



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11634.720293/2018-42
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-009.632 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de fevereiro de 2023
Recorrente CARLOS MANUEL DE OLIVEIRA PINTO PEREIRA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2012, 2013

RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS DA PESSOA FÍSICA. APROVEITAMENTO DOS TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA.

Constatado que a receita bruta declarada por interposta pessoa jurídica foi atribuída à pessoa física do sócio, os tributos federais recolhidos pela empresa, calculados sobre o faturamento e o lucro decorrentes da receita reclassificada, devem ser deduzidos do IRPF apurado pela fiscalização e lançado na pessoa física do sócio.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

Constatada a ocorrência de fatos que evidenciam ação deliberada do contribuinte, mediante atos simulados, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, com redução indevida do imposto que estava sujeito, correta a aplicação da multa qualificada no percentual de 150%..

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do recurso voluntário, vencida a conselheira Sonia de Queiroz Accioly, que conheceu parcialmente; e na parte conhecida, também por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para que do montante de IRPF lançado sejam deduzidos os valores efetivamente pagos no período da autuação pela pessoa jurídica Alexandria Sistemas de Consultoria Ltda., a título de tributos federais calculados sobre o faturamento e o lucro decorrentes das receitas que foram reclassificadas e consideradas como rendimentos do sujeito passivo da presente autuação. Os conselheiros Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Leonam Rocha de Medeiros votaram pelas conclusões. Vencido o conselheiro Martin da Silva Gesto, que deu provimento ao recurso. A conselheira Sonia de Queiroz Accioly manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sonia de Queiroz Accioly, Leonam Rocha

de Medeiros, Martin da Silva Gesto e Mário Hermes Soares Campos (relator). Ausente o conselheiro Christiano Rocha Pinheiro.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão nº 16-88.481 da 11ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP - DRJ/SPO (e.fls. 481/488), que julgou improcedente a impugnação ao lançamento de Imposto sobre a Renda Pessoa Física (IRPF) relativo aos exercícios de 2013 e 2014, anos-calendário de 2012 e 2013, no valor total, consolidado em 07/12/2018, de R\$ 1.543.662,33, com ciência por via postal em 11/12/2018, conforme Aviso de Recebimento de e.fl. 331.

O lançamento tributário decorre da apuração de omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício, recebidos de pessoa jurídica.

Consoante o “Termo de Verificação Fiscal” (TVF), lavrado pela autoridade fiscal lançadora (e.fls. 293/313), e parte integrante do Auto de Infração (AI), assim como o “Relatório de Diligência Fiscal” (e.fls. 7/23), foi constatado que o sujeito passivo, nos anos-calendário de 2012 e 2013, utilizou-se da pessoa jurídica “Alexandria Sistemas e Consultoria Ltda.”, CNPJ 02.791.790/0001-04, para receber a maior dos seus salários (R\$ 870.356, 00 em 2012 e R\$ 1.037.150,00 em 2013). Recebimentos esses oriundos da empresa “Banco BNY Mellon Serviços Financeiros Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários S/A”, para a qual o autuado prestava serviços. Em ação judicial movida pelo sujeito passivo junto à Justiça do Trabalho, em desfavor do Banco BNY Mellon, foi feito acordo, onde se reconheceu o vínculo empregatício entre o contribuinte e referido empregador, mediante acordo firmado entre as partes e homologado pelo juízo da 6ª Vara do Trabalho do Rio de Janeiro/RJ, conforme “Ata de Audiência” de e.fls. 120/121. O autuado declarou quase a totalidade dos valores por ele recebidos no período objeto da autuação, como recebimentos a título de distribuição de lucros da empresa Alexandria Sistemas e Consultoria, onde figurava como sócio majoritário com participação de 99% do capital social, cujo valor total era de R\$ 1.000,00. É ainda informado, no item 5 do TVF, que em cumprimento ao determinado pelo artigo 2º, inciso I, da Portaria RFB nº 1.750, de 12 de novembro de 2018, foi formalizada Representação Fiscal para Fins Penais (autuada no processo nº 11634.720294/2018-97), à vista dos fatos apurados, onde restou caracterizada, em tese, a prática de crimes contra a ordem tributária, sendo a multa aplicada no percentual de 150% (multa qualificada).

Cientificado do lançamento, o contribuinte apresentou impugnação, documento de e.fls. 336/345, onde afirma que, ainda durante o procedimento de auditoria fiscal teria reconhecido junto à autoridade fiscal a pertinência da requalificação das verbas por ele recebidas. Concordou assim, com que os rendimentos pagos pela BNY Mellon à pessoa jurídica Alexandria fossem considerados como rendimentos tributáveis recebidos por ele (pessoa física). Entretanto, informa ter requerido que, em eventual lançamento para a exigência do IRPF fosse levado em consideração o fato de que a empresa Alexandria já havia oferecido os mesmos valores à tributação, razão pela qual os tributos lá pagos deveriam ser aproveitados/deduzidos do montante devido pela pessoa física. Na impugnação apresentada o autuado reitera tais argumentos, concordando com a tributação dos valores a ele pagos pela BNY Mellon, por intermédio da Alexandria, onde figurava como sócio majoritário. Informa ter efetuado os cálculos do montante do imposto que entende devido (IRPF) sobre as receitas pagas pelo BNY Mellon à Alexandria, caso tivessem sido regularmente oferecidas à tributação por ele como pessoa física e que: *“Feito este cálculo, e apurado o imposto devido (exatamente como consta*

do Auto de Infração ora atacado), o Impugnante deduziu deste montante os tributos federais já pagos pela ALEXANDRIA, e então acrescentou ao valor encontrado a multa de ofício de 75% e o percentual de juros correspondente à variação da taxa Selic no período.” Tais cálculos foram demonstrados e detalhados em planilha anexa à peça impugnatória, que qualifica como Anexo II, e alega tratar-se da parte incontroversa da autuação, solicitando o desmembramento do crédito tributário objeto do Auto de Infração, considerando a concordância dele em relação aos valores objeto de parcelamento, conforme documentação que apresenta. Baseado em tais premissas, assevera o contribuinte que não teria havido de sua parte verdadeira omissão de rendimentos, pois todos os rendimentos por ele recebidos foram devidamente declarados nas respectivas Declarações do IRPF: “...eis que: i) os valores pagos diretamente pela BNY Mellon foram declarados como rendimentos recebidos de pessoa jurídica; e ii) os valores recebidos “através” da ALEXANDRIA foram devidamente declarados entre os rendimentos isentos (dividendos).”

