



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15586.720629/2014-17
ACÓRDÃO	9202-011.353 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	20 de junho de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	WAGNER CARVALHO FRANCA MATTOS
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2010, 2011, 2012

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL.
DESATENDIMENTO DE PRESSUPOSTO REGIMENTAIS. NÃO
CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência quando não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial, tendo em vista a ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigmas.

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

Inadmissível o aproveitamento, no contencioso administrativo, dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica que teve seus rendimentos deslocados para a pessoa física, vez que não se pode dizer tenha o lançamento, que assim não o fez, incorrido em vício de legalidade.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte apenas em relação à matéria “possibilidade de aproveitamento de tributos pagos na pessoa jurídica quando há a reclassificação de receita tributada na pessoa jurídica para rendimentos de pessoa física”, e na parte conhecida, no mérito, por maioria de votos, negar-lhe provimento. Vencido o conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, que dava provimento. Manifestou intenção em apresentar declaração de voto o conselheiro Leonam Rocha de Medeiros.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Régis Xavier Holanda (Presidente em Exercício).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Sujeito Passivo.

Na origem, cuida-se de lançamento para cobrança do IRPF sobre omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica sem vínculo empregatício nos anos-calendários de 2009 a 2011.

O Relatório Fiscal do Processo encontra às fls. 146/176.

O lançamento foi impugnado às fls. 179/196.

Por sua vez, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ julgou-o procedente às fls. 244/254.

Apresentado Recurso Voluntário às fls. 267/303, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara desta Seção, deu-lhe parcial provimento para desqualificar a multa de ofício, por meio do acórdão 2301-009.375 às fls. 312/317.

Irresignado, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial às fls. 333/356, pugnano, ao final, fosse conhecido e provido o apelo com vistas ao cancelamento do auto de infração e/ou sucessivamente, pelo aproveitamento dos créditos tributários já pagos pela pessoa jurídica.

Em **28/2/23** - às fls. 478/483 - foi dado seguimento ao recurso para que fossem re discutidas as matérias “**possibilidade de cessão do direito de imagem de atleta a pessoa jurídica – art. 129, da Lei nº 11.196/05**” e “**possibilidade de aproveitamento de tributos pagos na pessoa jurídica quando há a reclassificação de receita tributada na pessoa jurídica para rendimentos de pessoa física.**”

Intimado do recurso interposto pelo contribuinte em 23/6/23 (processo movimentado em 24/5/23 – fl. 484), a Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões tempestivas às fls. 485/491 em 1/6/23 (fl. 493), propugnando pelo desprovimento do recurso, mantendo-se o acórdão proferido por seus próprios fundamentos.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti – Relator

O recorrente tomou ciência do acórdão de recurso voluntário em 24/1/22 (fl. 329) e apresentou seu Recurso Especial tempestivamente em 7/2/22, conforme se extrai de fl. 331. Passo, com isso, à análise dos demais pressupostos para o seu conhecimento.

Como já relatado, o recurso teve seu seguimento admitido para que fossem rediscutidas as matérias “**possibilidade de cessão do direito de imagem de atleta a pessoa jurídica – art. 129, da Lei nº 11.196/05**” e “**possibilidade de aproveitamento de tributos pagos na pessoa jurídica quando há a reclassificação de receita tributada na pessoa jurídica para rendimentos de pessoa física**”.

O acórdão recorrido apresentou a seguinte ementa, naquilo que interessa ao caso:

CESSÃO DE DIREITOS DE IMAGEM. NATUREZA PERSONALÍSSIMA. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA.

Os rendimentos decorrentes de serviços de natureza eminentemente pessoal, inclusive os relativos a cessão de direitos de imagem, devem ser tributados na pessoa física do efetivo prestador do serviço, sendo irrelevante a denominação que lhes seja atribuída ou a criação de pessoa jurídica visando alterar a definição legal do sujeito passivo.

LANÇAMENTO NA PESSOA FÍSICA. COMPENSAÇÃO DOS PAGAMENTOS EFETUADOS PELA PESSOA JURÍDICA. LIMITES DA LIDE. COMPETÊNCIA DO JULGADOR. LEGITIMIDADE ATIVA.

Descabe ao julgador administrativo a homologação ou autorização de compensação de tributos se o objeto da lide é o lançamento, e não a sua liquidação. Carece de legitimidade ativa a pessoa física para pleitear para si o indébito de tributos pagos por pessoa jurídica que possua personalidade própria.

Por outro lado, a decisão se deu no seguinte sentido:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a a 75%.

Possibilidade de cessão do direito de imagem de atleta a pessoa jurídica – art. 129, da Lei nº 11.196/05.

Como já dito anteriormente, a autuação resume-se a cobrar o IR sobre omissão de rendimentos tributáveis recebidos da pessoa jurídica VW Mattos e Agenciamento Esportivo Ltda-ME, a título de uso do direito de imagem.

Isto porque, a empresa acima mencionada teria celebrado contrato com o Clube de Regatas do Flamengo, *o mais querido do Brasil*, para cessão do direito ao uso, à exploração comercial do nome, apelido desportivo, voz e imagem - no Brasil e no exterior - do atleta autuado.

De sua vez, o recorrente sustenta que a prática adotada teria respaldo no artigo 129 da Lei 11.196/2005, contrariamente ao que entendeu o colegiado recorrido. E, nesse sentido, indicou os acórdãos 2201-003.748 e **2202-003.682** como representativos da controvérsia jurisprudencial a esse respeito; sendo que apenas o segundo foi aceito pela câmara recorrida para dar seguimento ao apelo especial.

Passando então ao paradigma, é de se notar que aquele colegiado vazou o entendimento segundo o qual o artigo 129 também se aplicaria ao atleta. Todavia, trouxe um ingrediente para a solução da lide que repousaria em destrinchar particularidades dos casos. Veja-se o seguinte excerto:

Em relação a atletas e, em especial a jogadores de futebol, há grande dissenso na doutrina quando se discute qual seria a natureza jurídica das verbas pagas a título de direito de uso da imagem.

Há quem entenda que a cessão do direito de imagem só existe em virtude da profissão de atleta, ou seja, os clubes ou seus patrocinadores celebram com o jogador - ou com uma pessoa jurídica por ele constituída - um contrato pelo qual irão divulgar a imagem do atleta, inclusive vinculando-a à venda de produtos. Assim, como o referido contrato é celebrado somente em função da relação de emprego entre o clube e o atleta, não haveria dúvida de que o pagamento efetuado em razão do direito de imagem tem natureza salarial e assim deve ser tributado.

Por outro lado, existe um entendimento de que o contrato de cessão de direito do uso de imagem, por ser autônomo, paralelo e inconfundível com o contrato desportivo, integra um direito da personalidade do atleta e pode ser cedido, tendo finalidade distinta do salário.

Entendo que a distinção entre as finalidades dos contratos de cessão de direito de imagem somente pode ser aferida no caso concreto e uma indagação a ser feita, de crucial importância para o deslinde da questão, é se o contrato de direito de uso de imagem é autônomo em relação ao contrato de trabalho. Sendo positiva a resposta, é possível que se esteja diante de um contrato de natureza civil e os rendimentos dele provenientes não integram a remuneração do atleta, a depender de outras variáveis a serem analisadas caso a caso. De modo contrário, não havendo autonomia entre o contrato de direito de uso de imagem e o contrato de trabalho, o que se tem é um contrato simulado, com a intenção de mascarar a real remuneração do esportista, com especial interesse na sonegação de tributos, tanto pelo contratante como pelo contratado.

No caso em exame, é necessário se analisar separadamente os contratos firmados pela empresa ALGE, tendo como objeto a exploração do direito de imagem: o primeiro tendo como contratante o Sport Club Internacional e o segundo celebrado com a NIKE European Operations Netherlands B.V.

CONTRATO COM O SPORT CLUB INTERNACIONAL

[...]

Percebe-se, portanto, que não há uma autonomia entre o contrato de trabalho, firmado pelo Contribuinte com o clube Internacional, e o contrato de licenciamento dos direitos de sua imagem, celebrado entre o clube e a empresa ALGE, detentora desses direitos, tanto pela coincidência dos prazos de vigência, como pela previsão de rescisão do contrato dos direitos de imagem quando ocorrer o distrato do contrato de trabalho desportivo e também pelo compromisso assumido pelo clube de adquirir, com exclusividade, junto à empresa ALGE, os direitos de imagem do atleta.

Dessa forma, pode-se concluir que, de fato, havia uma vinculação entre o contrato de trabalho e a exploração econômica do direito de imagem do sujeito passivo, cujo contrato foi firmado entre o clube Internacional e a empresa ALGE, da qual o contribuinte fiscalizado é sócio juntamente com seu genitor, tendo como objetivo a redução da tributação do imposto sobre a renda da pessoa física, no caso do Recorrente, e a redução de outros encargos legais, em relação ao clube esportivo.

[...]

CONTRATO COM A NIKE

Quanto ao contrato celebrado entre a NIKE European Operations Netherlands B.V. e a ALGE Promoções Ltda., entendo que se enquadra como um verdadeiro contrato de exploração econômica do direito de imagem, possuindo natureza eminentemente civil.

[...]

Pela análise do contrato, conclui-se que ele é autônomo e independe do contrato desportivo avençado entre o atleta e o clube que detêm seus direitos federativos, do mesmo modo que estabelece como obrigações atividades de cessão de uso de imagem. Observa-se, pela cláusula B, transcrita abaixo, que a remuneração do atleta tem como base a categoria do clube de futebol no qual ele tenha registro, o que significa que não está vinculado a nenhum contrato específico com determinado clube.

Perceba-se que para aquele colegiado faz toda a diferença se há, ou não, uma total autonomia entre os contratos de trabalho e o de uso de imagem. E em relação a este ponto, o recorrente não se desincumbiu do seu ônus de demonstrar que as características fáticas do seu caso se amoldariam as desse segundo paradigma.

Não obstante, ainda há de se notar que no contrato celebrado entre a VW MATTOS AGENCIAMENTO ESPORTIVO com o CRF, havia cláusula que determinava o pagamento de premiação no caso de o clube sagrar-se vencedor em determinados campeonatos, consoante os recortes a seguir.

Quero dizer, com isso, que tenho fundadas dúvida se aquele colegiado paradigmático, à luz do que constou dos fragmentos acima, também não negaria provimento ao recurso voluntário do ora recorrente.

CLÁUSULA 5a — DO PAGAMENTO

5.1- Pela cessão dos direitos de uso da imagem, nome comercial, voz e apelido desportivo, o **FLAMENGO** compromete-se pagar à **CONTRATADA** a importância bruta mensal de R\$ 12.000,00 (doze mil reais).

5.2 — O pagamento referido na cláusula 5.1 será efetuado pelo **FLAMENGO** mediante a apresentação de nota fiscal correspondente

[...]

CLÁUSULA 12a — DA PREMIAÇÃO

12. Caso o FLAMENGO sagre-se campeão das competições abaixo descritas, receberá o CONTRATADA as seguintes importâncias por cada um dos campeonatos:

- (i) Campeonato Brasileiro — R\$ 12.000,00 (doze mil reais)
- (ii) Campeonato Liga Sul-Americana — R\$ 12.000,00 (doze mil reais)
- (iii) Campeonato Estadual 2009 — R\$ 6.000,00 (seis mil reais)
- (iv) Campeonato Liga das Américas — R\$ 12.000,00 (doze mil reais)

E no aditivo de 1/7/2010:

CLÁUSULA SEGUNDA: DO PAGAMENTO

2.1 Pela cessão dos direitos de uso da imagem, nome comercial, voz e apelido desportivo do atleta, o FLAMENGO compromete-se a remunerar a CONTRATADA no valor mensal bruto de R\$ 14.000,00 (quatorze mil reais) mensais, a partir de 15 de agosto de 2010, mediante a apresentação da Nota Fiscal correspondente com antecedência mínima de 10 (dez) dias da data do pagamento.

CLÁUSULA TERCEIRA: DA PREMIAÇÃO caso o Flamengo sagre-se campeão:

- CAMPEÃO BRASILEIRO: valor equivalente à parcela mensal.
- CAMPEÃO DA LIGA SULAMERICANA: valor equivalente à parcela mensal.
- CAMPEÃO DA LIGA DAS AMÉRICAS: valor equivalente à parcela mensal.

Com efeito, tenho que a ausência de similitude fático-jurídica entre os casos, impediu a demonstração da divergência jurisprudencial suscitada, de forma que, encaminho por não conhecer do recurso quanto a esta matéria.

Possibilidade de aproveitamento de tributos pagos na pessoa jurídica quando há a reclassificação de receita tributada na pessoa jurídica para rendimentos de pessoa física.

Em relação a esta matéria, não vejo reparos no despacho de prévia admissibilidade, motivo pelo qual, o ratifico e já passo ao exame do mérito. Conheço, pois, do recurso.

Quanto ao mérito, busca o recorrente o aproveitamento, neste lançamento, dos créditos tributários recolhidos pela pessoa jurídica.

Pois bem. Trata-se de matéria bem discutida neste colegiado, quem vem entendendo, por ampla maioria, em sentido contrário às pretensões do recorrente.

Observo, de plano, que não se cogita de compensação estabelecida com esteio no artigo 170 do CTN, no artigo 74 da Lei 9.430/96 ou na Lei 8.383/91, mas sim do aproveitamento do tributo pago no período e em relação (proporcional) às correspondentes receitas deslocadas para a esfera patrimonial do autuado.

Por ocasião da Reunião de dezembro de 2023, especificamente por conta do julgamento do processo 16004.720356/2016-39, este Conselheiro externou posicionamento contrário ao aproveitamento, nesses casos, de tributo recolhido pela pessoa jurídica cuja receita fora deslocada para a pessoa física a ela então relacionada.

Confira-se a íntegra do voto proferido por este Conselheiro, ora aqui adotado como razões de decidir.

“Trata o caso de matéria há muito enfrentada por esta Turma, notadamente o aproveitamento de valores de tributos recolhidos pela pessoa jurídica no lançamento efetuado contra a pessoa física, incidentes sobre a receita reclassificada como auferida por esta última, e não por aquela, como, de regra, querem fazer crer os fiscalizados.

A rigor, não se trata de desconsideração da personalidade jurídica, mas de mera recomposição da efetiva relação obrigacional tributária, trazendo à luz o ato até então dissimulado.

É dizer, a conclusão a que normalmente se chega nesses casos é que a prestação de serviços foi, em verdade, praticada pela pessoa física e não pela jurídica, que teria funcionado apenas como uma interposta pessoa com os mais variados objetivos, dentre eles e como exemplos, a “simples” redução da carga tributárias e a lavagem de dinheiro.

Cumprido destacar que este conselheiro, à época que integrava colegiado ordinário deste Conselho, chegou a externar posicionamento no sentido da impossibilidade desse aproveitamento, a exemplo do julgamento do acórdão de nº 2402-007.178, ocasião em que acompanhei o Relator.

Todavia, ao passar a integrar esta 2ª Turma, que tinha, por outro lado, posicionamento praticamente unânime e diametralmente oposto ao que cheguei a adotar, passei a acompanhar a corrente então prevalente em prestígio à colegialidade e por me sentir sensível à tese de que o não aproveitamento dos

valores implicaria uma espécie de incoerência interna no lançamento, que teria reposicionado as receitas/rendimentos, mas não os recolhimentos sobre elas incidentes. Confira-se a ementa do acórdão 9202-004.548, de 23.11.2016.

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.

E ainda, o acórdão 9202-009.957, de 24/9/21, com a seguinte ementa:

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.

Pois bem.

Venho entendendo, que no contencioso administrativo, e aqui é de se ressaltar o vocábulo “administrativo”, nós, julgadores, realizamos uma espécie de controle de legalidade do lançamento, atento, todavia, aos limites postos na lide.

Pondero, de plano, que esse aproveitamento em nada se assemelha ao instituto da compensação regulado no artigo 74 da Lei 9.430/96 ou no artigo 66 da Lei 8.383/91, conforme o caso. Lá, por ocasião do lançamento, o que se discute é a possibilidade de o autuante, dada a fundamentação do Auto de Infração, aproveitar os recolhimentos dos tributos da PJ sobre a receita/rendimento agora transportado para a pessoa física; enquanto a compensação nada mais é do que o encontro de contas entre devedores e credores recíprocos, o que, definitivamente, não é o caso dos autos pelo singelo fato de a personalidade jurídica do então credor permanecer hígida, não se confundindo com a do ora devedor PF.

Veja-se que, com isso, uma vez assentado pelo Fisco que referidas receitas ou rendimentos deveriam ser tributados na PF; despertaria para PJ, em tese e já por ocasião do lançamento, o direito à repetição dos valores eventualmente sobre eles recolhidos, o que, desta feita, acabaria rechaçando o argumento de que haveria prejuízo ao contribuinte pelo decurso do lustro legal para repetir. Expressando-se de outra forma, quando da ciência do lançamento, a PJ, que detém relação com o autuado, já se veria oportuna e tempestivamente interessada no pleito de repetição dos valores. Se não o fez foi por sua conta e risco.

Hoje, com a nova composição deste Colegiado e tendo em vistas as colocações postas pelos nobres pares quando da reunião de setembro último (09/2023), fui levado a melhor refletir sobre o tema.

Como dito acima, o artifício descortinado pelo Fisco tem como propósito furta-se à tributação segundo às regras próprias que se aplicariam ao caso, conduta essa reprovável e sancionada com multa de ofício não raras as vezes qualificada, inclusive.

Nesse rumo, há de se convir que o aproveitamento daqueles recolhimentos por ocasião do lançamento relativizaria, em certa medida, a sanção voltada a inibir tal conduta, eis que a multa de ofício passaria a incidir sobre uma base menor, fazendo com que, penso eu, os contribuintes não se sintam dissuadidos em relação ao artifício engendrado.

Mais a mais, não se pode dizer que o lançamento que não aproveitou os recolhimentos efetuados pela PJ estaria eivado de vício de legalidade, na medida em que não há norma legal que assim o estabeleça ou mesmo que assim o autorize, a exemplo do que se tem, *mutatis mutandi*, é bem verdade, no § 10 do artigo 21 da Lei Complementar nº 123/2005.

Art. 21. Os tributos devidos, apurados na forma dos arts. 18 a 20 desta Lei Complementar, deverão ser pagos:

[...]

§ 10. Os créditos apurados no Simples Nacional não poderão ser utilizados para extinção de outros débitos para com as Fazendas Públicas, salvo por ocasião da compensação de ofício oriunda de deferimento em processo de restituição ou após a exclusão da empresa do Simples Nacional.

Tenho que, com isso, por mais que há, e efetivamente há, tese sedutora no sentido do aproveitamento dos valores - notadamente a temática da coerência interna do lançamento - o ponto fulcral, admito eu, é que não se pode concluir pela ilegalidade do lançamento que assim não o fez e, assim sendo, qualquer provimento a recurso que contenha tal pedido estaria, s.m.j., extrapolando a finalidade do contencioso administrativo, que, como já dito, é a de controle de legalidade do ato administrativo do lançamento nos estritos limites da lide posta por ocasião da impugnação.

Por fim, o encaminhamento que passo a doravante adotar para esses casos, é dizer, pela manutenção do lançamento que não aproveitara desses recolhimentos, vai ao encontro do entendimento deste colegiado, e mesmo na composição anterior, diga-se de passagem, no sentido de não admitir que os recolhimentos das contribuições previdenciárias – cota patronal – efetuados por interpostas pessoas possam ser

utilizados no lançamento sobre a PJ cuja massa salarial estaria efetivamente a seu serviço, por absoluta falta de previsão legal. Vejam-se os seguintes acórdãos:

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

CONTRATAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA POR MEIO DE EMPRESAS INTERPOSTAS OPTANTES PELO SIMPLES. APROVEITAMENTO, PELA CONTRATANTE, DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS RECOLHIDAS PELAS INTERPOSTAS. IMPOSSIBILIDADE.

Constatada a contratação de empresas optantes pelo SIMPLES, interpostas pessoas, para o recrutamento de mão-de-obra, e tendo o vínculo empregatício sido caracterizado na contratante, não é cabível abater do lançamento as contribuições recolhidas pelas empresas contratadas ao regime de tributação favorecido. Inaplicabilidade da Súmula CARF nº 76. **Acórdão 9202-009.766**

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 30/12/2009

CONTRATAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA POR MEIO DE EMPRESAS INTERPOSTAS OPTANTES PELO SIMPLES. APROVEITAMENTO, PELA CONTRATANTE, DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS RECOLHIDAS PELAS INTERPOSTAS. IMPOSSIBILIDADE.

Constatada a contratação de empresas optantes pelo SIMPLES, interpostas pessoas, para o recrutamento de mão-de-obra, e tendo o vínculo sido caracterizado na contratante, não é cabível abater do lançamento as contribuições recolhidas pelas empresas contratadas ao regime de tributação favorecido. Inaplicabilidade da Súmula CARF nº 76. **9202-008.255**

Note-se, com isso, estar havendo uma salutar uniformização no colegiado em relação a casos que guardam entre si certa similaridade, que passará a, tanto em um caso, como noutro, não admitir o aproveitamento dos valores recolhidos por interpostas pessoas por ocasião do lançamento.”

Destarte, encaminho por negar provimento ao recurso no que tange a essa matéria.

Diante do exposto, VOTO por CONHECER parcialmente do recurso apenas em relação à matéria “possibilidade de aproveitamento de tributos pagos na pessoa jurídica quando há a reclassificação de receita tributada na pessoa jurídica para rendimentos de pessoa física” para NEGAR-LHE provimento.

(documento assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, em declaração de voto.

Minha declaração de voto é exclusivamente em relação ao mérito da matéria “possibilidade de aproveitamento de tributos pagos na pessoa jurídica quando há a reclassificação de receita tributada na pessoa jurídica para rendimentos de pessoa física”.

Como bem registrou o Eminentíssimo Relator, sempre preciso em seus apontamentos, cuida-se, na origem, de lançamento de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF) referente aos anos-calendário 2009, 2010 e 2011, consubstanciado em auto de infração em virtude de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica.

Consta que, após análise das informações prestadas pelo fiscalizado, assim como dos documentos de posse da fiscalização, foi efetivado o lançamento de rendimentos percebidos pela pessoa física, uma vez que entendeu a fiscalização que os valores relativos ao suposto pagamento da cessão do uso do direito de imagem pagos pela contratante (Clube de Regatas do Flamengo) para a pessoa jurídica (VW Mattos e Agenciamento Esportivo Ltda) seriam, em verdade, rendimentos da pessoa física (jogador de basquete), que os omitiu na declaração de ajuste anual. Segundo a fiscalização, os rendimentos pessoais devem ser tributados na pessoa física.

A discussão que analiso neste momento, no entanto, não é discutir se foi ou não acertada a exigência fiscal na pessoa física, tendo a fiscalização reclassificado os valores pagos para a pessoa jurídica, isto é, as receitas da pessoa jurídica, para serem tratadas como sendo rendimentos da pessoa física, tributáveis nela e que, portanto, estavam sendo omitidos pela pessoa natural, obrigada a declaração de ajuste anual do imposto sobre a renda.

O tema que analiso é se devem ser aproveitados os valores dos tributos que foram recolhidos pela pessoa jurídica, a partir de suas receitas declaradas, sendo essas exatamente os montantes que se relacionam com a base de cálculo dos rendimentos considerados como omitidos pela pessoa física ao se valer da estrutura da pessoa jurídica, o que teria sido feito de forma inadvertida, na visão fiscalizadora. Observe-se que a fiscalização “reclassifica” as receitas da pessoa jurídica como sendo, em verdade, rendimentos da pessoa física.

Da pessoa física passou a ser exigido o recolhimento de IRPF, calculado a partir de todos os valores recebidos pela pessoa jurídica, considerou-se, assim, que a pessoa física omitiu rendimentos, sequer os declarando em sua declaração de imposto de renda. De seu lado, a pessoa jurídica declarou todos os valores que recebeu e reconheceu tais montantes como receitas próprios da atividade de seu objetivo social e recolheu os tributos relacionados IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Sendo a base de cálculo e os fatos relacionados, interligados, pode-se aproveitar? Deve-se deduzir os valores já recolhidos ao erário fazendário?

Pois bem. Passo a análise.

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

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

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

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

À análise.

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

Deveras, os recentíssimos Acórdãos CARF desta 2.ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais ns.º 9202-011.117 (Dezembro/2023), 9202-011.161 (Fevereiro/2024) e 9202-011.208 (Março/2024) assentaram, por maioria de 7 x 1, vencido exclusivamente este Conselheiro, que ora declara voto, que não se pode compensar, não se pode aproveitar o que for pago pela pessoa jurídica.

Outrora, a posição não só da 2.ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, mas da maioria dos Colegiados do CARF, não caminhavam de tal forma.

De fato, entendia-se pelo aproveitamento. Aliás, a grande maioria, pelo aproveitamento de todas as rubricas (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) para reduzir o IRPF, inclusive no que se refere ao cálculo da multa do lançamento de ofício.

É interessante apresentar o histórico das discussões e teses desenvolvidas. Antes, contudo, explico por qual motivo entendo de modo diferente da maioria.

Muito bem. Não há dúvida no caso concreto que a fiscalização, diante de toda documentação envolvendo pessoa jurídica e pessoa física, reclassificou as receitas escrituradas, faturadas e declaradas pela pessoa jurídica, como rendimentos percebidos da pessoa física.

Neste sentido, a fiscalização agiu constatando e relatando os fatos, demonstrando a sua juridicidade, daí serem “fatos jurídicos” que importam para o direito tributário. Os fatos reportados são inter-relacionados constituindo-se numa identidade integrada. Para ocorrer a reclassificação é necessário demonstrar que houve “algo errado” na utilização da pessoa jurídica, um “abuso” ou um “ilícito”. No fim, ao reclassificar, a autoridade fiscal reconhece uma “interposição de pessoa”. A pessoa jurídica é interposta. Na essência, a pessoa física é a titular do rendimento, daí se constituir o lançamento.

Agora, perceba-se o seguinte na questão posta: Primeiramente, reclassifica-se as receitas da pessoa jurídica em rendimentos da pessoa física, porém, a despeito disto, num segundo momento, se desconsidera parcela de tais fatos, que antes serviam (a interposição de pessoa), para na ocasião do cálculo do montante devido se desprezar os recolhimentos efetivados pela pessoa jurídica envolta pelas constatações fiscais, o que parece não guardar coerência normativa interna dentro do ato administrativo de lançamento.

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

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

Parece não haver dúvidas técnicas de que, em casos nos quais ocorre a reclassificação das receitas da pessoa jurídica para rendimentos da pessoa física, a autoridade lançadora o faz por entender que a pessoa física é a verdadeira titular da renda e a pessoa jurídica funciona como interposta pessoa.

Para tal contexto, tem a autoridade fiscal o poder-dever de desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária (CTN, art. 116, parágrafo único) 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) . 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) .

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

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

Neste viés, é importante não se olvidar que o Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 04, de 10 de dezembro de 2018, estabelece que sempre que se constatar a interposição de pessoas deve-se reconhecer a responsabilização por interesse comum dos envolvidos, com base no art. 124, I, do Código Tributário Nacional (CTN) .

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) .

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) . 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) e no lançamento é dever calcular o montante do tributo devido (CTN, art. 142), o que entendo ser pelo saldo restante não recolhido por força da interposição de pessoa.

Vale dizer, em caso de interposição de pessoa, como ocorre exemplificativamente quando se reclassifica receitas de pessoa jurídica para rendimentos de pessoa física, é dever da autoridade lançadora formalizar a imputação de responsabilidade solidária da pessoa jurídica

interposta por interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal. Isto, na forma da Instrução Normativa RFB n.º 1.862, de 27 de dezembro de 2018.

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

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

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

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

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

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

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

Esclarecida minha posição. Passo a detalhar o histórico sobre o assunto, a despeito da nova posição colhida nestes autos, no Acórdão n.º 9202-011.208 (Março/2024, Processo n.º 12448.731372/2014-15), no Acórdão n.º 9202-011.161 (Fevereiro/2024, Processo n.º 11060.723259/2016-18) e no Acórdão n.º 9202-011.117 (Dezembro/2023, Processo n.º 16004.720356/2016-39).

Ao se analisar os julgados passados do CARF, quanto ao aproveitamento dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica considerada interposta e que teve suas receitas desclassificadas ou reclassificadas como rendimentos da pessoa física, percebe-se uma tendência pelo aproveitamento, isso considerando julgados no interregno compreendido entre 2004 e meados de 2023, com a exceção da posição mais atual a partir dos precedentes da 2.ª Turma da

CSRF refletidos nos Acórdãos CARF ns.º 9202-011.117 (Dezembro/2023), 9202-011.161 (Fevereiro/2024) e 9202-011.208 (Março/2024). Veja-se.

Em 20 de outubro de 2004, a 6.ª Câmara do 1.º Conselho de Contribuintes, conforme Acórdão n.º 106-14.244 (Processo n.º 11020.003823/2003-26), assentou que “[d]evem ser aproveitados na apuração de crédito tributário os valores arrecadados sob o código de tributos exigidos da pessoa jurídica cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos da pessoa física, base de cálculo de lançamento de ofício”, sendo a decisão no sentido de considerar, na liquidação do crédito tributário, os valores recolhidos pela pessoa jurídica relativos aos rendimentos da pessoa física. O contribuinte pessoa física era o Senhor Luiz Felipe Scolari.

Fundamentou-se, na ocasião, que se o próprio Fisco afirmou não ter a pessoa jurídica auferido a receita proveniente do contrato cumprido pela pessoa física e considerando ter o próprio agente fiscal transferido a receita da empresa à pessoa física, com a natureza de rendimentos, não restaria outra alternativa senão constar na autuação os créditos já recolhidos e determinado, de ofício, a retificação dos recolhimentos (código 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.º, 118 e 123 do CTN, o lançamento independeria de desconsideração jurídica da empresa ou de descaracterização da escrita fiscal da pessoa jurídica.

A empresa não era objeto de fiscalização quanto a questões relativas a lucros por ela distribuídos, escrituração de despesas e compras incorridas. O que ocorreu foi o deslocamento da receita lançada como de pessoa jurídica para a pessoa física. Logo, seria necessário compensar o IRPJ recolhido na empresa, relativo aos rendimentos transferidos de ofício para a pessoa física (receita reclassificada como sendo rendimentos de pessoa física; receita desclassificada e convertida em rendimentos da pessoa física), apurado através de lançamento de ofício. Deveria ter sido compensado de ofício pela autoridade lançadora, já que se trata de desclassificação de rendimentos da PJ para PF, tendo por base documentação da PJ, de modo a não fazer nenhum

sentido manter a tributação da PJ no que se refere ao valor transferido para a PF. No mais, repetiu os fundamentos do Acórdão n.º 104-20.574.

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

Ademais, incumbe a autoridade lançadora verificar a matéria tributável e o cálculo do montante do tributo devido (CTN, art. 142), observando-se os atos anteriores praticados pelo terceiro (pessoa jurídica), ainda que não deva influenciar a obrigação tributária do IRPF (CTN, art. 150, §2º), considerando tais atos – inclusive os recolhimentos –, na apuração do saldo porventura devido do IRPF (CTN, art. 150, §3º), de modo que se aproveite os recolhimentos do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, haja vista que o fato jurígeno da 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 13003.000340/2005 75), 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 13629.001281/2005 03), 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 10166.720074/2008 92), 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 (2102 002.441, 2801 002.280 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 ilícitamente 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 2102-

002.441, 2801 002.280, 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), que, se não é norma específica para o caso, serve de baliza orientadora e aclaradora, diante do dever de agir de ofício da autoridade lançadora (CTN, art. 149, com seus deveres de agir de ofício em revisões e correções).

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

Em caso de interposição de pessoa é obrigação da autoridade lançadora imputar a responsabilidade solidária por interesse comum (CTN, art. 124, I) para a interposta pessoa, sendo, portanto, a imputação uma obrigação e dever ser da autoridade lançadora (CTN, parágrafo único do art. 142, combinado com normativos da RFB citados nesta declaração de voto). 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).” (Agravo regimental no agravo de

instrumento n.º 526.787, Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, acórdão publicado em 7 de maio de 2010) .

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

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

Ante o exposto, minha declaração de voto é para, na parte conhecida, no capítulo de aproveitamento dos tributos pagos pela pessoa jurídica, dar provimento ao recurso do contribuinte no sentido de reconhecer o dever de ocorrer o aproveitamento, competindo em liquidação do julgado conferir eventuais questões de disponibilidade do crédito.

É minha declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros