que os rendimentos pagos à MFDLN se referem à assessoria e consultoria no processo de cisão (spin-off) da Vigor Alimentos S.A. Entretanto, a JBS apresentou duas versões sobre os rendimentos pagos a executivos da Vigor Alimentos que, assim como o Sr. Maurício Leonardo Hasson, receberam por meio de terceira pessoa jurídica. A versão inicial era de que os serviços teriam sido

prestados por essas pessoas jurídicas. Depois, desmentiu essa versão, passando a afirmar que esses valores se referem à participação nos lucros e resultados – PLR, conforme histórico de e-mails, detalhado no item 3.13 deste TVF (Resposta apresentada ao Termo de Intimação Fiscal nº 3, datada de 03/07/2017):

[...]

b) A Vigor, por sua vez, apresentou relação com as empresas beneficiárias dos pagamentos por ela efetuados, para as quais o sócio é empregado celetista da Vigor, dentre elas a MFDLN Consultoria Empresarial Ltda. Declarou que não existe contrato de prestação de serviço, tendo informado que os valores recebidos se referem à PLR do Sr. Maurício Hasson, na condição de empregado da Vigor (resposta ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 1, datada de 11/08/2017):

[...]

c) O Sr. Maurício Leonardo Hasson, na condição de pessoa física fiscalizada, declarou que:

c.1) Os valores correspondentes às notas fiscais emitidas entre 2012 e 2014 contra a JBS foram recebidos pela MFDLN em razão da prestação do serviço de consultoria à JBS S/A (resposta ao Termo nº 7: Constatação e Intimação Fiscal, datada de 13/03/2018):

[...]

c.2) Os rendimentos pagos pela Vigor a título de PLR foram recebidos por intermédio de terceira pessoa (empresa MFDLN Consultoria Empresarial Ltda, CNPJ 15.557.786/0001-10), no ano-calendário de 2014 (resposta ao Termo nº 1: Início de Procedimento Fiscal, datada de 14/08/2017):

[...]

d) A empresa MFDLN, representada pelo Sr. Maurício Hasson, declarou que:

d.1) Os rendimentos pagos pela JBS à MFDLN referem-se a serviço de assessoria no processo de cisão da Vigor, contratada verbalmente pela JBS (resposta ao Termo de Intimação nº 1, datada de 26/05/2017):

[...]

d.2) Os rendimentos pagos pela Vigor à MFDLN referem-se à participação nos lucros e resultados recebidos da Vigor pelo Sr. Maurício Hasson, na condição de empregado celetista da Vigor (resposta ao Termo de Intimação nº 2, datada de 07/07/2017):

[...]

9.9. Assim, o sujeito passivo, em conluio com as empresas MFDLN, JBS e Vigor, visando receber verbas salariais com economia ilegal de tributos, simulou a prestação de serviços pela empresa MFDLN à JBS e à Vigor, empresa da qual é empregado desde 2012.

9.10. Por meio dessa prática ilícita, o sujeito passivo omitiu rendimentos tributáveis no ajuste anual, no período fiscalizado, no montante de R\$ 3.050.000,00, (enquanto o valor dos rendimentos tributáveis informados em DIRPF, considerando o mesmo período fiscalizado, foi de R\$ 1.338.563,20). O valor total dos rendimentos tributáveis auferidos nos anos-calendário de 2012 e 2014 foi, portanto, de R\$ 4.388.563,20, ou seja, o Sr. Maurício Leonardo Hasson auferiu mais de 2/3 desse total de rendimentos disfarçados de serviços prestados pela empresa MFDLN. Cabe ressaltar que esse rendimento auferido no valor de R\$ 3.050.000,00 ficou à margem da tributação devida do IRPF e não fez parte do salário de contribuição para fins de incidência de contribuições sociais, tendo em vista que é evidente a sua natureza remuneratória face ao trabalho prestado pelo empregado.

9.11. Desta forma, os fatos narrados acima impõem aplicação da multa qualificada sobre o imposto apurado em decorrência de omissão de rendimentos auferidos da JBS e da Vigor.