Conclui assim, tratar-se de impugnação parcial do lançamento, onde busca a revisão do lançamento, especificamente para que: a) seja reconhecido o seu direito ao aproveitamento dos valores já pagos pela pessoa jurídica Alexandria, a título de tributos federais sobre os mesmos rendimentos utilizados como base de cálculo para o presente lançamento; e b) seja desqualificada a multa de ofício aplicada, considerando que teria agido de boa-fé, não tendo se esquivado de atender às autoridades fiscais competentes, além de ter declarado em suas Declarações do IRPF (DIRPF) todos os rendimentos recebidos no período objeto da autuação. Juntamente com a impugnação foram apresentados, entre outros documentos, cópias de Documentos de Arrecadação de Tributos Federais (DARF's) da pessoa jurídica Alexandria Sistemas e Assessoria Ltda *(e.fl.s. 225/276).

A impugnação foi considerada tempestiva e de acordo com os demais requisitos de admissibilidade, não obstante, julgada improcedente, sendo mantido integralmente o crédito tributário e exarada a seguinte ementa:

DEPÓSITOS BANCÁRIOS - OMISSÃO DE RENDIMENTOS. COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS. CONTRIBUINTES DISTINTOS. IMPOSSIBILIDADE.

A autoridade lançadora não pode, de ofício, promover à compensação de tributos pagos na empresa, quando imputa rendimento tributável à pessoa física. É vedada a compensação de tributos arrecadados por um contribuinte em favor de outro.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Demonstrados nos autos que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se nas hipóteses tipificadas nos art. 71, 72, 73 da Lei nº 4.502, de 1964, justifica-se a imposição da multa qualificada de 150%.

PRECLUSÃO PROBATÓRIA.

O prazo para apresentação da impugnação é de trinta dias contados da ciência do lançamento. A apresentação extemporânea de novos argumentos e/ou provas por parte do sujeito passivo deve estar fundamentada na força maior ou na superveniência de fato ou direito.

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA.

Somente devem ser observados os entendimentos jurisprudenciais para os quais a lei atribua eficácia normativa ou objeto de sumula vinculante.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O autuado interpôs recurso voluntário (e.fl.s. 497/513), onde são reproduzidos todos os argumentos de defesa articulados na peça impugnatória, com citação e transcrição

parcial de jurisprudência deste Conselho, que entende embasar suas teses de defesa. Reiteradas assim as alegações de: a) tratar-se de defesa parcial da autuação, requerendo ser reconhecido o seu direito ao aproveitamento dos valores já pagos pela pessoa jurídica Alexandria Sistemas, a título de tributos federais, sobre os mesmos rendimentos utilizados como base de cálculo para o presente lançamento; b) assim como, quanto à impropriedade da aplicação da multa qualificada, no percentual de 150%, uma vez que teria agido de boa-fé, não tendo se esquivado de atender às autoridades fiscais competentes, além de ter declarado em sua DIRPF todos os rendimentos recebidos no período objeto da autuação, tratando-se apenas de indevida classificação dos rendimentos declarados. Aduz ainda o recorrente que, no acórdão guerreado teria havido inovação na fundamentação da justificativa para a imposição da multa qualificada, uma vez que, acorde seu entendimento, não constaria no Auto de Infração argumentos que levassem à qualificação da multa, posto que a autoridade fiscal lançadora não teria feito qualquer menção a eventual fraude ou dolo. Situação que, ainda no entender do recorrente, somente teria sido aventada na decisão recorrida, em flagrante inovação das razões da autuação. Para melhor compreensão dos principais argumentos de defesa, peço *vênia* para parcial reprodução da peça recursal:

1— DA TEMPESTIVIDADE

O ora Recorrente teve ciência do Acórdão n.º 16-88.841 no dia 05.09.2019, iniciando-se o prazo de 30 (trinta) dias de que trata o art. 33 do Decreto nº 70.235/72 em 06.09.2019, com término somente em 05.10.2019. Resta, portanto, comprovada a tempestividade da presente peça.

2 — DOS FATOS

O presente processo decorre de Impugnação a Auto de Infração lavrado por suposta "omissão de rendimentos tributáveis recebidos de pessoa jurídica". A omissão fora apurada após procedimento fiscal iniciado em face de BNY Mellon, instituição financeira que contratara desde 1999 a Alexandria Sistemas e Consultoria Ltda. (ALEXANDRIA) - empresa da qual o Recorrente é sócio. O contrato então celebrado pelas partes foi rescindido em 2013.

Com o fim do relacionamento entre ALEXANDRIA e BNY, o Recorrente foi assessorado por profissional da área jurídica trabalhista que lhe recomendou a propositura de ação indenizatória. Através da referida ação, foi pleiteado o reconhecimento da existência de vínculo empregatício entre as partes (o Recorrente - sócio da ALEXANDRIA e o BNY Mellon), tendo sido celebrado um acordo, por meio do qual o Recorrente recebeu a indenização pretendida.

Passados 4 (quatro), e já no âmbito de procedimento fiscal iniciado em face do BNY Mellon, a ALEXANDRIA foi intimada a apresentar toda a documentação pertinente ao relacionamento entre as partes (BNY e Alexandria).

De posse de tal documentação, a autoridade fiscal entendeu que todos os valores pagos pelo BNY à ALEXANDRIA deveriam ser considerados como salário pago pela instituição financeira (BNY) à pessoa física (Recorrente). Assim, efetuou o lançamento do IRPF incidente sobre os valores **brutos** pagos pelo BNY à ALEXANDRIA ao longo dos anos de 2014 e 2015.

