



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12448.731372/2014-15
ACÓRDÃO	9202-011 208 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	22 de março de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	GUSTAVO JOSÉ MENDES TEPEDINO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

TRIBUTO. RECOLHIMENTO INDEVIDO. PESSOA JURÍDICA. PESSOA FÍSICA. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. CONTRIBUINTE DISTINTOS. CRÉDITO DE TERCEIROS.

O recolhimento indevido de tributo efetuado por pessoa jurídica constitui-se crédito dela, pessoa jurídica, e caracteriza crédito de terceiros para a pessoa física, independente desta ter com aquela qualquer tipo de vinculação.

Não há previsão legal no atual ordenamento jurídico pátrio para aproveitamento de crédito de terceiros para compensar débito próprio.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso especial do contribuinte, e no mérito, por maioria de votos, negar-lhe provimento. Vencido o Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros que dava provimento.

Manifestaram intenção em apresentar declaração de voto os conselheiros Leonam Rocha de Medeiros e Ludmila Mara Monteiro de Oliveira.

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Maurício Nogueira Righetti, Leonam Rocha de Medeiros, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Fernanda Melo Leal, Mário Hermes Soares Campos, Guilherme Paes de Barros Geraldi (substituto convocado), Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Regis Xavier Holanda (Presidente). Ausente o Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, substituído pelo Conselheiro Guilherme Paes de Barros Geraldi.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial (fls. 472/517) interposto pelo contribuinte contra decisão da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento (fls. 368/391) que negou provimento ao recurso voluntário.

Na origem, cuidou-se de lançamento de Imposto de Renda de Pessoa Física – IRPF referente aos anos-calendário 2010, 2011 e 2012, consubstanciado em auto de infração em virtude de **omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica** (fls. 123/142). Termo de Constatação Fiscal a fls. 135/140.

Impugnação do lançamento a fls. 147/207.

Decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento (fls. 312/325) julgou o lançamento procedente por unanimidade.

Recurso Voluntário a fls. 342/365.

Acórdão de Recurso Voluntário nº 2402-008.171 (fls. 368/391), assim ementado, negou-lhe provimento:

ARBITRAGEM. ATIVIDADE PERSONALÍSSIMA. ÁRBITRO. PESSOA FÍSICA.

A arbitragem é meio de resolução de conflitos exercida por qualquer pessoa física (não jurídica), que, na condição de árbitro, equipara-se a funcionário público, quando no exercício de suas funções ou em razão delas, para os efeitos da legislação penal, e deve ser independente, imparcial e competente, atuando com diligência e discrição.

DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. NÃO OCORRÊNCIA.

Não há que se falar em desconsideração da personalidade jurídica quando a receita é reclassificada para ser considerada rendimentos auferidos pela pessoa física.

ÁRBITRO. REMUNERAÇÃO. HONORÁRIOS DE ARBITRAGEM. IRPF. REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA. PRÁTICAS REITERADAS. ENTIDADE DE CLASSE.

A remuneração do árbitro efetiva-se mediante honorários de arbitragem, cabíveis a qualquer pessoa física que exerça a função e que preencha os requisitos legais.

Os honorários de arbitragem constituem-se disponibilidade econômica/jurídica da pessoa física do árbitro e se amolda à regra-matriz de incidência do imposto sobre a renda da pessoa física.

A hipótese de incidência tributária, bem assim a definição da sujeição passiva da relação jurídico-tributária e da forma de tributação, decorre de lei e não da determinação de uma entidade de classe, mediante notas técnicas, resoluções ou provimentos, por mais reputação e importância que tenha.

O fato de o árbitro vinculado à determinada sociedade profissional, desta estrutura se valer para desempenhar as suas atividades na arbitragem, nenhum efeito produz sobre a sua condição de sujeito passivo da obrigação tributária, nem afeta a forma de tributação.

Apenas as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas são oponíveis à Administração Tributária.

SERVIÇOS DE ARBITRAGEM. ART. 129 DA LEI 11.196/2005. INAPLICABILIDADE.

A inteligência do art. 129 da Lei n. 11.196/2005 é no sentido de afastar a caracterização de vínculo entre profissionais ligados à determinada sociedade (sócios ou empregados), quando da prestação de serviços intelectuais, em caráter personalíssimo, ou não, e o tomador de serviços/contratante, em detrimento do vínculo já existente daqueles com a empresa prestadora de serviços.

Não se aplica o art. 129 da Lei n. 11.196/1996 à prestação de serviço de arbitragem, quando o profissional vinculado à Sociedade de Advogados exerce a função de árbitro, em virtude da própria natureza dessa função, que prescinde, para o afastamento daquele dispositivo legal, da materialização das hipóteses do art. 50 do Código Civil.

TRIBUTO. RECOLHIMENTO INDEVIDO. PESSOA JURÍDICA. PESSOA FÍSICA. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. CONTRIBUINTES DISTINTOS. CRÉDITO DE TERCEIROS.

O recolhimento indevido de tributo efetuado por pessoa jurídica constitui-se crédito dela, pessoa jurídica, e caracteriza crédito de terceiros para a pessoa física, independente desta ter com aquela qualquer tipo de vinculação.

Não há previsão legal no atual ordenamento jurídico pátrio para aproveitamento de crédito de terceiros para compensar débito próprio.

O direito de se pleitear a restituição de valores indevidamente recolhidos extingue-se com o decurso de cinco anos contados da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa que assim os reconheceu. (Negritei).

Embargos de declaração opostos (fls. 438 a 447) e rejeitados (fls. 453/462).

Recurso Especial a fls. 472/517.

Despacho de Admissibilidade (fls. 620/639) deu-lhe seguimento parcial para que fosse reapreciada a matéria ***“necessidade de compensação do débito de IRPF da pessoa física com o IRPJ pago pela pessoa jurídica”***.

Foi interposto agravo (fls. 653 a 669) pleiteando o seguimento das demais matérias, o qual restou rejeitado pelo despacho de agravo do contribuinte (fls. 699 a 704).

Intimada do recurso interposto pelo contribuinte (processo movimentado em 02/03/2013 – fl. 713), a Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões em 20/03/2023 (fls. 714/719), pugnando pelo desprovimento do recurso.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Regis Xavier Holanda**, Relator

Do Conhecimento

Da tempestividade

O recorrente tomou ciência do despacho de rejeição dos embargos em 12/05/2021 (AR à fl. 469) e apresentou Recurso Especial **tempestivamente** em 27/05/2021 (fl. 471).

Da divergência de interpretação da legislação tributária

Como já relatado, o recurso teve seu seguimento admitido para que fosse rediscutida a matéria ***“necessidade de compensação do débito de IRPF da pessoa física com o IRPJ pago pela pessoa jurídica”***.

O recorrente indicou como paradigma o acórdão nº 2202-003.682 - o qual consta do sítio do CARF na Internet e até a data da interposição do recurso não havia sido reformado – assim ementado:

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

Devem ser compensados na apuração de crédito tributário os valores arrecadados sob o código de tributos exigidos da pessoa jurídica, cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos de pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício.

Despacho de Admissibilidade (fls. 620/639) assim concluiu:

Resta configurada a divergência jurisprudencial: ambos os acórdãos recorrido e paradigma discutem casos em que houve reclassificação da sujeição passiva de

pessoa jurídica para pessoa física; em decorrência, discute-se se os tributos pagos pela pessoa jurídica poderiam ser aproveitados pela pessoa física: no acórdão recorrido entendeu-se que “o recolhimento indevido de tributo efetuado por pessoa jurídica constitui-se crédito dela, pessoa jurídica, e caracteriza crédito de terceiros para a pessoa física, independente desta ter com aquela qualquer tipo de vinculação” e que “não há previsão legal no atual ordenamento jurídico pátrio para aproveitamento de crédito de terceiros para compensar débito próprio”;

A seu turno, no acórdão paradigma considerou que “devem ser compensados na apuração de crédito tributário os valores arrecadados sob o código de tributos exigidos da pessoa jurídica, cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos de pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício”.

Nesse sentido, **CONHEÇO** do presente recurso especial.

Do Mérito

Da impossibilidade de compensação do débito de IRPF com o crédito de IRPJ na reclassificação de rendimentos

A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios, denominada Código Tributário Nacional (CTN), traz a seguinte disciplina:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

(...)

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

(...) (Negrito apostro).

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1966, que dispõe sobre a legislação tributária federal, assim estabelece:

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.(Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002) (Vide Decreto nº 7.212, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 608, de 2013) (Vide Lei nº 12.838, de 2013) (Vide Medida Provisória nº 1.176, de 2023)§

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. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

(...)

§ 9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar **manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação**. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 10. Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá **recurso ao Conselho de Contribuintes**. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

(...) (Destaquei).

Assim, conforme artigos 165 e 170 do CTN e ainda art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, a utilização de créditos líquidos e certos do sujeito passivo pessoa jurídica contra a Fazenda pública deve se dar na compensação de débitos tributário **próprios**, portanto referentes à mesma pessoa jurídica, e mediante a entrega de declaração específica com procedimento próprio e específico de contencioso administrativo fiscal.

No presente caso, o seguinte trecho do voto vencedor do acórdão recorrido (fls. 368 a 391), da lavra do Conselheiro Luís Henrique Dias Lima, assim consignou com razão:

Do exposto, resta evidente que as notas fiscais emitidas pela pessoa jurídica (Sociedade de Advogados) não deveriam ter sido emitidas e os tributos delas decorrentes não se aproveitam como dedução do IRPF devido pela pessoa física do árbitro, por ausência de previsão legal.

Com efeito, trata-se de contribuintes, bases de cálculos, alíquotas e tributos distintos, observando-se ainda que os tributos recolhidos pela pessoa jurídica (Sociedade de Advogados) já repercutiram na apuração contábil/fiscal do respectivo ano-calendário, consubstanciadas nas suas destinações.

Outrossim, e não menos relevante, é de se destacar que os recolhimentos efetuados pela pessoa jurídica, uma vez caracterizados como indevidos, são créditos dela, pessoa jurídica, caracterizando-se, assim, como créditos de terceiros para a pessoa física, ainda que esta seja vinculada àquela, e, sendo créditos de terceiros, a pessoa física não pode deles se aproveitar para nenhum fim, inclusive deduzir do IRPF devido, vez que inexistente previsão legal no atual ordenamento jurídico pátrio para o mister.

De se observar, todavia, que o direito de a pessoa jurídica (Sociedade de Advogados) pleitear a restituição dos valores indevidamente recolhidos extingue-se com o decurso de cinco anos contados da data em que se tornar definitiva esta decisão administrativa, em conformidade com o disposto no art. 168, II, do CTN.

Nesse mesmo sentido, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em sede de contrarrazões (fls. 714/719), também pontuou com acerto:

O procedimento de permitir a compensação de tributos pagos pela Pessoa Jurídica que deveriam em verdade ser tributado pela pessoa física não encontra campo em nosso ordenamento jurídico tributário, uma vez que **não há previsão legal para tanto**. Aliás, a legislação referente ao Imposto de Renda é enfática ao compartimentar a tributação da pessoa física e da pessoa jurídica com regras próprias e distintas adaptadas às situações que correspondem.

Permitir a compensação nos moldes pleiteados pela recorrente seria mitigar o próprio **conceito de personalidade jurídica das empresas**, pois estar-se-ia considerando que o patrimônio do sócio se confunde com o da empresa, uma vez que a **compensação de tributos só pode ocorrer com créditos próprios e não de terceiros**.

Os princípios da celeridade e da economia processuais apenas podem ser aplicados em consonância com a lei e não a afrontando, que é exatamente o que ocorre ao se permitir a realização de uma operação não prevista em lei, com base apenas nestes princípios.

A empresa, caso prejudicada, quer por erro ou por dolo, com o recolhimento indevido de determinado tributo, deve, respeitando as leis, seguir o rito próprio para reaver tais valores solicitando a restituição da quantia indevidamente paga nos termos do que dispõe o art. 165 do CTN com a possibilidade de compensar tais valores com outros por ela devidos conforme previsão do art. 170 do CTN.

No mesmo sentido, tem-se o art. 74 da Lei nº 9.430/96 que estabelece:

(...)

Logo, há **procedimento próprio para a compensação que deve ser feita por meio de PER/DCOMP**. Caso o crédito informado pelo contribuinte esteja correto e seja possível a compensação, caberá à autoridade administrativa competente homologar a compensação declarada. Assim, não se vislumbra como seria possível converter o presente processo administrativo no procedimento específico para compensação, disciplinado no art. 74 acima transcrito. Para que isso fosse possível, seria necessário existir previsão legal expressa nesse sentido, o que não é o caso.

Ademais, na ausência ainda de previsão legal para que a pretendida *compensação* seja realizada já de ofício pela autoridade fiscal no momento do lançamento e, estando o julgador administrativo adstrito à verificação e ao controle da legalidade desse ato administrativo-

tributário, não vislumbro qualquer ensanchar a permitir ou viabilizar tal *ajuste de contas* em sede de análise recursal.

Assim, há procedimento legal próprio a disciplinar a regular análise dos pedidos de compensação perante a autoridade originária competente – autoridade da RFB, e o seu rito não contempla a possibilidade desse exame ser levado a efeito em sede de contencioso fiscal envolvendo o lançamento de crédito tributário.

Com efeito, não há tampouco previsão legal que ampare a compensação de débitos tributários de imposto de renda devidos pela Pessoa Física com créditos da Pessoa Jurídica cuja receita tenha sido reclassificada pela fiscalização. Estamos, de fato, diante de contribuintes distintos a inviabilizar a utilização de créditos de terceiros pela pessoa física. A legislação tributária, portanto, não dá guarida à compensação de débitos próprios com créditos de uma outra pessoa, ainda que em uma relação societária intrínseca, *e.g.* sociedade-sócio.

Da Conclusão

Ante o exposto, voto por **CONHECER** e **NEGAR** provimento ao presente recurso especial do contribuinte.

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**.

Minha declaração de voto é relativa ao mérito concernente a se aproveitar, ou não, os pagamentos efetivados pela pessoa jurídica considerando o contexto do lançamento da pessoa física autuada.

Como bem registrou o Eminentíssimo Relator, sempre preciso em seus apontamentos, cuida-se, na origem, de lançamento de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF) referente aos anos-calendário 2010, 2011 e 2012, consubstanciado em auto de infração em virtude de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica.

O Termo de Constatação Fiscal esclarece que foi informado pelo contribuinte GUSTAVO JOSE MENDES TEPEDINO que os honorários de arbitragem foram recebidos e recolhidos os tributos (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) pela GUSTAVO TEPEDINO ADVOGADOS, CNPJ 08.(...)/0001-(...)4, onde os serviços são descritos como "Honorários profissionais de arbitragem" / "Honorários referente à arbitragem" / "Prestação de serviços jurídicos no processo arbitral" / "Procedimento arbitral".

Consta, ainda, que foi apresentada a relação dos procedimentos de atuação em procedimento arbitral como árbitro no período de 2010 a 2012, anexando à resposta cópias das notas fiscais de serviços emitidas pela sociedade GUSTAVO TEPEDINO ADVOGADOS (pessoa jurídica).

Consta, também, que, após análise das informações prestadas pelo fiscalizado, assim como dos documentos de posse da fiscalização, foi efetivado o lançamento de rendimentos percebidos pela pessoa física do Senhor contribuinte GUSTAVO JOSE MENDES TEPEDINO, uma vez que entendeu a fiscalização que os valores relativos às arbitragens não podem ser considerados recebidos pela pessoa jurídica (GUSTAVO TEPEDINO ADVOGADOS), sociedade de advogados, da qual o contribuinte autuado era um dos sócios, vez que não haveria amparo no art. 129 da Lei n.º 11.196/2005¹, tampouco no Estatuto da OAB (Lei n.º 8.906).

Segundo a fiscalização, os rendimentos do trabalho pessoal devem ser tributados na pessoa física e ao se exercer a função de árbitro não se faz em nome da sociedade, já que a legislação que regulamenta a atividade de arbitragem, Lei 9.307/1996, determina que essa seja prestada pela pessoa física e, apenas, em seu próprio nome, impossibilitando que a tributação dos honorários obtidos pelo seu exercício seja feita na pessoa jurídica. Para a fiscalização apenas atividades de natureza civil ou comercial praticadas com o fim especulativo de lucro devem ser tributadas por contribuintes pessoas jurídicas.

Por isso, a fiscalização, com base no valor das notas fiscais da pessoa jurídica, da GUSTAVO TEPEDINO ADVOGADOS (e-fls. 139/140), autuou a pessoa física do Senhor GUSTAVO JOSE MENDES TEPEDINO, por omissão de rendimentos equivalente aos valores faturados pela GUSTAVO TEPEDINO ADVOGADOS, observando as respectivas datas de quitação das faturas (*pagamentos das notas fiscais*), considerando o regime de caixa na pessoa física (*Lei n.º 8.134, art. 2.º*)².

A discussão no momento, a partir do Acórdão n.º 2402-008.171 (o ora recorrido), não é discutir a possibilidade de se exercer o trabalho de árbitro em Câmara Arbitral, valendo-se da estrutura de pessoa jurídica, sendo o serviço faturado por pessoa jurídica, como, por exemplo, aceito pelo Acórdão n.º 2202-008.531. Essa não é mais a questão, considerando que estamos em recurso especial de cognição restrita, não sendo o tema admitido e havendo rejeição de agravo (e-fls. 699/704).

¹ Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.

² Art. 2º O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11.

O tema a ser enfrentado é pautado pelo despacho de admissão prévia, no que foi admitido, sendo a tratativa sobre a: *“necessidade de compensação do débito de IRPF da pessoa física com o IRPJ pago pela pessoa jurídica”* (e-fls. 620/639).

Pois bem. Passo a análise.

Por minhas palavras, compreendi que o Eminent Relator assentou, com ponderações de outros Conselheiros que o seguiram, não ser possível reduzir o montante lançado de IRPF contra a pessoa física do Senhor GUSTAVO JOSE MENDES TEPEDINO em relação aos pagamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS recolhidos pela pessoa jurídica GUSTAVO JOSE MENDES TEPEDINO, sociedade de advogados, uma vez que, em suma, se debateu:

- a) não se estar diante de processo de compensação;
- b) não se cuidar das mesmas pessoas (devendo-se respeito ao princípio da entidade e da separação das personalidades jurídicas);
- c) por ser o eventual direito creditório pertencente à pessoa jurídica, a qual não faz parte do processo e só a ela caberia pleitear a eventual restituição do pagamento indevido;
- d) por não se confundir o IRPF com o IRPJ, a CSLL, o PIS e a COFINS, vez que são rubricas diversas, logo não compensáveis. O PIS e COFINS seriam contribuições e os demais impostos. A CSLL é imposto diverso do Imposto sobre a Renda. Demais disto, ainda que se fale que o IRPF e o IRPJ são Impostos sobre a Renda, o IRPJ se apura por regime de competência, enquanto o IRPF se apura por regime de caixa;
- e) por ser necessário incidir a multa do lançamento de ofício sobre base de cálculo maior (a da plenitude da omissão de rendimentos pela pessoa física), haja vista que eventual aproveitamento reduziria a base de cálculo da infração da omissão de rendimentos;
- f) não ter o julgador administrativo competência para fazer justiça, sendo pautado pelo restrito controle de legalidade do ato de lançamento e não haveria vício no procedimento adotado pela autoridade fiscal, de modo que não se poderia corrigir o lançamento que não contém ilegalidade; e g) não haver que se falar em imputação de pagamento.

O recorrente traz paradigma (Acórdão n.º 2202-003.682) que assenta:

No que concerne ao pedido de compensação, entendo que assiste razão ao Recorrente, uma vez que não seria razoável reclassificar as receitas da empresa para rendimentos da pessoa física e obrigar que a empresa solicite uma restituição ou uma compensação posterior, sofrendo o ônus de eventual decadência do direito creditório e principalmente da exigência da multa de ofício lançada no presente processo, quando já se sabe que houve pagamento parcial dos tributos sobre tais rendimentos, ora reclassificados.

Cita, ainda, em memoriais, precedentes desta 2.ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em seu favor, na forma dos Acórdãos ns.º 9202-010.441, de 29/09/2022, e 9202-008.064, de 25/07/2019.

À análise.

O assunto do chamado “aproveitamento” no caso de reclassificação de receitas da pessoa jurídica como rendimentos percebidos por pessoa física – que foi o que ocorreu na espécie –, começou a ter novos debates neste Colegiado em período recente.

Deveras, os recentíssimos Acórdãos CARF desta 2.ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais ns.º 9202-011.117 (Dezembro/2023) e 9202-011.161 (Fevereiro/2024) assentaram, por maioria de 7 x 1, vencido exclusivamente este Conselheiro, que ora declara voto, que não se pode compensar, não se pode aproveitar o que for pago pela pessoa jurídica.

Outrora, a posição não só da 2.ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, mas da maioria dos Colegiados do CARF, não caminhavam de tal forma. Entendia-se pelo aproveitamento, aliás, a grande maioria, pelo aproveitamento de todas as rubricas (*IRPJ*, *CSLL*, *PIS* e *COFINS*) para reduzir o IRPF, inclusive no que se refere ao cálculo da multa do lançamento de ofício. É interessante até apresentar o histórico das discussões e teses desenvolvidas. Antes, contudo, explico por qual motivo entendo de modo diferente da maioria.

Muito bem. Não há dúvida no caso concreto que a fiscalização, diante de toda documentação envolvendo *pessoa jurídica* e *pessoa física*, reclassificou as receitas escrituradas, faturadas e declaradas pela pessoa jurídica GUSTAVO TEPEDINO ADVOGADOS, sociedade de advogados, como rendimentos percebidos pelo trabalho da pessoa física do Senhor GUSTAVO JOSE MENDES TEPEDINO.

Neste sentido, a fiscalização agiu constatando e relatando os fatos, demonstrando a sua juridicidade, daí serem “*fatos jurídicos*” que importam para o direito tributário. Os fatos reportados são inter-relacionados constituindo-se numa identidade integrada, para ocorrer a reclassificação é necessário demonstrar que houve “*algo errado*” na utilização da pessoa jurídica, um “abuso” ou um “ilícito”. No fim, ao reclassificar, a autoridade fiscal reconhece uma “interposição de pessoa”. A pessoa jurídica é interposta. Na essência, a pessoa física é a titular do rendimento, daí se constituir o lançamento. Primeiramente, reclassifica-se as receitas da pessoa jurídica em rendimentos da pessoa física, porém, a despeito disto, num segundo momento, se **desconsidera parcela de tais fatos, que antes serviam (a interposição de pessoa)**, para na ocasião do **cálculo do montante devido** se desprezar os recolhimentos efetivados pela pessoa jurídica envolta pelas constatações fiscais, o que parece não guardar coerência normativa interna dentro do ato administrativo de lançamento.

Não se descuida que o contencioso administrativo fiscal deve se limitar ao controle de legalidade do ato de lançamento, não devendo pretender fazer “justiça”. Por séculos, juristas sequer conseguiram chegar a um consenso do que é justo.

O ponto nodal da questão, a meu aviso, passa por respostas encontradas na própria Administração Tributária. Explico.

Parece não haver dúvidas técnicas de que, em casos nos quais ocorre a reclassificação das receitas da pessoa jurídica para rendimentos da pessoa física, a autoridade lançadora o faz por ela entender que a pessoa física é a verdadeira titular da renda e a pessoa jurídica funciona como interposta pessoa, porém tem a autoridade o poder de desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária (CTN, art. 116, parágrafo único)³ e, ao verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, deve se atentar que a definição legal dele é interpretada abstraindo-se: (a) a validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como a natureza do seu objeto ou dos seus efeitos (CTN, art. 118, I); e (b) dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos (CTN, art. 118, II)⁴. E, mais: o CTN estabelece (art. 149) que o lançamento é efetuado de ofício quando a declaração não seja prestada, por quem de direito (inciso II), quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória (IV), quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação (inciso VII)⁵.

Em termos de tributação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, sujeito ao lançamento por homologação, importante, outrossim, considerar que não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção do crédito (CTN, art. 150, §2º). Referidos atos devem, porém, ser considerados na apuração do saldo porventura devido (CTN, art. 150, §3º).

Portanto, a reclassificação ocorre por deter a autoridade fiscal amplos poderes para lançar o que efetivamente entende ser a realidade e, no caso de reclassificação das receitas da pessoa jurídica para rendimentos da pessoa física, a autoridade lançadora sempre estará a se deparar com a interposição da pessoa jurídica para dissimular os rendimentos da pessoa física.

Neste viés, é importante não se olvidar que o Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 04, de 10 de dezembro de 2018, estabelece que sempre que se constatar a interposição de pessoas

³ Art. 116, Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

⁴ Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se: I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos; II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

⁵ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...); II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária; (...); IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; (...) VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação.

deve-se reconhecer a responsabilização por interesse comum dos envolvidos, com base no art. 124, I, do Código Tributário Nacional (CTN)⁶.

Isto porque, ao fim e ao cabo, com a declaração das receitas pela pessoa jurídica, quando o rendimento é da pessoa física, há o deslocamento da base tributária mediante utilização de pessoa distinta com o propósito de transferir de forma artificial a base de tributação, sem substrato na realidade (isso tudo na ótica fiscal), o que exige, portanto, a aplicação da responsabilidade solidária da pessoa jurídica por parte da autoridade lançadora, haja vista que atua de forma obrigatória e vinculada (CTN, parágrafo único do art. 142)⁷.

Neste prisma, a Instrução Normativa RFB n.º 1.862, de 27 de dezembro de 2018, dispõe sobre o procedimento de imputação de responsabilidade tributária no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil e deixa claro e evidente que constatada causa de responsabilização *“deverá formalizar a imputação de responsabilidade tributária no lançamento de ofício”* (art. 2.º)⁸. Portanto, tem-se um dever de imputar responsabilidade solidária por ocasião já do lançamento, diante dos fatos relacionados. Além do mais, formalizada a imputação da responsabilidade deve-se delimitar o montante do crédito tributário imputado ao responsável (art. 3.º, inciso IV)⁹ e no lançamento é dever calcular o montante do tributo devido (CTN, art. 142), o que entendo ser pelo saldo restante não recolhido por força da interposição de pessoa.

Vale dizer, em caso de interposição de pessoa, como ocorre exemplificativamente quando se reclassifica receitas de pessoa jurídica para rendimentos de pessoa física, é dever da autoridade lançadora formalizar a imputação de responsabilidade solidária da pessoa jurídica interposta por interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal. Isto, na forma da Instrução Normativa RFB n.º 1.862, de 27 de dezembro de 2018.

Aliás, tivesse a autoridade lançadora agido como deveria ser – imputado a responsabilidade solidária para a pessoa jurídica alegada interposta –, aplicar-se-ia o inciso I do art. 125 do CTN ao caso concreto, de modo a aproveitar os pagamentos. Dispõe a norma:

“Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais”.

⁶ Art. 124. São solidariamente obrigadas: I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

⁷ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

⁸ Art. 2º O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil que identificar hipótese de pluralidade de sujeitos passivos na execução de procedimento fiscal relativo a tributos administrados pela RFB deverá formalizar a imputação de responsabilidade tributária no lançamento de ofício. Parágrafo único. Não será exigido Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) para a imputação de responsabilidade tributária.

⁹ Art. 3º Na hipótese de imputação de responsabilidade tributária, o lançamento de ofício deverá conter também: (...) IV - a delimitação do montante do crédito tributário imputado ao responsável.

Inclusive, deveria a Administração Tributária, ainda em tempo, avaliar a eventual imputação da responsabilidade, nos termos da Instrução Normativa RFB n.º 1.862, de 27 de dezembro de 2018, com a interpretação do Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 04, de 10 de dezembro de 2018, que se não existia no momento do lançar, pode ser orientativo no momento.

No mais, como ponderado alhures, em termos de tributação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, sujeito ao lançamento por homologação, considera-se que não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção do crédito (CTN, art. 150, § 2º). Referidos atos devem, porém, ser considerados na apuração do saldo porventura devido (CTN, art. 150, § 3º)¹⁰.

Por conseguinte, o aproveitamento é questão de controle de legalidade do lançamento efetivado por conter um erro de procedimento, a atividade é obrigatória e vinculante, não se cuida de pretender aplicar regime de compensação ao caso.

Trata-se de aplicação de normas concretas do CTN. E, ainda, com reforço interpretativo asseverado pelo Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 04, de 10 de dezembro de 2018, e pela Instrução Normativa RFB n.º 1.862, de 27 de dezembro de 2018. Ainda que se alegue que referidos atos normativos são posteriores ao lançamento do caso, tenha-se em mente que eles apenas esclarecem a interpretação e o dever cogente da autoridade lançadora de atuar na forma e conforme os ditames do CTN, norma em vigor desde sua vetusta disposição de vigência.

Esclarecida minha posição. Passo a detalhar o histórico sobre o assunto, a despeito da nova posição colhida nestes autos (Processo n.º 12448.731372/2014-15, Março/2024), no Acórdão n.º 9202-011.117 (Dezembro/2023, Processo n.º 16004.720356/2016-39) e no Acórdão n.º 9202-011.161 (Fevereiro/2024, Processo n.º 11060.723259/2016-18).

Ao se analisar os julgados passados do CARF, quanto ao aproveitamento dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica considerada interposta e que teve suas receitas desclassificadas ou reclassificadas como rendimentos da pessoa física, percebe-se uma tendência pelo aproveitamento, isso considerando julgados no interregno compreendido entre 2004 e meados de 2023, com a exceção da posição mais atual a partir dos precedentes da 2.ª Turma da CSRF refletidos nos Acórdãos CARF ns.º 9202-011.117 (Dezembro/2023) e 9202-011.161 (Fevereiro/2024) e o presente caso julgado. Veja-se.

Em 20 de outubro de 2004, a 6.ª Câmara do 1.º Conselho de Contribuintes, conforme **Acórdão n.º 106-14.244** (Processo n.º 11020.003823/2003-26), assentou que “[d]evem

¹⁰ Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. (...)

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

ser aproveitados na apuração de crédito tributário os valores arrecadados sob o código de tributos exigidos da pessoa jurídica cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos da pessoa física, base de cálculo de lançamento de ofício”, sendo a decisão no sentido de considerar, na liquidação do crédito tributário, os valores recolhidos pela pessoa jurídica relativos aos rendimentos da pessoa física. O contribuinte pessoa física era o Senhor Luiz Felipe Scolari.

Fundamentou-se, na ocasião, que se o próprio Fisco afirmou não ter a pessoa jurídica auferido a receita proveniente do contrato cumprido pela pessoa física e considerando ter o próprio agente fiscal transferido a receita da empresa à pessoa física, com a natureza de rendimentos, não restaria outra alternativa senão constar na autuação os créditos já recolhidos e determinado, de ofício, a retificação dos recolhimentos (código do tributo) para quitar o correspondente valor do imposto lançado na pessoa física. Não haveria espaço para agir de outro modo. Assim, conclui que na apuração do crédito objeto do lançamento, confirmados os recolhimentos objeto dos DARF, e a vinculação com a receita transferida à pessoa física, era dever necessário que fossem os valores considerados como Imposto de Renda (IR) antecipado.

Em 13 de abril de 2005, a 4.ª Câmara do 1.º Conselho de Contribuintes, conforme **Acórdão n.º 104-20.574** (Processo n.º 10980.006142/00-11), assentou o mesmo entendimento, sendo a decisão no sentido de aproveitar os tributos pagos na Pessoa Jurídica, cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos de Pessoa Física. O contribuinte pessoa física era o Senhor Carlos Roberto Massa (“Ratinho”).

Fundamentou-se, na ocasião, que deve ser compensado de ofício pela autoridade lançadora os tributos recolhidos pela PJ, já que se trata de desclassificação de rendimentos da PJ para a PF, tendo por base documentação da pessoa jurídica, de modo a não fazer nenhum sentido manter a tributação da PJ no que se refere ao valor transferido.

O Estado não possuiria qualquer interesse subjetivo nas questões, também no processo administrativo fiscal. Daí, haveria o dever de observar os dois pressupostos basilares que o regulam: a legalidade objetiva e a verdade material.

Sob a legalidade objetiva, ponderou que o lançamento do tributo é atividade vinculada, isto é, obedece aos estritos ditames da legislação tributária, para que, assegurada sua adequada aplicação, esta produza os efeitos colimados (arts. 3.º e 142, parágrafo único, do CTN). Nessa linha, compete, inclusive, à autoridade administrativa, zelar pelo cumprimento de formalidade essenciais, inerentes ao processo. Daí, a revisão do lançamento por omissão de ato ou formalidade essencial, conforme preceitua o art. 149, IX, do CTN. Igualmente, o cancelamento de ofício de exigência infundada, contra a qual o sujeito passivo não se opôs (art. 21, § 1º, do Decreto n.º 70.235).

Sob a verdade material, citou-se: a revisão de lançamento quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado (art. 149, VIII, do CTN); as diligências que a autoridade determinar, quando entendê-las necessárias ao deslinde da questão (arts. 17 e 29 do

Decreto n.º 70.235); a correção, de ofício, de inexatidões materiais devidas a lapso manifesto (art. 32, do Decreto n.º 70.235).

Argumentou-se, como substrato dos pressupostos elencados, que o amplo direito de defesa é assegurado ao sujeito passivo, matéria, inclusive, incita no art. 5º, LV, da Constituição. Ponderou-se que a lei não proíbe o ser humano de errar: seria antinatural se o fizesse; apenas comina sanções mais ou menos desagradáveis segundo os comportamentos e atitudes que deseja inibir ou incentivar. Todo erro ou equívoco deveria ser reparado tanto quanto possível, da forma menos injusta tanto para o Fisco quanto para o contribuinte.

Nesse contexto, entendeu-se que deve ser compensado, proporcionalmente, o imposto de renda e contribuições recolhidos na pessoa jurídica, oriundo de valores cujo fato gerador foi transferido para a pessoa física. Deveria ser compensado o imposto e contribuições recolhidos na pessoa jurídica com o imposto apurado no auto de infração, antes de qualquer cálculo de acréscimos legais (multa e juros).

Apesar da tese acima ter sido a vencedora, houve declaração de voto em relação ao entendimento vencido, pela Ilustre Conselheira Presidente Maria Helena Cotta Cardoso. A declaração (tese vencida) ponderava que o contribuinte havia tributado rendimentos típicos de pessoa física, na pessoa jurídica, o que motivou o procedimento de ofício por parte da fiscalização, no sentido de corrigir as inexatidões verificadas na Declaração de Rendimentos da pessoa física, consistentes na omissão de rendimentos (correção, por meio de procedimento de ofício, de uma declaração inexata; a inexatidão de que trata o Auto de Infração consiste na omissão integral dos rendimentos na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física, e não na omissão apenas da parte não declarada na pessoa jurídica). A fiscalização recaiu sobre a pessoa física, cuja base de defesa é no sentido de que os rendimentos objeto da autuação são efetivamente tributáveis na pessoa jurídica.

Assim, a declaração de voto sustentava que não haveria sentido no aproveitamento do imposto recolhido pela pessoa jurídica no próprio Auto de Infração, já que, após a apuração do Imposto Devido na Declaração de Pessoa Física, só existe previsão legal para o abatimento do Imposto de Renda Retido na Fonte, Carnê-Leão, Imposto Complementar e Imposto Pago no Exterior, o que não era o caso. Não existiria previsão legal para o abatimento, do IRPF apurado, de IRPJ eventualmente pago, ainda que por simples lapso do contribuinte e muito menos quando ele pugna pelo acerto no seu recolhimento.

Dita compensação só poderia ser pleiteada pelo representante legal da pessoa jurídica, e após solicitação de retificação das Declarações de IRPJ e das respectivas DCTF. Não teria a pessoa física mandato para representar a pessoa jurídica, além de não se tratar de recolhimentos sujeitos ao regime jurídico da compensação.

A compensação se levada a cabo retira da parcela de rendimentos declarada indevidamente na pessoa jurídica a característica de *"lançamento de ofício por declaração inexata"*, equiparando o lançamento de tais rendimentos, na declaração de pessoa física, a um

procedimento espontâneo, o que não corresponde aos fatos. Se o procedimento de transferência de rendimentos da Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica para a de Pessoa Física fosse espontâneo, e não determinado pela fiscalização (procedimento de ofício), o contribuinte teria de adotar todas as providências, a saber: apresentar DIRPJ, DIRPF e DCTF Retificadoras, bem como sujeitar-se aos procedimentos previstos para compensação (não poderia a compensação ser automática para descaracterizar o procedimento de ofício e revelar ser ele mais vantajoso e prático para o contribuinte que no procedimento espontâneo, no qual teria uma série de obrigações a realizar e executar).

O contribuinte deveria, então, arcar com as inexatidões cometidas e corrigidas de ofício pela autoridade administrativa. Todavia, a tese não foi vencedora.

Em 24 de maio de 2006, a 4.ª Câmara do 1.º Conselho de Contribuintes, conforme **Acórdão n.º 104-21.583** (Processo n.º 10980.008215/2004-78), assentou o mesmo entendimento vencedor anterior, sendo a decisão no sentido de admitir a compensação dos tributos pagos na Pessoa Jurídica, cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos de Pessoa Física. O contribuinte pessoa física era o Senhor Carlos Roberto Massa (“Ratinho”). Analisou-se outras competências em relação ao julgamento anterior do mesmo contribuinte. Interessante que a proponente da declaração de voto anterior (vencida naquela ocasião, a Ilustre Conselheira Presidente Maria Helena Cotta Cardoso) modificou o próprio entendimento e na nova assentada acompanhou o colegiado. A decisão, na nova oportunidade em que tratou da matéria, foi unânime quanto ao aproveitamento de todos os tributos.

Fundamentou-se que não há “*desconstituição*”, o que haveria é “*desconsideração*” dos atos jurídicos aparentes, ou seja, transferência dos rendimentos / receitas lançadas como que fossem da pessoa jurídica para a pessoa física envolvida, que é o beneficiário de fato. A pessoa jurídica não teria poder para dispor sobre os rendimentos, que são da pessoa física. Não se poderia negar que os valores pagos pela empresa, relativo ao trabalho da pessoa física, são rendimentos tributáveis na pessoa física. Em face do disposto nos arts. 4.º¹¹, 118¹² e 123¹³ do CTN, o lançamento independeria de desconsideração jurídica da empresa ou de descaracterização da escrita fiscal da pessoa jurídica.

A empresa não era objeto de fiscalização quanto a questões relativas a lucros por ela distribuídos, escrituração de despesas e compras incorridas. O que ocorreu foi o deslocamento da receita lançada como de pessoa jurídica para a pessoa física. Logo, seria necessário compensar

¹¹ Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

¹² Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se: I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos; II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

¹³ Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

o IRPJ recolhido na empresa, relativo aos rendimentos transferidos de ofício para a pessoa física (receita reclassificada como sendo rendimentos de pessoa física; receita desclassificada e convertida em rendimentos da pessoa física), apurado através de lançamento de ofício. Deveria ter sido compensado de ofício pela autoridade lançadora, já que se trata de desclassificação de rendimentos da PJ para PF, tendo por base documentação da PJ, de modo a não fazer nenhum sentido manter a tributação da PJ no que se refere ao valor transferido para a PF. No mais, repetiu os fundamentos do Acórdão n.º 104-20.574.

Essa compensação (ou aproveitamento) de ofício obrigatória, a meu aviso, é implicação lógica do dever de imputação de responsabilidade solidária por interesse comum (CTN, art. 124, I), na forma da Instrução Normativa RFB n.º 1.862, de 27 de dezembro de 2018, combinado com o dever de atuação vinculada e obrigatória (CTN, parágrafo único do art. 142) da autoridade lançadora, observados, ainda, o dever de revisão do lançamento por omissão de ato ou formalidade essencial, conforme preceitua o art. 149, IX, do CTN, sem prejuízo de se atentar ao dever de revisão do lançamento quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado (art. 149, VIII, do CTN).

Ademais, incumbe a autoridade lançadora verificar a matéria tributável e o cálculo do montante do tributo devido (CTN, art. 142), observando-se os atos anteriores praticados pelo terceiro (pessoa jurídica), ainda que não deva influenciar a obrigação tributária do IRPF (CTN, art. 150, §2º), considerando tais atos – inclusive os recolhimentos –, na **apuração do saldo porventura devido do IRPF (CTN, art. 150, §3º)**, de modo que se aproveite os recolhimentos do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, haja vista que o fato jurígeno da cobrança do IRPF perpassa pela reclassificação das receitas da pessoa jurídica. Por último, o pagamento por um solidário aproveita os demais (CTN, art. 125, I).

Aliás, em fins de contencioso fiscal, a autoridade julgadora de piso pode determinar as diligências necessárias ao deslinde da questão (arts. 17 e 29 do Decreto n.º 70.235). Busca-se, no fim, observar a verdade material e respeitar a capacidade contributiva.

Por sua vez, **em 23 de maio de 2007**, a 4.ª Câmara do 1.º Conselho de Contribuintes, conforme **Acórdão n.º 104-22.408** (Processo n.º 10680.007401/2005-55), assentou o mesmo entendimento vencedor anterior, sendo a decisão no sentido de aproveitar os tributos pagos na Pessoa Jurídica, cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos de pessoa física. Replica-se os fundamentos do Acórdão n.º 104-21.583.

Em 06 de dezembro de 2007, a 4.ª Câmara do 1.º Conselho de Contribuintes, conforme **Acórdão n.º 104-22.898** (Processo n.º 10680.100095/2004-44), assentou o mesmo entendimento e decisão vencedora anterior. Fundamenta-se que a PJ serviu apenas para abrigar, como receita, os rendimentos pessoais da PF, de sorte a evitar a sua tributação como PF. Assim, o Fisco não despersonalizou a PJ; apenas, face a verdade material, encaminhou a tributação pela forma prevista pela legislação de regência, isto é, para a PF; houve uma reclassificação da receita auferida pela PJ para rendimentos da PF. Tratava-se de aproveitamento do imposto pago pela PJ,

sobre a mesma remuneração, para abater o devido na pessoa física. No mais, são replicadas as razões de decidir do Acórdão n.º 104-21.583.

Em 23 de setembro de 2009, a 2.ª Turma Ordinária da 2.ª Câmara da 2.ª Seção do CARF, conforme **Acórdão n.º 2202-00.252** (Processo n.º 19515.002457/2005-08), assentou o mesmo entendimento e decisão vencedora anterior pela tese do aproveitamento integral.

Replicou as razões de decidir do Acórdão n.º 104-21.583. A decisão foi posteriormente confirmada no ponto pelo Acórdão n.º 9202-002.764.

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

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

Em 09 de maio de 2012, a 2.ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), conforme **Acórdão n.º 9202-02.112** (Processo n.º 13629.001281/200503), assentou e fundamentou que *“[a] compensação dos tributos já pagos sobre os rendimentos lançados, ainda que pela pessoa jurídica, constitui consequência direta do próprio lançamento, e pode ser determinada de ofício pela autoridade julgadora, se não tiver sido implementada pela Fiscalização. Agir de modo diverso, acarretaria ou a) na movimentação desnecessária da máquina administrativa, que deveria restituir o imposto pago pela pessoa jurídica, sendo mais racional realizar o procedimento no curso deste processo; ou b) enriquecimento ilícito da Administração Pública, que terá recebido duas vezes pelo mesmo fato gerador (bis in idem), caso se considere impossível o pedido de restituição, por já ter se passado cinco anos do fato gerador”*. A decisão foi unânime.

Em 08 de novembro de 2012, a 2.ª Turma da CSRF, conforme **Acórdão CARF n.º 9202-002.451** (Processo n.º 19515.004215/2003-89), assentou que *“[d]evem ser aproveitados na apuração de crédito tributário os valores arrecadados sob o código de tributos exigidos da pessoa jurídica cuja receita foi imputada à pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício”*. A decisão foi unânime com a determinação de haver a compensação de tributos já pagos.

Fundamentou-se que há divergência na qualificação dos fatos e determinação do regime tributário aplicável, sem que o procedimento do contribuinte (feito às claras e sem propósito doloso de esconder o fato gerador) possa ser qualificado como simulado ou fraudulento, por isso os valores podem ser tidos como rendimentos recebidos pelo contribuinte pessoa física, mas os eventuais tributos pagos pela pessoa jurídica (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) devem ser descontados do montante do IRPF devido, apurado por meio do lançamento.

Em 19 de fevereiro de 2013, a 2.ª Turma Ordinária da 1.ª Câmara da 2.ª Seção, conforme **Acórdão n.º 2102-002.441** (Processo n.º 10166.720074/200892), assentou o mesmo entendimento. Decisão unânime. O contribuinte pessoa física era o Senhor Alexandre Eggers Garcia (“Alexandre Garcia”).

Fundamentou-se que não se pode desconsiderar o fato de que quando a autoridade fiscal afirma que os valores lançados como receitas da PJ são rendimentos da pessoa física, está reconhecendo que os tributos recolhidos pela PJ sobre essas mesmas receitas eram indevidos. Ou seja, está reconhecendo que parte do tributo que o Fisco deveria receber foi efetivamente pago, ainda que por outra entidade ou com outra denominação. A hipótese aventada de a pessoa jurídica pleitear a restituição do indébito não é razoável, posto que tal solução – pedido de restituição –, impõe à pessoa jurídica o ônus de, ao pleitear a restituição dos tributos e contribuições pagos, reconhecer que o Auto de Infração estaria correto, contra suas próprias convicções e, principalmente, em razão da incidência da multa de ofício sobre a totalidade do imposto apurado no Auto de Infração que, de uma forma ou de outra, já foi recolhido. Nestes termos, argumentou que deve ser feita a compensação dos tributos e contribuições pagos.

Em 06 de agosto de 2013, a 2.ª Turma da CSRF, conforme **Acórdão n.º 9202-002.764** (Processo n.º 19515.002457/2005-08), assentou que “[n]o caso de desconsideração de pessoa jurídica interposta para a realização de serviços personalíssimos, os tributos já recolhidos pela pessoa jurídica deverão ser imputados aos tributos devidos pela pessoa física, exigidos no auto de infração”. A decisão foi por maioria. O voto vencido argumentava que não há como PF solicitar aproveitamento de tributos recolhidos por PJ. Só quem poderia solicitar esses valores é a PJ, por seus sócios, comprovando, de forma devida, o pagamento indevido. Portanto, não haveria como descontar os valores já pagos pela PJ a título de IR, pois, eventual recolhimento de IR foi feito em nome da PJ e não da PF

Fundamentou-se, em voto vencedor, que restou comprovada a interposição de uma pessoa jurídica, para a realização de uma atividade personalíssima. Em decorrência, foi desconsiderada a validade do ato jurídico, e buscados os efeitos do que efetivamente ocorreu: atividade a ser tributada na pessoa física. Entendeu-se que, tendo sido desconsiderada a validade de um ato simulado, devem ser também desconsiderados todos seus efeitos e buscados os efeitos do ato dissimulado. Assim, a **imputação dos pagamentos** dos valores recolhidos pela pessoa jurídica, referentes à atividade que – de acordo com a própria fiscalização –, não teria sido por ela exercida, é uma mera consequência lógica e necessária ao lançamento. Não realizar a imputação dos valores pagos pela PJ aos valores devidos pela PF, decorrentes da mesma atividade, seria uma incoerência interna do lançamento, desconsiderando-se somente uma parte do ocorrido.

Em 13 de abril de 2016, a 2.ª Turma Ordinária da 2.ª Câmara da 2.ª Seção, conforme **Acórdão n.º 2202-003.318** (Processo n.º 15586.721206/2012-52), assentou que “[d]evem ser compensados na apuração do crédito tributário os valores arrecadados sob os códigos de tributos exigidos da pessoa jurídica, cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos de pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício”. A decisão foi unânime

neste ponto com a determinação de haver a compensação de tributos já pagos. Determinou-se compensar os tributos e contribuições pagos pela PJ, relativos aos rendimentos reclassificados, com o imposto apurado no Auto de Infração, antes da aplicação da multa de ofício. O Acórdão n.º 2202-003.318, no particular ponto, foi confirmado pelo Acórdão n.º 9202-008.618.

Fundamentou-se que a problemática principal se caracteriza como simulação relativa ou dissimulação (*pretendeu-se disfarçar a renda da PF por meio da interposta pessoa jurídica que declara rendimentos da PJ e distribui os lucros*). Argumenta-se que o contribuinte tenta ocultar o real negócio jurídico que existiu, por meio de exteriorização diversa, com o intuito de diminuir a tributação incidente sobre os valores que deveriam ser recebidos na pessoa física (renda da PF por serviços prestados pela PF). Sustenta que a dissimulação deve subsistir por ser o negócio que se dissimulou válido na substância e na forma (contratação de PF, com pagamento de rendimentos para a PF, por prestação de serviços pessoais). Pondera que nulo é apenas o negócio simulado (contratação da PJ, com pagamento de rendimentos para a PJ). Quanto a compensação, entende que não é razoável reclassificar as receitas da empresa para rendimentos da pessoa física, e obrigar que a empresa solicite uma restituição ou uma compensação posterior, sofrendo o ônus de eventual decadência do direito creditório e principalmente da exigência da multa de ofício lançada, quando já se sabe que houve pagamento parcial dos tributos sobre tais rendimentos, reclassificados. Cita acórdãos CARF (2102002.441, 2801002.280 e 2202-00.252).

Em 23 de novembro de 2016, a 2.ª Turma da CSRF, conforme **Acórdão CARF n.º 9202-004.548** (Processo n.º 11516.000152/2004-51), assentou que “[e]m respeito ao princípio da moralidade administrativa, uma vez que foram reclassificados os rendimentos da pessoa jurídica para a pessoa física do sócio, deve-se adotar o mesmo procedimento em relação aos tributos pagos na pessoa jurídica vinculados aos rendimentos/receitas reclassificados, ou seja, apurado o imposto na pessoa física, deste devem-se abater os tributos pagos na pessoa jurídica, antes dos acréscimos legais de ofício”. A decisão foi por maioria. O contribuinte pessoa física era o Senhor Gustavo Kuerten (“Guga”).

Fundamentou-se que não há como sustentar a postura adotada pela fiscalização, por intermédio da qual se imputam à pessoa física todas as receitas decorrentes de uma determinada atividade enquanto mantêm-se na pessoa jurídica todos os recolhimentos de tributos federais decorrentes das mesmas receitas. Replica o Acórdão n.º 9202-002.764. Há no acórdão declaração de voto no mesmo sentido cujas razões de decidir expõem que o Estado não pode enriquecer ilicitamente cobrando em duplicidade do contribuinte, ora na pessoa física, ora na pessoa jurídica, naquilo que se refere a um mesmo fato gerador, então os valores pagos pela empresa devem ser descontados da base de cálculo sobre a qual foi aplicado o IRPF. Argumenta que há vício na base de cálculo sobre a qual foi calculado o imposto devido. Observa que os elementos constitutivos do auto de infração podem e devem ser analisados pelos julgadores no momento do julgamento do processo em respeito ao princípio da verdade material, pois o erro não se consubstancia com o tempo, devendo o interesse público pela verdade subsistir.

Em 08 de fevereiro de 2017, a 2.ª Turma Ordinária da 2.ª Câmara da 2.ª Seção, conforme **Acórdão n.º 2202-003.682** (Processo n.º 10935.005578/2010-45 – O Acórdão Paradigma utilizado foi esse precedente), decidiu por compensar os tributos e contribuições pagos pela PJ, relativos aos rendimentos reclassificados, com o imposto apurado no Auto de Infração, antes da aplicação da multa de ofício. A decisão foi unânime neste ponto. Cita os Acórdãos ns.º 2102002.441, 2801002.280, 2202-00.252. O contribuinte pessoa física era o Senhor Alexandre Rodrigues da Silva (“Alexandre Pato”).

Em 15 de março de 2017, a 2.ª Turma Ordinária da 4.ª Câmara da 2.ª Seção, conforme **Acórdão n.º 2402-005.703** (Processo n.º 15983.720065/2015-11), decidiu por compensar os tributos e contribuições pagos pela PJ, relativos aos rendimentos reclassificados, com o imposto apurado no Auto de Infração, antes da aplicação da multa de ofício. A decisão foi unânime no ponto. Cita acórdãos anteriores do CARF. O contribuinte pessoa física era o Senhor Neymar da Silva Santos Junior (“Neymar Jr.”).

Fundamenta-se que deve-se obediência ao princípio da moralidade administrativa, sendo desarrazoado reclassificar as receitas da pessoa jurídica para rendimentos da pessoa física, mantendo intactos os tributos já recolhidos, obrigando as respectivas pessoas jurídicas a solicitar restituição, para compensação posterior, sofrendo o ônus de eventual decadência do direito creditório ou mesmo da imposição global da multa de ofício lançada na PF, quando se sabe que, contemporaneamente ao fato gerador das receitas reclassificadas, houve pagamento parcial dos tributos sobre tais receitas/rendimentos.

Em 06 de novembro de 2018, a 1.ª Turma Ordinária da 4.ª Câmara da 2.ª Seção, conforme **Acórdão n.º 2401-005.827** (Processo n.º 11060.723259/2016-18), decidiu por uma dedução parcial, na forma do designado redator para o voto vencedor, sendo *“[c]abível a dedução no lançamento de ofício do imposto de renda da pessoa física, antes da inclusão dos acréscimos legais, com relação aos valores arrecadados de mesma natureza a título de imposto de renda da pessoa jurídica, cuja receita foi desclassificada e considerada rendimentos tributáveis auferidos pela pessoa física.”* A decisão foi por maioria.

Fundamenta-se que é cabível a dedução do lançamento fiscal tão somente em relação aos valores arrecadados a título de IRPJ, cuja receita foi desclassificada e considerada rendimentos auferidos pela PF. Fala ser razoável a dedução dos eventuais recolhimentos de mesma natureza efetuados a título de imposto sobre a renda pela PJ, do qual a PF era sócio, tendo em conta, nesse raciocínio, o tributo exigido da PF no auto de infração, reconhecendo-se que parte dele foi efetivamente pago, ainda que por outrem (PJ). Diz que o aproveitamento do IR comprovadamente recolhido no ajuste da pessoa jurídica ou retido pela fonte pagadora, previamente ao início do procedimento de fiscalização, é apto a operar efeitos na base de cálculo da multa de ofício, ou seja, antes da inclusão dos acréscimos legais.

Destaca, no caso concreto, que a fiscalização já deduziu as retenções do imposto de renda sofridas na fonte, destacadas nas notas fiscais. Afirma que, quanto aos demais tributos

pagos (CSLL, PIS e COFINS), distintos do imposto de renda, o aproveitamento entre pessoas distintas, em qualquer hipótese, dependeria de previsão em lei específica autorizadora de sua realização. Como regra, a compensação no âmbito tributário implicaria a existência de duas pessoas, simultaneamente credoras e devedoras uma da outra desde a origem, havendo obrigações recíprocas entre as partes (art. 170 do CTN) e, por isso, não se deve transmutar o processo fiscal de controle do lançamento em procedimento de compensação. A via adequada seria, portanto, o pedido de restituição, sem prejuízo da observância do prazo para repetição do indébito e do cumprimento dos demais requisitos estipulados na legislação.

Em 29 de novembro de 2018, a 2.ª Turma da CSRF, conforme **Acórdão CARF n.º 9202-007.392** (Processo n.º 10803.000055/2010-16), assentou que “[u]ma vez que a receita bruta declarada pelas interpostas pessoas jurídicas, utilizadas no esquema fraudulento, foi atribuída às pessoas físicas dos sócios, os tributos recolhidos, calculados sobre o faturamento e o lucro, devem ser deduzidos do imposto sobre a renda das pessoas físicas dos sócios, apurado pela fiscalização”. A decisão foi unânime.

Fundamenta-se que aquele caso recursal tinha por origem Recurso de Ofício, já tendo a primeira instância determinado o aproveitamento integral. Explica-se que a DRJ ressaltou que caso houvesse valores a serem compensados deveria ser realizado o encontro de contas do que restou pago ao Fisco, mesmo que através da pessoa jurídica, pois tendo ela sido desconsiderada, o valor deve ser utilizado como pagamento da pessoa física apontada como real devedora. Sustenta que se uma determinada pessoa jurídica é tida como interposta, ou seja, inexistente de fato, o seu faturamento simulado é todo atribuído aos seus sócios, verdadeiros sujeitos passivos da tributação decorrente daquele rendimento, de modo a ser óbvio que se eram estas pessoas físicas auferindo aquelas receitas, eram estas mesmas pessoas aquelas realizando o pagamento dos tributos. A possibilidade de compensação seria conclusão lógica do entendimento de atribuição de verdadeiro responsável, posto que ao se atribuir aquela receita bruta a uma pessoa física e não verdadeiramente à pessoa jurídica formalmente constituída que a auferiu, os tributos pagos devem ser considerados, ou estar-se-ia punindo duplamente aquela pessoa física, já que o acusaria de ser o verdadeiro beneficiário da receita obtida (onde a empresa não existiria de fato) e não considerar o pagamento dos tributos seria, ao inverso, admitir a existência e a regularidade daquela mesma pessoa jurídica.

Em 16 de janeiro de 2019, a 2.ª Turma Ordinária da 2.ª Câmara da 2.ª Seção, conforme **Acórdão n.º 2202-004.869** (Processo n.º 12448.729104/2016-03), decidiu por deduzir do montante de IRPF lançado os valores recolhidos pela PJ a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS relativos aos correspondentes períodos, na proporção em que considerados os rendimentos daquela empresa como sendo rendimentos da PF.

Fundamentou-se que se trata da uma única capacidade contributiva e as receitas oneradas pelos tributos da legislação atinente às pessoas jurídicas consubstanciam-se de fato em rendimentos e proventos da pessoa física, consoante a reclassificação promovida pela autoridade lançadora, que verificou que a renda da PF já foi parcialmente onerada por tributos federais

recolhidos pela PJ. Assim, conclui que a não consideração desses tributos como compensáveis constituiria em locupletamento indevido da Fazenda Pública. Afirma, outrossim, que, se condicionada à posterior formulação de pedido de restituição por parte da pessoa jurídica, possivelmente implicaria violação ao princípio da eficiência e da duração razoável do processo, podendo acarretar, inclusive, em decadência do direito creditório correspondente.

Em 18 de fevereiro de 2019, a 2.ª Turma da CSRF, conforme **Acórdão n.º 9202-008.603** (Processo n.º 10880.729326/2012-50), entendeu que devem ser aproveitados, na apuração de créditos tributários devidos por pessoa física, antes da aplicação da multa de ofício, os valores arrecadados sob códigos de tributos exigidos da pessoa jurídica, cuja receita tenha sido desclassificada em face da caracterização de simulação na operação objeto do lançamento e reclassificada como receita da pessoa física. Replica o Acórdão n.º 9202-002.112, de 09/05/2012. A decisão foi unânime.

Em 19 de fevereiro de 2020, a 2.ª Turma da CSRF, conforme **Acórdão n.º 9202-008.618** (Processo n.º 15586.721206/2012-52), assentou que *“[a] compensação dos tributos já pagos sobre os rendimentos lançados, ainda que pela pessoa jurídica, constitui consequência direta do próprio lançamento, e pode ser determinada de ofício pela autoridade julgadora, se não tiver sido implementada pela Fiscalização”*. A decisão foi unânime.

Em 27 de janeiro de 2021, a 2.ª Turma da CSRF, conforme **Acórdão n.º 9202-009.345** (Processo n.º 19515.004204/2003-07), assentou que *“[a] compensação dos tributos já pagos sobre os rendimentos lançados, ainda que pela pessoa jurídica, constitui consequência direta do próprio lançamento, e pode ser determinada de ofício pela autoridade julgadora, se não tiver sido implementada pela Fiscalização”*. A decisão foi unânime.

Em 24 de setembro de 2021, a 2.ª Turma da CSRF, conforme **Acórdão n.º 9202-009.957** (Processo n.º 18470.727138/2016-54), assentou que *“[N]a apuração do crédito tributário, devem ser compensados os valores eventualmente recolhidos pela pessoa jurídica, relativos a receita reclassificada e reconhecida como rendimentos de pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício”*. A decisão foi unânime. Replica o Acórdão n.º 9202-008.603, de 18/02/2019, o qual citava o Acórdão n.º 9202-002.112, de 09/05/2012. Cita, ainda, o Acórdão n.º 9202-008.619, de 19/02/2020, 9202-007.392, de 29/11/2018, 9202-004.548, de 23/11/2016, 2202-004.869, de 16/01/2019.

Em 29 de setembro de 2022, a 2.ª Turma da CSRF, conforme **Acórdãos CARF ns.º 9202-010.441** (Processo n.º 18470.726637/2016-24) e **9202-010.453** (Processo n.º 18470.726356/2016-71), assentou que *“[N]a apuração do crédito tributário, devem ser compensados os valores eventualmente recolhidos pela pessoa jurídica, relativos a receita reclassificada e reconhecida como rendimentos de pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício”*. As decisões foram unâнимes.

Em 21 de dezembro de 2022, a 2.ª Turma da CSRF, conforme **Acórdão CARF n.º 9202-010.610** (Processo n.º 11080.730589/2016-13), assentou que *“[A] compensação dos tributos*

já pagos sobre os rendimentos lançados, ainda que pela pessoa jurídica, constitui consequência direta do próprio lançamento, e pode ser determinada de ofício pela autoridade julgadora, se não tiver sido implementada pela Fiscalização”. A decisão foi por maioria.

Restou vencida na assentada a Ilustre Conselheira Sonia de Queiroz Accioly, atuando como suplente convocada, que apresentou substancial declaração de voto manifestando entendimento no sentido de que o contencioso administrativo fiscal é direcionado exclusivamente ao controle de legalidade, sendo a atuação do julgador administrativo adstrita aos limites da defesa, que, por sua vez, deve guardar relação vinculada com a autuação, por isso, não caberia a compensação (instituto com regulação própria e limites outros).

Pondera a Ilustre Conselheira que argumentos de “justiça” ou de proibição de locupletamento da Fazenda Nacional não são racionais válidos em julgamento administrativo no qual o julgador apenas exerce o controle de legalidade do lançamento, sem pretender realizar o “justo”, competência atinente ao Poder Judiciário, titular da Jurisdição. Sustenta, inclusive, que à pessoa jurídica foram conferidos mecanismos de restituição de valores pagos indevidamente, e nos casos de reclassificação de rendimentos, competiria ao interessado discutir em procedimento apresentado à Autoridade da Administração Tributária na Receita Federal do Brasil a aplicação do instituto, inclusive levando a temática da contagem prescricional iniciar-se a partir da reclassificação.

Ao que consta essa declaração de voto apresentou razões novas para reflexão.

Em 29 de junho de 2023, todavia, a 2.ª Turma da CSRF, conforme **Acórdão CARF n.º 9202-010.812** (Processo n.º 11080.010012/2005-39), novamente assentou que “[N]a apuração do crédito tributário, devem ser compensados os valores eventualmente recolhidos pela pessoa jurídica, relativos a receita reclassificada e reconhecida como rendimentos de pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício”. A decisão foi unânime.

Fundamenta-se que o debate não é a compensação com esteio no art. 74 da Lei n.º 9.430/96, mas sim o aproveitamento do IR já pago pela pessoa jurídica sobre esses mesmos rendimentos que se entendeu deveriam ter sido tributados na pessoa física. A lógica desse racional residiria justamente na conclusão adotada pelo Fisco no sentido de que teria havido erro no “local” (sob o ângulo do titular da renda) da tributação da renda. Entendeu que se é razoável admitir que dada às circunstâncias do caso, a tributação deveria ter sido promovida na pessoa física ao invés de na pessoa jurídica, também seria razoável compreender que a liquidação/extinção do crédito tributário erroneamente apurado deveria ser considerada quando dessa nova e correta apuração; no limite, por óbvio, dos correspondentes recolhimentos.

Em 27 de julho de 2023, a 2.ª Turma da CSRF, conforme **Acórdão CARF n.º 9202-010.908** (Processo n.º 11080.730005/2016-18), assentou que “[N]a apuração do crédito tributário, devem ser compensados os valores eventualmente recolhidos pela pessoa jurídica, relativos a receita reclassificada e reconhecida como rendimentos de pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício”. Cita os Acórdãos CARF ns.º 9202-009.957, 9202-008.619, 9202-007.392,

9202-004.548. Argumenta, por fim, que se tem, à luz da jurisprudência do CARF, o reconhecimento do equívoco do lançamento que não observou a parcela já extinta do crédito (art. 156, I, do CTN). A decisão novamente foi unânime.

Por diversas vezes, portanto, o CARF debateu o assunto ao longo dos tempos e, até então, em sua maioria era vencedora a tese do aproveitamento.

Esse tipo de discussão parte de pedidos do contribuinte para que o julgador administrativo, revendo o ato de lançamento da autoridade lançadora, em exercício do controle de legalidade, a partir do julgamento em âmbito do contencioso administrativo fiscal, proceda com a revisão do mencionado ato administrativo de lançamento reconhecendo o *error in procedendo* na mensuração do saldo devido e, diante disso, determine, por consequência, a “compensação” dos valores recolhidos a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Em suma, o contribuinte, corriqueiramente, “pede” a utilização dos valores recolhidos pela pessoa jurídica como uma medida de “compensação”.

Aí, surge, de imediato, várias ponderações e críticas aduzindo que a “compensação” é tecnicamente um instituto jurídico próprio não afeto ao contencioso administrativo fiscal de controle de legalidade do lançamento constitutivo de crédito tributário, o qual é instaurado pela **impugnação** do contribuinte, na ótica do art. 14 do Decreto n.º 70.235, que regula o processo administrativo fiscal.

Por outras palavras, os críticos observam (e, neste curto viés, com plena razão) que o controle de legalidade do lançamento de ofício, exercido pelo julgador administrativo, em contencioso fiscal instaurado pela “impugnação”, não dá suporte para tanger debate de “compensação”, a qual segue regras próprias (Lei n.º 9.430), inclusive com contencioso diverso instaurado não por impugnação, mas a partir de “manifestação de inconformidade”, tendo por foco o reconhecimento de “direito creditório” (*a partir da apuração de créditos próprios*) e a pretensão de homologação do pedido de compensação do encontro de contas de créditos e débitos e não o controle de legalidade do ato administrativo do lançamento de ofício.

Outrossim, critica-se, a partir de tais pedidos de “compensação”, a falta de legitimidade do contribuinte pessoa física para buscar utilizar direito creditório da pessoa jurídica (ainda que considerada interposta pessoa jurídica), inclusive e especialmente quando não há a participação da empresa no processo.

Argumenta-se que o princípio da entidade e a distinção de cada personalidade jurídica, para os fins processuais, precisa ser observado, ainda que se cuide de um lançamento por reclassificação. Na reclassificação não haveria a desconstituição da personalidade jurídica, mas a revisão dos atos buscando os verdadeiros e legítimos efeitos e no caso o efeito descortinado é o auferimento de renda por pessoa física, eis que a empresa é mera interposta pessoa jurídica, seja por simulação, abuso de forma, ausência de propósito negocial, fraude ou conluio.

Sob tal ótica de “*pedido de compensação*” e sem a participação da empresa no processo, caso não apontada como responsável, não são, em tese, erradas as críticas; muito pelo contrário, realmente não se poderia pleitear “compensação” dentro do contencioso administrativo fiscal que impugna exigência fiscal constituída em lançamento de ofício e pretende o controle de legalidade do ato.

Porém, tecnicamente, o que se observa nos pedidos dos contribuintes é um pleito para que ocorra um “aproveitamento” dos tributos, ainda que os postulantes denominem de “compensação”. Ou, por outras palavras, os pedidos objetivam uma dedução do que foi recolhido na operação simulada (*receitas declaradas da pessoa jurídica*) para dissimular os efetivos rendimentos auferidos pela pessoa física.

Melhor conceituando, os pedidos do contribuinte, ao fim e ao cabo, são para que se observe a matéria tributável e o cálculo do montante do tributo devido (CTN, art. 142), que se lance apenas o saldo em aberto (o montante devido – aí, sim, inclusive aplicando a multa de ofício), atentando-se aos atos anteriores praticados pelo terceiro (pessoa jurídica) em conluio com o autuado por aplicação da interposição de pessoa no interesse comum no fato gerador, ainda que os atos praticados pelo terceiro não devam influenciar a obrigação tributária do IRPF (CTN, art. 150, §2º), porém **considerando tais atos – inclusive os recolhimentos –, na apuração do saldo porventura devido do IRPF (é o que dispõe o art. 150, §3º, do CTN)**, de modo que se aproveite os recolhimentos do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, haja vista que o fato jurígeno da cobrança do IRPF perpassa pela reclassificação das receitas da pessoa jurídica.

Além de tudo, o agir da autoridade lançadora é sempre vinculado e obrigatório e no caso de lançamentos em que precise autuar o procedimento que deve efetivar é de ofício, incluindo dever de revisar e corrigir, conforme caput e incisos do art. 149 do CTN, de modo que pode realizar as imputações e ajustes procedimentais em sistema de seu exclusivo acesso, independentemente de um proceder do contribuinte ou do responsável solidário por interesse comum no fato gerador.

Outro aspecto é que o próprio *Codex Tributário* prevê o instituto da imputação de pagamentos (CTN, art. 163)¹⁴, que, se não é norma específica para o caso, serve de baliza orientadora e aclaradora, diante do dever de agir de ofício da autoridade lançadora (CTN, art. 149, *com seus deveres de agir de ofício em revisões e correções*).

Não se pode, igualmente, desprezar que a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos (CTN, art. 112, II); à punibilidade (CTN, art. 112, III); à graduação da penalidade (CTN, art. 112, III).

¹⁴ Art. 163. Existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, relativos ao mesmo ou a diferentes tributos ou provenientes de penalidade pecuniária ou juros de mora, a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, (...).

Em caso de interposição de pessoa é obrigação da autoridade lançadora imputar a responsabilidade solidária por interesse comum (CTN, art. 124, I) para a interposta pessoa, sendo, portanto, a imputação uma obrigação e dever ser da autoridade lançadora (CTN, parágrafo único do art. 142, combinado com normativos da RFB citados nesta declaração de voto)¹⁵. Por último, o pagamento por um solidário deve aproveitar os demais (CTN, art. 125, I).

No final, a compreensão do Supremo Tribunal Federal (STF) sinaliza que “[a] constituição do crédito tributário deve se submeter à atividade administrativa plenamente vinculada, de modo que deve a autoridade fiscal zelar pela correta mensuração da carga tributária, tal como autorizada pela legitimação democrática (regra da legalidade e princípios da indisponibilidade do interesse público e da propriedade).” (Agravos regimentais no agravo de instrumento n.º 526.787, Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, acórdão publicado em 7 de maio de 2010)¹⁶.

É, por isso, especialmente por coerência normativa, a partir da premissa fática construída pelo lançamento de ofício, que vincula a pessoa física com a pessoa jurídica no contexto da interposição de pessoa jurídica na relação, havendo atos simulados (*receita da pessoa jurídica e os consequentes recolhimentos*) e o ato dissimulado (*a renda da pessoa física omitida*), inclusive sobre o viés do princípio da capacidade contributiva, contido no § 1º do art. 145 da Constituição Federal, que entendo pelo aproveitamento ou pelo dever de lançar exclusivamente a diferença não recolhida por força da utilização da interposta pessoa.

Importa se ater a capacidade contributiva, a qual se traduz em duplo aspecto, quais sejam: (i) o **substantivo**, em que a graduação do caráter pessoal do tributo ocorre “segundo a capacidade econômica” do contribuinte, não se podendo lhe exigir mais do que o “saldo” devido; e (ii) o **adjetivo**, na medida em que é facultado à Administração Tributária “identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”, havendo amplos instrumentos e poderes para buscar a verdade material e satisfazer a pretensão fiscal nos limites do aspecto substantivo, isto é, o dever de pagar tributos limitado ao “saldo” devido.

Ante o exposto, minha declaração de voto é por dar provimento ao recurso do contribuinte no sentido de reconhecer o dever de ocorrer o aproveitamento, competindo em liquidação do julgado conferir eventuais questões de disponibilidade do crédito.

É minha declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros

¹⁵ Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 04, de 10 de dezembro de 2018, e Instrução Normativa RFB n.º 1.862, de 27 de dezembro de 2018.

¹⁶ Agravo Regimental (AgR) no Agravo de Instrumento (AI) 526.787, Relator Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 23/03/2010, DJe-081 DIVULG 06-05-2010 PUBLIC 07-05-2010 EMENT VOL-02400-06 PP-01291.

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira **Ludmila Mara Monteiro de Oliveira**

Consignado em ata ter esta Conselheira apresentado intenção de acostar declaração de voto, eis que, convencida pelas razões expostas no bojo do processo nº 15504.730625/2013-29, apreciado em setembro p.p., reposicionei-me quanto à possibilidade de acolher o pedido de aproveitamento de tributos quando da reclassificação de rendimentos, no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

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

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

Da leitura do disposto no art. 74 da *Lei nº 9.430/1996* resta evidenciado que os pedidos de compensação e restituição ostentam rito próprio, não se afigurando possível a sua análise no bojo de processo de lançamento de crédito tributário, especialmente quando o crédito a que se pretende compensar é oriundo de terceiros.

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

*Ante o exposto, na esteira do voto do em. Relator, **também conheço do recurso especial para negar-lhe provimento.***

Assinado Digitalmente

ACÓRDÃO 9202-011 208 – CSRF/2ª TURMA

PROCESSO 12448.731372/2014-15

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira

DOCUMENTO VALIDADO