A DRJ manteve a qualificação da multa conforme fundamentos que extraio do acórdão recorrido (fls. 1313/1314):

No caso dos autos é flagrante, no plano dos fatos, o comportamento irregular do contribuinte, em adotar a forma de um ente personificado distinto para celebrar um contrato que, na realidade, somente visa esconder a real prestação de serviços por ele como executivo junto a empresa contratante, objetivando exonerarem-se mutuamente da incidência tributária. Há, portanto, um planejamento tributário que viola a legislação tributária na medida em que visa constituir relação jurídica simulada, utilizando-se da pessoa jurídica como manto protetor à tributação dos valores pagos a título de remuneração a pessoas físicas.

A dicção do artigo 129 da Lei nº 11.196/2005 não visa permitir aos particulares a atuação livre e irrestrita da liberdade contratual a ponto de subverter o próprio direito tributário. Ao contrário, como o próprio dispositivo reza, a prestação de serviços intelectuais firmada em contrato com uma pessoa jurídica deve ser regida somente à legislação relativa à pessoa jurídica, quando o serviço objeto de prestação for por ELA realizado; ou seja, a leitura em sentido contrário afirma, portanto, que quando o serviço não for por ela realizado, não se submete esta relação somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas.

E tem razão o dispositivo. O que se pretendeu foi impedir que haja o irrestrito afastamento do contrato de prestação de serviços quando, embora celebrado entre pessoas jurídicas, não haja qualquer elemento que permita afirmar que a prestação de serviços, na realidade, tem sua base contratual com a própria pessoa física. Isto se deve ao fenômeno moderno de sucessivos empresários, cômicos de sua notável capacidade intelectual, constituírem pessoas jurídicas com vistas à prestação de serviços independentes a outras empresas. Ao contrário, o dispositivo não tutela a situação na qual o mesmo profissional tenha com o

tomador de seus serviços uma relação pessoal e direta, servindo a pessoa jurídica por ele constituída como mera forma de anteparo à exoneração tributária.

A Autoridade Fiscal destacou a prática de sonegação e fraude fiscal, mediante simulação, com utilização de interposta pessoa para ocultar o real contribuinte/beneficiário dos recursos. A comprovada utilização de interposta pessoa é bastante para evidenciar o intuito doloso dos envolvidos.

A autoridade fiscal diligenciou junto ao contribuinte, à JBS, à empresa VIGOR, a empresa MFDLN e ao próprio contribuinte.

Não houve comprovação de prestação de serviço pela pessoa jurídica. Os relatórios juntados ao processo contém timbres de outras empresas e não fazem menção a participação da empresa MFDLN na elaboração.

A JBS após sustentar a prestação de serviços por algumas empresas, aduziu posteriormente não ter ocorrido prestação de serviço, mas pagamento em razão do vínculo empregatício com empregados do Grupo, o que revela uma prática da empresa e enseja comprovação inequívoca de efetiva prestação de serviços por parte da pessoa jurídica.

É irrelevante se, para esse fim, a pessoa jurídica envolvida foi constituída anteriormente e foram cumpridas as formalidades legais a que estaria em tese obrigada, uma vez que a emissão de notas fiscais, a contabilização dos rendimentos, o cumprimento de obrigações fiscais acessórias e a tributação na pessoa jurídica ocorreram justamente com o objetivo de afastar a correta tributação dos rendimentos pela pessoa física. O que é relevante é a verificação da situação de fato subjacente ao contexto juridicamente fixado, de forma a se verificar a relação de homogeneidade entre a vontade real e a declarada.

Além disso verifica-se que a empresa MFDLN não demonstrou ter sido constituída para prestação de serviços que não fosse exclusivamente para a sua empregadora ou empresas do mesmo Grupo Econômico. A contabilidade juntada demonstra que o faturamento se refere exclusivamente sobre as Notas Fiscais nº 1, 3 e 4.

Portanto, o que se tem nos autos nada mais é do que a verificação de que a prestação de serviços formalmente feita pela empresa prestadora de serviços de assessoria, nada mais foi do que prestação de serviços feita pela pessoa física titular. A utilização desta empresa para emitir documentos simulando prestação de serviços, permitirá a ambos envolvidos eximir-se ou diminuir encargos tributários devidos sobre a real negociação.

Tratou-se de uma conduta livre e premeditada com o propósito de prejudicar dolosamente o conhecimento do fato gerador pela autoridade fazendária. Em outras palavras, com evidente intuito de fraude, pois as operações, na realidade, não eram aquilo que aparentavam.

Dessa feita, demonstrada a ocorrência das condições que permitem a majoração da multa de ofício, até o importe de 150%, deve-se manter a qualificação da penalidade oficiosa.

Ressalte-se que qualquer conduta dolosa do sujeito passivo, com vistas a reduzir ou suprimir tributo, estará sempre enquadrada em uma das hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Portanto, é irrelevante distinguir se a conduta se configurou em sonegação, fraude ou conluio, bastando apenas que se enquadre em qualquer um dos tipos definidos na citada lei e que no lançamento tenham sido indicadas todas as circunstâncias que possibilitaram a identificação do elemento subjetivo.

É preciso reconhecer que as hipóteses em que é facultado ao contribuinte realizar negócios sem ter de contribuir para o fisco são restritas e pressupõem a atuação dentro de limites impostos pela lei, não havendo espaço para hipóteses de simulação, fraude ou dolo.

Entretanto, havendo simulação, fraude ou dolo, resta caracterizada a evasão fiscal, forma ilícita de afastar a incidência tributária. Dentro da evasão encontram-se manobras ardilosas que, depois de ocorrido o fato gerador, visam a desviar a regra de incidência tributária, abrangendo as mais diversas formas de formas simulação.

Não trata, portanto, o presente lançamento de simples omissão de rendimentos, mas sim um verdadeiro intuito de fraude praticado pelo sujeito passivo – constituição de pessoa jurídica interposta para recebimentos de valores oriundos da relação empregatícia, com o objetivo de redução da carga tributária, em descumprimento à legislação vigente – de modo que inaplicável ao caso a Súmula CARF nº 14.

Destarte, não há como considerar involuntária a conduta do contribuinte nem mera divergência de interpretação fática ou da legislação, o que torna devida a multa qualificada prevista no artigo 44, inciso I, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Quanto à alegação do caráter confiscatório da multa, a despeito da posição jurisprudencial mencionada, é uma apreciação a ser feita previamente pelo legislador ou no controle da constitucionalidade pelo judiciário. Uma vez vigente a lei, esta goza presunção de constitucionalidade, não cabendo ao aplicador negar sua aplicação sob argumentos desta natureza.

No que diz respeito à invocação da violação aos princípios constitucionais aplica-se o disposto na Súmula CARF nº 2, de observância obrigatória por seus Conselheiros:

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Desta forma, deve ser mantida a qualificação da multa de ofício.

Deve-se, porém, aplicar ao caso a retroatividade benigna, diante da superveniência da Lei nº 14.689/2023, que reduziu o percentual da multa qualificada a 100%, dando nova redação ao art. 44, da Lei nº 9.430/1996, nos termos do art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional, para reduzir o percentual da multa qualificada ao montante de 100%.

Decisões administrativas e judiciais

O Recorrente cita ao longo de toda a sua peça recursal diversas decisões administrativas e judiciais. Quanto ao entendimento que consta das decisões proferidas pela Administração Tributária ou pelo Poder Judiciário, embora possam ser utilizadas como reforço a esta ou aquela tese, elas não se constituem entre as normas complementares contidas no art. 100 do CTN e, portanto, não vinculam as decisões desta instância julgadora, restringindo-se aos casos julgados e às partes inseridas no processo de que resultou a decisão.

São inaplicáveis, portanto, as decisões administrativas e judiciais trazidas pelo Recorrente à presente lide.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, para dar-lhe **PARCIAL PROVIMENTO**, a fim de reduzir a multa de ofício aplicada ao percentual de 100%, em virtude da retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

Luana Esteves Freitas

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Thiago Álvares Feital**

Pedi vista dos autos para examinar exclusivamente a questão do aproveitamento dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica. Acompanho a ilustre Conselheira Relatora quanto ao conhecimento do recurso e quanto às demais matérias que compõem o litígio.

Dirijo, com a devida vênia, em relação ao tratamento a ser dado aos tributos recolhidos pela pessoa jurídica sobre as mesmas operações reclassificadas pela fiscalização, os quais a meu ver devem ser deduzidos do imposto ora exigido da pessoa física.

Feita a requalificação, impõe-se aplicar à natureza reconhecida o ordenamento por inteiro, em todos os tributos que se apoiavam na qualificação afastada. Como adverte Marco Aurélio Greco, “o Fisco só tem legitimidade para cobrar o que ainda não recebeu” (GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário revisitado. In: OLIVEIRA, Francisco Marconi de; GOMES, Marcus Lívio; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (coord.). Estudos tributários do II Seminário CARF. Brasília: CNI, 2017, p. 30-31). Não lhe é lícito, pois, acolher o efeito da requalificação que amplia a exigência e desprezar o efeito, correlato e inseparável, que a reduz.

A questão central é saber se o fato de os pagamentos terem sido efetuados pela pessoa jurídica impede que sejam considerados no lançamento realizado contra a pessoa física.

É certo que a pessoa jurídica e a pessoa física são sujeitos distintos e que, em regra, o pagamento efetuado por um sujeito não extingue o débito tributário de outro. É esse o fundamento utilizado para invocar, a meu ver indevidamente, o art. 74, § 12, da Lei nº 9.430/1996 e sustentar que o aproveitamento dos valores recolhidos pela pessoa jurídica configuraria compensação de crédito de terceiro.

Ocorre que essa não é a situação examinada nos autos.

O próprio lançamento parte da premissa de que a pessoa jurídica foi utilizada como pessoa interposta e de que os rendimentos por ela formalmente auferidos pertenciam, em realidade, ao contribuinte pessoa física. A fiscalização, portanto, não reconheceu a autonomia da pessoa jurídica em relação àqueles rendimentos para fins de determinar quem suportou a capacidade contributiva manifestada na operação.

Não me parece possível adotar essa premissa para deslocar a renda e, simultaneamente, desconsiderá-la quando se trata de apurar quanto dessa mesma renda já foi tributado. Se os valores recolhidos pela pessoa jurídica foram pagos sobre as operações que o próprio lançamento reclassificou como rendimentos da pessoa física, esses pagamentos devem ser considerados na determinação do saldo tributário. Além disso, ainda que se aceite a independência da pessoa jurídica para fins do lançamento aqui realizado, não se pode ignorar a redação literal dos parágrafos segundo e terceiro do artigo 150, do Código Tributário Nacional:

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.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 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.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

O art. 150, § 2º, estabelece que os “atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito” não influem sobre a obrigação tributária. Esta é a regra que o parágrafo terceiro excepciona, ao dizer que “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”. Primeiro, o parágrafo segundo blinda a obrigação contra os atos extintivos anteriores, de modo que a interposição não socorre o contribuinte, cuja exigência (a obrigação transformada em crédito) subsiste íntegra. Em seguida, o parágrafo terceiro ordena que esses mesmos atos, inclusive, ressaltem-se, os atos praticados “por terceiro”, sejam computados na apuração do saldo.

A norma é cristalina ao distinguir duas questões. Primeiro, os atos praticados anteriormente pelo sujeito passivo ou por terceiros não impedem a constituição do crédito tributário, mas devem ser considerados quando se apura o saldo efetivamente devido. Veja-se que, à luz do CTN, o fato de o pagamento ter sido realizado por terceiro não afasta essa determinação, pois o próprio parágrafo segundo contempla expressamente essa possibilidade. Deste modo, não podem subsistir face ao texto expresso do Código, argumentos que recusam o abatimento quando da requalificação afirmando se tratar de crédito de “terceiros”.

É justamente nesse ponto que, a meu ver, não se aplica a vedação prevista no art. 74 da Lei nº 9.430/1996. Ora, a compensação pressupõe a existência de créditos e débitos e está submetida ao regime próprio estabelecido pela legislação tributária. O que se pretende no caso dos autos é diferente. Não se busca transferir à pessoa física um crédito contra a Fazenda Pública titularizado pela pessoa jurídica. Pretende-se apenas que, no cálculo do crédito tributário constituído contra a pessoa física, em razão da reclassificação do recebimento, sejam considerados os valores anteriormente pagos sobre as mesmas operações por “terceiro” (no caso, a pessoa jurídica) como determina o Código Tributário.

O mencionado art. 74, citado como fundamento para o indeferimento, impede que um crédito de titularidade de terceiro seja utilizado em compensação com débito próprio de sujeito passivo diverso. O art. 150, § 3º, determina que os atos extintivos anteriormente praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro sejam considerados na apuração do saldo devido. Questões distintas, tratadas por dispositivos diferentes. Assim, não há razão para aplicar a disciplina da compensação a uma situação que não envolve compensação.

A conclusão contrária produziria, ainda, um resultado que não considero compatível com a lógica do lançamento. Não se trata, aqui, de reconhecer um direito autônomo de restituição ou de compensação em favor da pessoa física, mas sim de determinar corretamente o crédito tributário objeto do lançamento, o que é dever da Administração Pública, nos termos do art. 142, do CTN, a qual deve “calcular o montante do tributo devido”, quando do lançamento de ofício. O montante, como se depreende do dispositivo, deve corresponder ao que ainda é “devido”, e não ao valor bruto da tributação que incidiria caso nenhum pagamento anterior tivesse ocorrido, pois isso implicaria negar vigência ao mencionado parágrafo terceiro do art. 150, CTN, o que é vedado a este órgão.

A matéria não é nova no âmbito do CARF.

A 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais reconheceu, durante longo período (pelo menos desde 2012), a possibilidade de considerar os tributos recolhidos pela pessoa jurídica cuja receita posteriormente foi reclassificada como rendimento da pessoa física. É verdade que as Turmas Ordinárias não adotaram posição uniforme, pois durante todo esse período houve decisões contrárias ao aproveitamento dos valores, inclusive antes da alteração da orientação da Câmara Superior. A jurisprudência da CSRF, contudo, manteve-se favorável ao aproveitamento até 2023. Em dezembro daquele ano, a 2ª Turma da CSRF passou a adotar entendimento contrário, no Acórdão nº 9202-011.117, vencido o próprio relator. A orientação foi posteriormente reiterada nos Acórdãos nº 9202-011.161 e nº 9202-011.208.

A orientação anterior da Câmara Superior foi examinada de forma particularmente detida na declaração de voto do Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros no Acórdão nº 9202-011.353. O voto reconstitui a jurisprudência do Conselho desde o Acórdão nº 106-14.244, de 20 de outubro de 2004, e demonstra que, até a alteração ocorrida em 2023, prevalecia o entendimento favorável ao aproveitamento dos valores recolhidos pela pessoa jurídica. A declaração registra, ainda, que a orientação anterior abrangia, em regra, as diferentes espécies tributárias incidentes sobre a receita posteriormente reclassificada.

Não considero, contudo, que a recente alteração jurisprudencial naquela Câmara seja o bastante para modificar a conclusão que reputo correta, sobretudo, porque não houve alteração legislativa que tenha modificado o art. 150, §§ 2º e 3º, do CTN. Ao contrário, o texto legal continua determinando que os atos praticados por terceiro sejam considerados na apuração do saldo que resultará no lançamento.

Veja-se que, em reforço ao entendimento aqui exposto, encontra-se em vigor a Súmula CARF nº 176:

Súmula CARF nº 176

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

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 na tributação da mesma operação de alienação de bens ou direitos. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

A exigência de coerência decisória, inerente à atuação de um órgão colegiado de julgamento, impõe a harmonia entre os entendimentos de suas próprias câmaras. No caso, a Súmula CARF nº 176, de caráter vinculante, reconhece expressamente a necessidade de considerar, na apuração do imposto exigido da pessoa jurídica em razão da requalificação da sujeição passiva, o imposto já pago pela pessoa física na mesma operação. Não parece razoável que o CARF adote uma solução quando o imposto já recolhido se refere à pessoa física e outra,

substancialmente distinta, quando se trata da pessoa jurídica. Se o pagamento realizado por terceiro deve ser considerado para evitar que se exija novamente, da pessoa jurídica, valor já recolhido em relação à mesma operação, não se identifica fundamento jurídico suficiente para que a mesma lógica seja afastada apenas em razão da natureza do sujeito passivo originalmente tributado.

Também é importante observar que os precedentes da Câmara Superior, embora relevantes para a uniformização da jurisprudência administrativa, não possuem, salvo as hipóteses legalmente previstas, eficácia normativa geral.

Neste sentido, entendo que a dedução pedida pelo sujeito passivo deverá ser autorizada de modo a abranger os tributos efetivamente comprovados como pagos pela pessoa jurídica relativamente às operações objeto da reclassificação. O montante exato deverá ser apurado em liquidação, observando-se o disposto no art. 150, § 3º, do CTN, inclusive quanto à apuração do saldo sobre o qual deverá incidir a multa mantida.

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso também para determinar que sejam deduzidos do imposto de renda exigido da pessoa física os tributos comprovadamente recolhidos pela pessoa jurídica, relativamente às mesmas operações objeto da reclassificação, a serem apurados em liquidação. Acompanho a Relatora quanto às demais matérias, inclusive quanto à redução da multa de ofício para o percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

Thiago Álvares Feital