O ora Recorrente, demonstrando sua flagrante e habitual boa-fé, não discordou da referida incidência (considerando o que constava da ação trabalhista proposta). Todavia, requereu **expressamente que fosse levado em consideração o fato de que a ALEXANDRIA já havia oferecido os mesmos valores (brutos) à tributação, razão pela qual os tributos lá pagos deveriam ser aproveitados/deduzidos do montante devido pela pessoa física.**

Ademais, salientou que não houve verdadeira omissão de rendimentos de sua parte, pois todos os rendimentos por ele recebidos foram devidamente declarados nas respectivas DAA, eis que: i) os valores pagos diretamente pela BNY Mellon foram declarados

como rendimentos recebidos de pessoa jurídica; e ii) os valores recebidos "através" da ALEXANDRIA foram devidamente declarados entre os rendimentos isentos (dividendos).

Sua Impugnação, porém, não foi acolhida pelas d. autoridades julgadoras de primeira instância, que proferiram decisão que o Recorrente espera seja integralmente reformada por este Eg. Tribunal Administrativo, pelas razões que passa a expor em detalhes.

Antes, porém, de entrar no mérito deste recurso, é imperioso salientar que o Recorrente concordou com parte do lançamento, tendo requerido o parcelamento do imposto que entendia devido (qual seja: o IRPF devido, deduzido dos tributos já pagos pela ALEXANDRIA e acrescido de multa de ofício de 75% - cf. tabela anexada às fls. 411/420).

3 - DAS RAZÕES DE REFORMA DA DECISÃO RECORRIDA

Conforme esclarecido, o Recorrente impugnou parcialmente o lançamento, eis que reconheceu a "omissão" que lhe foi imputada. Todavia, entende que não houve verdadeira omissão de sua parte, pois jamais escondeu das autoridades fiscais competentes o recebimento dos valores em questão. Tanto o Recorrente quanto a empresa da qual é sócio (ALEXANDRIA) apresentaram as declarações competentes à RFB, nas quais foram devidamente declarados e oferecidos à tributação os valores pagos pelo BNY Mellon ao longo dos anos. Por isso, é imperioso mencionar que não se trata de verdadeira omissão, **mas apenas de uma indevida classificação dos rendimentos por ele declarados.**

Assim, sua insurgência é apenas quanto à imposição da multa qualificada ao lançamento, e ainda quanto à vedação ao aproveitamento dos tributos já pagos pela ALEXANDRIA. E o que passa a esclarecer em mais detalhes a seguir.

3.1 - Aproveitamento dos tributos pagos pela pessoa jurídica

Da leitura do TVF em conjunto com o Auto de Infração verifica-se que a acusação imputada ao Recorrente é a de que ele teria "usado" a empresa da qual é sócio (ALEXANDRIA) para receber rendimentos pagos pelo BNY Mellon - os quais deveriam ter sido submetidos à tributação pelo IRPF.

Ocorre que sobre os valores brutos pagos pelo BNY à ALEXANDRIA **já foram pagos os tributos federais incidentes sobre a mesma renda (leia-se: sobre receita e lucro).**

Assim, não é difícil concluir que se trata da mesma base de cálculo dos valores cuja omissão é imputada ao ora Recorrente, com a diferença de que os tributos já pagos (IRRF, IRPJ, CSLL, PIS e Cofins) foram pagos pela pessoa jurídica, enquanto que agora se exige um imposto (IRPF) a ser pago pela pessoa física. Entender de forma diversa implicaria em verdadeiro bis in idem, posto que o mesmo ente estatal (União Federal) estaria a exigir os mesmos tributos sobre o mesmo fato gerador. **No caso, os fatos geradores foram os pagamentos feitos pelo BNY Mellon à ALEXANDRIA/Recorrente.**

(...)

Antes de mais nada, não se está aqui a falar em "compensação de ofício" propriamente dita, como pretendeu a autoridade fiscal e a autoridade julgadora de primeira instância. O que se pleiteia, desde a época do procedimento fiscal, é o aproveitamento do imposto já pago pela pessoa jurídica (ALEXANDRIA), considerando que o valor recebido pelo Recorrente não foi o valor bruto do pagamento efetuado pela BNY Mellon, e sim o valor líquido da tributação que já incidiu sobre a receita da ALEXANDRIA.

Não é por outro motivo que a jurisprudência deste Eg. Conselho vem há anos reconhecendo a possibilidade de dedução dos valores recolhidos pela pessoa jurídica, cuja receita foi desclassificada e considerada como rendimentos auferidos pela pessoa física.

(...)

Como se vê, portanto, a jurisprudência deste C. Tribunal Administrativo entende que seria desarrazoado reclassificar as receitas da pessoa jurídica para rendimentos da pessoa física, mas não reconhecer — em contrapartida — os tributos já recolhidos, obrigando as respectivas pessoas jurídicas a solicitar restituição (sic), para compensação posterior, sofrendo o ônus de eventual prescrição do seu direito creditório ou mesmo da imposição global da multa de ofício aqui lançada, quando se sabe que, contemporaneamente ao fato gerador das receitas reclassificadas, houve pagamento parcial dos tributos sobre tais receitas/rendimentos.

(...)

Destarte, revela-se sobremaneira desarrazoada a negativa de aproveitamento dos tributos já pagos pela pessoa jurídica em casos desta natureza, especialmente porque — no caso que aqui se discute — a pessoa jurídica em questão (ALEXANDRIA) **já não poderá mais pleitear a repetição do indébito, pois não haverá mais prazo para tanto, nos termos do art. 168,1 do CTN, aqui aplicável**.

Aliás, mesmo que ainda fosse possível à ALEXANDRIA requerer a restituição destes valores, tal medida ainda não seria correta, eis que sobre o IRPF aqui discutido foi incluída multa de ofício (seja ela qualificada ou não) além dos juros correspondentes à variação da taxa Selic — enquanto que na hipótese de restituição pela ALEXANDRIA, os valores ressarcidos não seriam acrescidos da multa de ofício (mas apenas dos referidos juros).

(...)

O Recorrente anexou à Impugnação cópia de todos os DARFs de IRPJ e CSLL recolhidos pela ALEXANDRIA sobre as receitas auferidas nos anos de 2012 e 2013 (fls. 359/40), cujos valores deverão ser somados aos valores retidos diretamente sobre as notas fiscais emitidas pela pessoa jurídica (cf. planilha constante do TVF e planilhas constantes às fls. 411/420).

(...)

3.II - DA DESQUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

Como vem defendendo igualmente desde o procedimento fiscal, o Recorrente entende que não cabe, no caso, a qualificação da multa de ofício aplicada ao lançamento. A decisão recorrida, porém, deixou de acolher tal pedido, nos seguintes termos:

(...)

Antes de mais nada, é imperioso esclarecer que a decisão recorrida INOVOU na fundamentação da justificativa para a imposição da multa qualificada ano caso vertente.

Um leitura atenta do Auto de Infração e seus anexos demonstra que, no presente caso, a autoridade fiscal justificou a qualificação da multa de ofício "pelas razões descritas nos itens '1', '2' e '5' deste Termo e Relatório de Diligência Fiscal neles referidos e/ou reproduzidos". Todavia, **nenhum deles trata especificamente dos argumentos que levaram à tal qualificação**, salvo pelo seguinte trecho, extraído do referido "item 5", *verbis*:

(...)

Ao executar essa prática ilegal, conhecida como "pejotização" -reconhecida por ele próprio da Ação Trabalhista que impetrou contra o Banco BNY Mellon Serviços Financeiros Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários S/A, a qual deu origem ao Processo - Ação Trabalhista - Rito Ordinário RTOOrd 0010290-03.2014.5.01.0076 do Tribunal Regional do Trabalho da 1ª Região - Rio de Janeiro/RJ - para omitir a maior parte dos seus rendimentos do trabalho com vínculo empregatício (salários) recebidos do Banco BNY Mellon nos anos-calendário 2012 e 201, o contribuinte Carlos Manuel de Oliveira Pinto Pereira incorreu na prática de sonegação fiscal tipificada nos artigos 71, inciso I e 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, praticando em tese, crime contra a ordem

tributária, definido pelo art. 1º, inciso I e artigo 2º, inciso I, ambos da Lei nº 8.137/90. (...)

(sem destaques no original)

Ficou claro com isso que o fundamento para a qualificação da multa no caso em exame fora a suposta sonegação fiscal cometida pelo Recorrente. A sonegação - no caso - estaria configurada justamente pela omissão da "maior parte dos seus rendimentos do trabalho com vínculo empregatício".

Na justificativa para a imposição da multa qualificada **a autoridade fiscal não faz qualquer menção a eventual fraude ou dolo**, o que foi trazido como argumento somente pela decisão recorrida.

Com todo o respeito, porém, entende o Recorrente que **não há que se falar aqui em sonegação fiscal, e por isso mesmo não se pode falar em qualificação da multa de ofício**.

Tanto o Recorrente quanto a pessoa jurídica da qual é sócio (ALEXANDRIA) sempre prestaram as informações necessárias ao Fisco, tendo aliás cumprido correta e tempestivamente tais obrigações - inclusive com o recolhimento dos tributos devidos e a informação quanto a receitas recebidas. Tanto é assim que todas as informações solicitadas a ambos pela autoridade fiscal autuante foram devidamente prestadas.

Toda a documentação esteve à disposição do Fisco para que tivesse tomado as medidas que entendesse necessária a qualquer momento, razão pela qual não seria o caso aqui de qualificação da multa de ofício, sendo mais do que razoável a aplicação da multa de ofício usual - no percentual de 75%. Isso porque a multa de ofício de 75% já decorre da própria ausência de recolhimento do imposto devido, enquanto a multa qualificada de 150% exige o elemento dolo para a sonegação ou fraude, conforme bem elucidado no voto da i. Conselheira Relatora no recente Acórdão nº **2002-001.266** :

(...)

Neste ponto é essencial reiterar que não houve omissão por parte do Recorrente, mas apenas a indevida classificação dos rendimentos recebidos - o que não evidencia dolo para sonegação ou fraude - tanto é assim que tal elemento subjetivo não foi mencionado pela autoridade fiscal quando da lavratura do Auto de Infração, não justificando, portanto, a qualificação da multa de ofício aplicada ao lançamento.

(...) (destaques do original)

Ao final, é requerida a revisão do lançamento, para que seja deduzido do montante apurado de IRPF o valor dos tributos federais arrecadados pela pessoa jurídica Alexandria Sistemas e Consultoria Ltda (CNPJ nº 02.791.790/0001-04); e a desqualificação da multa de ofício, por não restar configurado o elemento subjetivo que ensejaria a hipótese de sonegação fiscal e fraude

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mário Hermes Soares Campos, Relator.

As informações dos autos, quanto à ciência da decisão proferida em primeira instância, são o "Termo de Solicitação de Juntada" (e.fl. 489) e o "Termo de Vista/Cópia de Processo" de e.fl. 491, onde é expressamente declarado pelo procurador a ciência de todos os despachos e decisões constantes até o momento da vista. Não há documentos que atestem o envio do acórdão da DRJ ao contribuinte, assim como, eventual Aviso de Recebimento. Considerando que referido Termo de Vista/Cópia ocorreu em 05/09/2019, adoto tal data como dia de ciência da decisão de piso. Tendo sido o recurso protocolizado em 02/10/2019, conforme

atesta o carimbo apostado na folha inicial da peça recursal (e.fl. 497), pelo Centro de Atendimento ao Contribuinte da Delegacia da Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro/RJ, considera-se tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade.

Conforme relatado, trata-se de defesa parcial do Auto de Infração, onde o recorrente concorda com o procedimento adotado pela autoridade fiscal lançadora, que considerou os rendimentos pagos pela pessoa jurídica BNY Mellon à empresa Alexandria Sistemas de Consultoria Ltda; como rendimentos tributáveis recebidos por ele (Sr. Carlos Manuel de Oliveira Pinto Pereira) na condição de pessoa física. Desta forma, a defesa apresentada, desde a fase impugnatória, encontra-se focada apenas em dois pontos:

a) que seja deduzido do IRPF apurado os valores dos tributos federais pagos pela pessoa jurídica Alexandria Sistemas de Consultoria Ltda, sobre a receita ou lucro dos mesmos rendimentos utilizados como base de cálculo para o presente lançamento; e

b) impropriedade da aplicação da multa qualificada, no percentual de 150%, devendo ser adotada a multa regular relativa a falta de pagamento ou pagamento a menor do imposto, no percentual de 75%.

Reclassificação dos rendimentos - Dedução dos tributos pagos na pessoa jurídica

Pleiteia o autuado que, do imposto complementar apurado na presente atuação sejam deduzidos os valores pagos pela pessoa jurídica Alexandria Sistemas de Consultoria Ltda, a título de tributos federais, sobre os mesmos rendimentos utilizados como base de cálculo para o presente lançamento.

O tema não é estranho a este Conselho, que vem firmando sólida jurisprudência no sentido de que devem ser deduzidos, na apuração do crédito tributário, os valores arrecadados sob códigos de tributos federais exigidos da pessoa jurídica, cuja receita foi reclassificada e reconhecida como rendimentos de pessoa física. Nesse sentido temos diversos julgados da Câmara Superior de Recursos Fiscais, onde destaco:

Acórdão nº 9202-010.441, de 29/09/2022

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2011, 2012

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

Na apuração do crédito tributário, devem ser compensados os valores eventualmente recolhidos pela pessoa jurídica, relativos a receita reclassificada e reconhecida como rendimentos de pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício

Acórdão nº 9202-009.957, de 24/09/2021

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

Exercício: 2011, 2012

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

Na apuração do crédito tributário, devem ser compensados os valores eventualmente recolhidos pela pessoa jurídica, relativos a receita reclassificada e reconhecida como rendimentos de pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício.

Acórdão nº 9202-008.619, de 19/02/2020

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

Exercício: 2009

SIMULAÇÃO. RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA. APROVEITAMENTO DOS TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA.

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.

Acórdão nº 9202-007.392, de 29/11/2018

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DEDUÇÃO. IMPOSTO PAGO LANÇADO NA PESSOA FÍSICA DOS SÓCIOS.

Uma 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.

Acórdão nº 9202-004.548, de 23/11/2016

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2000, 2001, 2002, 2003 (...)

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

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

Acórdão nº 9202-02.112, de 09/05/2012

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2003, 2004, 2005

(...)

RENDIMENTOS ORIGINARIAMENTE TRIBUTADOS NA PESSOA JURÍDICA. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA. COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO DOS TRIBUTOS PAGOS PELA PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE.

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.

Portanto, no que se refere à solicitação de dedução, do crédito tributário apurado, dos valores dos tributos federais pagos pela pessoa jurídica, incidentes sobre a receita que foi reclassificada e reconhecida como rendimentos da pessoa física ora autuada, diferentemente do

decidido no julgamento de piso, este Conselho tem entendido pela possibilidade de tal compensação. Também esta é posição que vem adotando este Colegiado, conforme os Acórdãos 2202-008.694, de 04/10/2021 (Relatora: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva); 2202-008.696, de 05/10/2021 (Relator: Ronnie Soares Anderson); 2202-004.869, de 16/01/2019 (Relator: Ronnie Soares Anderson).

Concluo assim, pela possibilidade de dedução, do montante de IRPF lançado, os valores efetivamente pagos pela pessoa jurídica Alexandria Sistemas de Consultoria Ltda a título de tributos federais calculados sobre o faturamento e o lucro decorrentes das receitas que foram reclassificadas e consideradas como rendimentos do sujeito passivo da presente autuação.

Aplicação da Multa Qualificada no Percentual de 150%

Argui o recorrente ser injustificada e incabível a aplicação da multa qualificada no percentual de 150%, eis que, no seu entender, afigurar-se-ia manifestamente descabida, por não se ter dado, no caso concreto, qualquer conduta que justificasse sua imposição. Advoga que teria agido de boa-fé, não tendo se esquivado de atender às autoridades fiscais competentes, além de ter declarado em suas DIRPF todos os rendimentos recebidos no período objeto da autuação. Sustenta ainda, que na decisão de piso teria havido inovação na fundamentação da justificativa para a imposição da multa qualificada, uma vez que não constariam no AI argumentos que levassem à qualificação da multa, posto que a autoridade fiscal lançadora não teria feito qualquer menção a eventual fraude ou dolo. Situação que, no entender do recorrente, somente teria sido aventada na decisão recorrida, inovando nas razões da autuação. Nessa linha, afirma que no casos dos autos não haveria que se falar em sonegação fiscal, e por isso, não poderia haver a qualificação da multa de ofício, mediante a seguinte argumentação:

Um leitura atenta do Auto de Infração e seus anexos demonstra que, no presente caso, a autoridade fiscal justificou a qualificação da multa de ofício "pelas razões descritas nos itens '1', '2' e '5' deste Termo e Relatório de Diligência Fiscal neles referidos e/ou reproduzidos. Todavia, **nenhum deles trata especificamente dos argumentos que levaram à tal qualificação**, salvo pelo seguinte trecho, extraído do referido "item 5", *verbis*:

(...)

Ao executar essa prática ilegal, conhecida como "pejotização" -reconhecida por ele próprio da Ação Trabalhista que impetrou contra o Banco BNY Mellon Serviços Financeiros Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários S/A, a qual deu origem ao Processo - Ação Trabalhista - Rito Ordinário RTOOrd 0010290-03.2014.5.01.0076 do Tribunal Regional do Trabalho da 1ª Região - Rio de Janeiro/RJ - para omitir a maior parte dos seus rendimentos do trabalho com vínculo empregatício (salários) recebidos do Banco BNY Mellon nos anos-calendário 2012 e 201, o contribuinte Carlos Manuel de Oliveira Pinto Pereira incorreu na prática de sonegação fiscal tipificada nos artigos 71, inciso I e 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, praticando em tese, crime contra a ordem tributária, definido pelo art. 1º, inciso I e artigo 2º, inciso I, ambos da Lei nº 8.137/90. (...)

(sem destaques no original)

Ficou claro com isso que o fundamento para a qualificação da multa no caso em exame fora a suposta sonegação fiscal cometida pelo Recorrente. A sonegação - no caso - estaria configurada justamente pela omissão da "maior parte dos seus rendimentos do trabalho com vínculo empregatício".

Na justificativa para a imposição da multa qualificada **a autoridade fiscal não faz qualquer menção a eventual fraude ou dolo**, o que foi trazido como argumento somente pela decisão recorrida.

Com todo o respeito, porém, entende o Recorrente que não há que se falar aqui em sonegação fiscal, e por isso mesmo não se pode falar em qualificação da multa de ofício.

Tanto o Recorrente quanto a pessoa jurídica da qual é sócio (ALEXANDRIA) sempre prestaram as informações necessárias ao Fisco, tendo aliás cumprido correta e tempestivamente tais obrigações - inclusive com o recolhimento dos tributos devidos e a informação quanto a receitas recebidas. Tanto é assim que todas as informações solicitadas a ambos pela autoridade fiscal autuante foram devidamente prestadas.

Toda a documentação esteve à disposição do Fisco para que tivesse tomado as medidas que entendesse necessária a qualquer momento, razão pela qual não seria o caso aqui de qualificação da multa de ofício, sendo mais do que razoável a aplicação da multa de ofício usual - no percentual de 75%. Isso porque a multa de ofício de 75% já decorre da própria ausência de recolhimento do imposto devido, enquanto a multa qualificada de 150% exige o elemento dolo para a sonegação ou fraude, conforme bem elucidado no voto da i. Conselheira Relatora no recente Acórdão nº 2002-001.266 :

(...)

Neste ponto é essencial reiterar que não houve omissão por parte do Recorrente, mas apenas a indevida classificação dos rendimentos recebidos - o que não evidencia dolo para sonegação ou fraude - tanto é assim que tal elemento subjetivo não foi mencionado pela autoridade fiscal quando da lavratura do Auto de Infração, não justificando, portanto, a qualificação da multa de ofício aplicada ao lançamento.

(...) (destaques do original)

Sem razão o recorrente quanto ao argumento de que teria havido suposta inovação nas razões de decidir dos fundamentos da decisão de piso, afirmando que: *“Na justificativa para a imposição da multa qualificada a autoridade fiscal não faz qualquer menção a eventual fraude ou dolo, o que foi trazido como argumento somente pela decisão recorrida.”*

A simples leitura do trecho do TVF reproduzido pelo próprio recorrente na peça recursal não deixa dúvidas de que a autoridade fiscal lançadora reportou e detalhou a ocorrência de sonegação, dolo e fraude nas práticas adotadas pelo autuado que redundaram na presente autuação. O item 5 do TVF (5. Da Representação Fiscal para Fins Penais) é categórico ao explicitar que o contribuinte, ao executar a prática ilegal, conhecida como "pejotização" - reconhecida por ele próprio da Ação Trabalhista que impetrou, para omitir a maior parte dos seus rendimentos do trabalho com vínculo empregatício (salários), teria incorrido na prática de: *“... sonegação fiscal tipificada nos artigos 71, inciso I e 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, praticando em tese, crime contra a ordem tributária, definido pelo art. 1º, inciso I e artigo 2º, inciso I, ambos da Lei nº 8.137/90.”* Destaco o fato de que são citados tanto o inc. I do art. 71, quanto o art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, que tratam justamente da sonegação, fraude e dolo. Também é expressamente consignado, no mesmo item 5 do TVF, o entendimento da fiscalização de que o contribuinte teria agido, de forma premeditada e deliberada, em conluio com seu empregador, o Banco Mellon, para dissimular a verdadeira natureza dos rendimentos por ele recebidos. Portanto, não se verifica qualquer inovação nas razões de decidir do acórdão recorrido, pois diferente do afirmado pelo recorrente, a autoridade fiscal lançadora faz expressa menção à ocorrência de sonegação, dolo e fraude, nas ações perpetradas pelo autuado, em conluio com seu empregador.

Noutro giro, apesar da alegada ausência de justificativas para a qualificação da multa, entendo que a prática adotada pelo recorrente, descrita nos autos, desabona tal alegação. A multa de lançamento de ofício qualificada, decorrente do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, é aplicável aos casos em que restar caracterizada uma das situações previstas nos artigos 71 a 73 da já citada Lei nº 4.502, de 1964, que definem sonegação, fraude e conluio. O artigo

72 define fraude como: "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, ou a evitar ou diferir o seu pagamento". O Acórdão nº 9202-003.128 da 2ª Turma da CSRF, trata do tema nos seguintes termos:

A fraude se caracteriza por uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação e pressupõe, sempre, a intenção de causar dano à fazenda pública, num propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Assim, ainda que o conceito de fraude seja amplo, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, onde, utilizando-se de subterfúgios, escamoteia na ocorrência do fato gerador ou retarda o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

(...)

A multa qualificada não é aplicada somente quando existem nos autos documentos com fraudes materiais, como contratos e recibos falsos, notas frias etc., decorre também da análise da conduta ou dos procedimentos adotados pelo contribuinte que emergem do processo. (Acórdão 9202-003.128, CSRF, 2ª Turma, de 27 de março de 2014).

Nos autos foi evidenciado que o recorrente agiu de forma premeditada e deliberada, em conluio com seu empregador, o Banco BNY Mellon, para dissimular a verdadeira natureza dos rendimentos por ele recebidos.

Conforme pormenorizadamente descrito no TVF e no "Relatório de Diligência Fiscal" (e.fls. 7/23), o contribuinte, juntamente com seu empregador (Banco BNY Mellon), mesmo durante a constância de uma relação de emprego, firmaram um contrato de prestação de serviços, por intermédio da Alexandria Sistemas e Consultoria Ltda, com a nítida intenção de ocultar a verdadeira natureza de parte dos rendimentos recebidos pelo autuado decorrente do vínculo empregatício. Foi demonstrado que o recorrente era detentor de 99% do capital social da Alexandria Sistemas e Consultoria Ltda (cujo valor subscrito era de R\$ 1.000,00), sendo que o contrato firmado com o Banco tinha como objeto a prestação de serviços de suporte das redes interna e externa e o desenvolvimento de sistemas para o Banco BNY. Ocorre que o único empregado da prestadora dos serviços era, ao mesmo tempo, empregado da tomadora dos serviços, exercendo as mesmas atividades, deixando clara assim a simulação voltada para descaracterização da real natureza dos rendimentos recebidos, qual seja, salários vinculados ao vínculo empregatício. Mantendo a qualificação da multa, assim fundamentou sua decisão a autoridade julgadora de piso no acórdão recorrido:

A sonegação ocorreu pelo fato de o Impugnante ter impedido o conhecimento pela autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador do imposto de renda na pessoa física do sócio da Alexandria, uma vez que intencionalmente declarou os rendimentos como rendimentos isentos decorrentes de distribuição de lucros da pessoa jurídica.

A fraude decorre da criação pelo Impugnante de contrato de prestação de serviços para ocultar a verdadeira natureza dos rendimentos, modificando as características essenciais do fato gerador e reduzindo o montante do tributo devido.

O dolo está configurado na atitude do Impugnante de interpor pessoa jurídica para ocultar rendimentos recebidos por trabalhos executados pela pessoa física e, na sequência, mover ação contra o BNY Mellon, requerendo direitos trabalhistas decorrentes de sua atividade como empregado do banco, tendo sido confirmada, naquela ação, a natureza do trabalho como empregado, (sic) Em suma, o relato da autoridade fiscal é suficiente para lastrear a qualificadora da multa, demonstrando que o contribuinte buscou ocultar o fato gerador das obrigações tributárias e impediu seu conhecimento pelas autoridades fazendárias.

A ocorrência das circunstâncias qualificadoras ficam ainda mais evidentes pela ação movida pelo recorrente contra a suposta tomadora dos serviços, onde pleiteia junto à Justiça do Trabalho a descaracterização do contrato de prestação de serviço e o reconhecimento da ocorrência de vínculo empregatício, relativamente ao contrato de prestação de serviços firmado entre a Alexandria Sistemas e Consultoria e o Banco BNY Mellon. Confira-se o seguinte excerto da petição inicial de tal reclamatória trabalhista (processo nº 0010290-03.2014.5.01.0076), que se encontrada acostada às e.fls. 161/

DOS FATOS

4. O autor fora contratado pela empresa reclamada em 1º de março de 1999, para exercer o cargo de analista consultor de tecnologia, inobstante desempenhasse, na atualidade, o cargo de Diretor de TI. Frise-se que a empresa resolveu formalizar o contrato de trabalho do autor em 5 de dezembro de 2006, entretanto, com anotação contratual (CLT) de salário mensal muito abaixo do real e mensalmente recebido pelo autor, como abaixo restará mencionado.
5. Em 4 de dezembro de 2013 fora o reclamante abruptamente dispensado sem ter recebido até o presente momento as verbas resilitórias a que fazia jus. Registre-se que o reclamante, desde já, refuta veementemente qualquer alegação de justa causa absurdamente imputada pela ré.
6. O autor possuiu com a reclamada um contrato de trabalho formal realizado em dezembro de 2006 (inobstante a ausência de registro em sua CTPS) em que percebia mensalmente a importância de R\$ 1.441,30 (um mil quatrocentos e quarenta e um reais e trinta centavos). Paralelamente, possuíram as partes um contrato de prestação de serviços através de pessoa jurídica, celebrado em 1º de março de 1999, que se encerrou no mesmo dia dos distrato laboral, no qual o autor recebia mensalmente a importância de R\$ 48.500,00 (quarenta e oito mil e quinhentos reais).
7. Portanto, a verdadeira e real remuneração do autor consistia na importância total e mensal de R\$ 49.941,30 (quarenta e nove mil novecentos e quarenta e um reais e trinta centavos) a qual deve ser reconhecida por este M.M. Juízo, e, consequentemente, servido para integrar todas as demais parcelas contratuais (décimo terceiro salário, férias (acrescido de 1/3) e depósitos FGTS) e rescisórias (décimo terceiro salário e férias proporcionais, aviso prévio proporcional ao tempo trabalhado, FGTS e multa de 40% do FGTS).
8. Destarte, nota-se que a importância mensalmente percebida pelo autor através de sua empresa o qual necessitou constituir, era imensuravelmente maior que o salário formalmente reconhecido pela ré através do contrato laboral existente nos moldes da CLT.
9. Assim, resta claro que durante o período em que o demandante trabalhou para a reclamada, recebia quase que a totalidade de sua remuneração mensal através da empresa ALEXANDRIA SISTEMAS E CONSULTORIA S/C, através de contrato firmado em 1º de março de 1999, que perdurou até 4 de dezembro de 2013, data também, da ruptura laboral.

Conforme se verifica no trecho acima reproduzido da ação trabalhista, o recorrente (autor da ação) afirma expressamente que durante todo o período em que trabalhou para o Banco BNY recebia a quase totalidade de sua remuneração mensal por meio da pessoa jurídica ALEXANDRIA SISTEMAS E CONSULTORIA, com base no contrato de prestação de serviços firmado em 1º de março de 1999, que perdurou até 4 de dezembro de 2013, data também, da ruptura laboral. Justamente os valores/pagamentos que foram objeto de reclassificação por parte da fiscalização, sendo considerados como rendimentos recebidos de pessoa jurídica decorrentes de vínculo empregatício e não, distribuição de lucros como declarado pelo contribuinte em DIRPF.

Verifica-se que houve todo um conjunto de ações concatenadas, praticadas pelo contribuinte e seu empregador, voltadas à prática do ilícito tributário mediante fraude, conluio e simulação, onde destaco: a abertura de uma pessoa jurídica, em que o autuado possui 99% do capital social, assinatura de contrato de prestação de serviços, com vistas a ocultar a verdadeira natureza dos valores recebidos pelo empregado em decorrência do vínculo empregatício, qual seja, complementação salarial. Outros pontos relevantes devem ser destacados e que robustecem a aplicação da multa qualificada:

- a ação judicial trabalhista proposta pelo recorrente foi autuada em 11/03/2014 (vide e.fl 161) e a Audiência de Conciliação ocorreu em 31/03/2014, onde a ré (BNY Mellon) e o autor firmaram acordo para pagamento/recebimento de R\$ 1.000.000,00. Ou seja, apenas 20 dias após a propositura da ação judicial o empregador concordou com o pagamento de vultoso valor e abriu mão de todo contencioso judicial;

- mesmo após a propositura da ação, onde afirma a verdadeira natureza dos valores recebidos do Banco e também após a Audiência que deu fim à ação judicial, o autuado apresentou a sua DIRPF relativa ao ano-calendário 2013 (exercício 2014), declarando os valores recebidos no ano base da declaração como “Lucros e dividendos recebidos” da pessoa jurídica Alexandria Sistemas, conforme consta na e.fl 286. Portanto, mesmo após reconhecida no processo judicial a natureza salarial dos valores recebidos, o contribuinte ainda assim declara os valores como isentos/não tributados, demonstrando nítida intenção da sonegação do imposto. Na e.fl. 284 encontra-se reproduzido o recebido de entrega da DIRPF do exercício 2014 (ano-calendário 2013), que ocorreu em 30/04/2014, às 09:26:04h, sendo que a Audiência de Conciliação, onde foi reconhecida a natureza salarial, ocorreu em 31/03/2014;

- a empresa ALEXANDRIA não declarou qualquer pagamento de rendimentos ao seu sócio majoritário Carlos Manuel nos anos-calendário de 2012 e 2013 e após cientificada do início da diligência fiscal, apresentou publicação em jornal declarando o extravio dos seus Livros Diário e Razão.

Partilhando do entendimento adotado pela fiscalização e ratificado no julgamento de piso, tenho como presentes as circunstâncias qualificadoras da multa, previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, à vista das ações praticadas pelo contribuinte e seu empregador, voltadas à prática do ilícito tributário mediante fraude, conluio e simulação. Não se trata, no presente caso, de uma simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, uma vez que se encontra fartamente demonstrado e comprovado o evidente intuito de fraude do sujeito passivo, mediante uma série de práticas, perpetuadas pelo contribuinte, voltadas a impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da real natureza e circunstâncias dos valores recebidos pelo autuado a título de salários.

Ante todo o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e, no mérito, dar-lhe provimento parcial, para que, do montante de IRPF lançado sejam deduzidos os valores efetivamente pagos pela pessoa jurídica Alexandria Sistemas de Consultoria Ltda, a título de tributos federais calculados sobre o faturamento e o lucro decorrentes das receitas que foram reclassificadas e consideradas como rendimentos do sujeito passivo da presente autuação.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos

Declaração de Voto

Conselheira Sonia de Queiroz Accioly

Parabenizo o Ilustre Conselheiro Mário Hermes Soares Campos, relator destes autos, pela técnica com que expôs e fundamentou seu voto didático e bem articulado.

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

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

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

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

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

2 - Segundo Candido Rangel Dinamarco:

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

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

Não o são aquelas que tem em conta os interesses das partes em primeiro plano, sendo relativamente indiferente ao correto exercício da jurisdição a submissão destas ou eventual disposição que venham a fazer em sentido diferente”. (DINAMARCO, Candido Rangel. (Instituições de direito processual civil. 4. Ed. ver. Atual. São Paulo: Malheiros. 2004, v. I, p. 69-70).

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

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

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

Neste sentido, observo entendimento de que a aplicação de penalidade/retroatividade benéfica não é matéria de ordem pública.

Uma vez aplicada multa regulamentar, conforme legislação vigente na época da ocorrência do fato gerador e lançamento, compete ao interessado, ante a superveniência de norma com penalidade mais branda, pleitear à autoridade competente, a aplicação do normativo benéfico, na medida em que o assunto diz respeito à matéria vinculada ao direito patrimonial disponível do contribuinte, que necessariamente deve ser alegada sob pena de preclusão. O interesse em cena é o interesse particular e não o público.

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

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

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

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

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

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

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

Assim é que o conhecido princípio da verdade material não tem o condão de derrogar ou revogar artigos do PAF enquanto vigentes, nem tão pouco permite o exame de matérias não impugnadas ou não afetas ao contencioso administrativo em detrimento do comando legal.

Delimitadas as premissas, observo que a **compensação tributária tem natureza de direito subjetivo do contribuinte com rito procedimental e normativo próprios diversos**

dos afetos aos processos administrativos que tratam de autuação fiscal, submetendo-se ao exame do julgador administrativo nas hipóteses previstas na IN RFB 2025/2001 (art. 140 e ss).

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

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

Poder-se-ia afirmar que não se trata de examinar ou deferir pedido de compensação, **mas de aproveitamento de valores**, pagos pela pessoa jurídica, na autuação lavrada em face de pessoa física, ante a reclassificação de receita tributária (mesmo que não tenha sido este o entendimento da turma julgadora no recurso voluntário, a meu ver).

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

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

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

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

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

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

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

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

Ademais, observo que à pessoa jurídica foram conferidos mecanismos de restituição de valores pagos indevidamente, e nestes casos de reclassificação de rendimentos,

competem ao interessado discutir em procedimento apresentado à Autoridade da Administração Tributária na RFB, a aplicação do instituto, inclusive levando a temática da contagem prescricional iniciar-se a partir da reclassificação do rendimento.

Eis minha declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly