



**Ministério da Economia**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 18470.726356/2016-71  
**Recurso nº** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9202-010.453 – CSRF / 2ª Turma**  
**Sessão de** 29 de setembro de 2022  
**Recorrente** PAULO ROBERTO COSTA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL.

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

Exercício: 2010, 2011, 2012, 2013, 2014

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Eduardo Newman de Mattera Gomes - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Mauricio Nogueira Righetti, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Sheila Aires Cartaxo Gomes (suplente convocada), Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Eduardo Newman de Mattera Gomes (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de auto de infração lavrado contra o contribuinte acima identificado relativo a Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF) nos exercícios 2010 a 2014, em virtude omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada e da

omissão de rendimentos tributáveis pagos por pessoas jurídicas, incluindo casos de vantagens indevidas.

Em sessão plenária de 09/05/2021, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão n.º 2301-006.062 (fls. 8281/8314), assim ementado:

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

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 PRELIMINAR. NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

As alegações de nulidade são improcedentes quando a autuação se efetivou dentro dos estritos limites legais e foi facultado ao sujeito passivo o exercício do contraditório e da ampla defesa.

RECEITAS DE SERVIÇOS DE PESSOA JURÍDICA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS. ARTIFÍCIO PARA REGULARIZAR, FRAUDULENTAMENTE, RECURSOS DE ORIGEM ILÍCITA AUFERIDOS POR PESSOA FÍSICA.

A inércia do impugnante em comprovar, de forma inequívoca, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, a efetiva prestação de serviços por pessoa jurídica, importa em concluir que se trata de artifício desenvolvido para regularizar, fraudulentamente, recursos de origem ilícita auferidos por pessoa física.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. HIPÓTESES DE SONEGAÇÃO, FRAUDE E CONLUÍO. POSSIBILIDADE. CABIMENTO. ARGUIÇÃO DE EFEITO CONFISCATÓRIO.

É cabível a imposição da multa qualificada de 150%, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se nas hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964.

A vedação constitucional de confisco se refere aos tributos e não às multas e se dirige ao legislador, e não ao aplicador da lei. A cobrança de multa decorre de previsão legal, não merecendo prosperar a tese de que é confiscatória.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares, denegar o pedido de diligência, e, no mérito, por maioria de votos, em NEGAR PROVIMENTO ao recurso, vencidos os conselheiros Wesley Rocha e Wilderson Botto, que deram parcial provimento para que sejam excluídos da base de cálculo os valores relativos ao montante devolvido no âmbito do acordo de colaboração premiada.

Antes mesmo de ter sido cientificado formalmente do Acórdão de Recurso Voluntário (Aviso de Recebimento de fl. 8623), o Contribuinte interpôs, em 12/07/2019 (fl. 8.316), o Recurso Especial de fls. 8319/8337, mediante o qual visa rediscutir as seguintes matérias:

- a) nulidade da decisão recorrida;
- b) nulidade da autuação por ausência de provas;
- c) reclassificação de rendimentos;
- d) compensação dos valores oferecidos à tributação pela pessoa jurídica em razão da reclassificação da receita da pessoa jurídica como rendimentos da pessoa física;

- e) ausência de configuração de dolo tributário na qualificação da multa;
- f) decadência em face do afastamento da multa qualificada.

Pelo despacho de fls. 8630/8641, confirmado pelo despacho de fls. 8662/8668, deu-se seguimento parcial ao apelo do Sujeito Passivo, somente em relação à matéria descrita no item “d”.

Como paradigma apto a comprovar a divergência, admitiu-se o Acórdãos n.º 2202-004.869, cujas ementas, na parte que interessa ao deslinde da controvérsia, transcreve-se:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

[...]

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

Devem ser compensados na apuração do crédito tributário os valores arrecadados sob códigos de tributos exigidos da pessoa jurídica, cuja receita foi reclassificada e reconhecida como rendimentos de pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício.

### Razões Recursais

Em relação à matéria admitida a rediscussão, o Sujeito Passivo argumenta que:

- Um dos principais pontos desenvolvidos pela defesa do Recorrente, ao longo de todo o processo administrativo fiscal, foi justamente o fato de que a fiscalização pretende tributar, pela pessoa física do Recorrente, os valores que já foram levados à tributação pela pessoa jurídica COSTA GLOBAL CONSULTORIA LTDA., no regular exercício de suas atividades empresariais.

- Todos os valores apurados e devidamente recolhidos a título de IRPJ, PIS, COFINS e CSLL, pela pessoa jurídica, foram desconsiderados pela fiscalização e estão sendo novamente tributados na pessoa física do Recorrente. Inclusive, a tributação pela pessoa jurídica foi exaustivamente comprovada, por meio da apresentação das notas fiscais emitidas pela COSTA GLOBAL CONSULTORIA LTDA.

### Contrarrazões da Fazenda Nacional

Cientificada do Recurso Especial do Contribuinte e do despacho que lhe deu parcial seguimento em 24/06/2021 (fl. 8687), a Fazenda Nacional, em 02/07/2021 (fl. 8700), apresentou as contrarrazões de fls. 8688/8699, com os seguintes argumentos:

- A Constituição Federal (CF) estabelece no art. 5º, II, que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. É a consagração genérica do princípio da legalidade ou do primado da lei, o qual é basilar no Estado Democrático de Direito.

- A par dessa previsão genérica do referido princípio, em relação à Administração Pública, a CF contém específica previsão no art. 37, *caput*, segundo o qual a “*administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência*”. (grifos da União)

- Significa dizer que a Administração Pública, da qual a Receita Federal do Brasil (RFB) faz parte, tem o dever de atuar para a consecução do interesse público, porém tal atuação deve se dar de acordo com o que determina a lei, expressão essa entendida, hodiernamente, como vinculação à lei em sentido estrito e aos postulados de direito (princípios, regras, etc.).

- Como se pode concluir do inciso II do art. 156 e do art. 170 do CTN, a compensação é forma de extinção do crédito tributário. Todavia, em atendimento ao princípio da legalidade, determinou que a extinção do crédito tributário por essa modalidade depende de lei autorizadora, que estabelecerá as condições e as garantias em que poderia ocorrer a compensação ou atribuiria à autoridade administrativa o estabelecimento dessas condições e garantias.

- A fim de normatizar a forma pela qual se daria a compensação no âmbito tributário, foram editados diplomas legais, dentre os quais se destaca a Lei nº 9.430/96 e a IN SRF nº 21/97, com as alterações promovidas pela IN nº 73/97.

- Do exame de tais normativos, infere-se que a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública, pode se dar de ofício (art. 73 da Lei nº 9.430/1996) ou por iniciativa daquele (art. 74 da Lei nº 9.430/1996).

- Entretanto, seja na compensação de ofício seja na de iniciativa do sujeito passivo, os procedimentos legais previstos afastam qualquer possibilidade de aplicação dessa modalidade de extinção do crédito tributário **no âmbito do lançamento de ofício**.

- Com efeito, a compensação de ofício ocorre “sempre que a Secretaria da Receita Federal verificar que o titular do direito à restituição ou ao ressarcimento tem débito vencido relativo a qualquer tributo ou contribuição sob sua administração”, nos termos do art. 7º do Decreto-Lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, e do art. 6º do Decreto nº 2.138, de janeiro de 1997.

- Por sua vez, a compensação por iniciativa do sujeito passivo ocorre mediante a entrega, por este, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

- A realização da compensação fora dessas hipóteses e das previstas nas Leis nº 8.383/91 e 8.212, de 24/07/91, com a redação dada pela Lei 9.032/95 e repetida pela Lei 9.129/95, que regem essa modalidade de extinção do crédito tributário, não pode ser admitida.

- Dessa maneira, **eventuais pagamentos indevidos efetuados pela contribuinte não podem ser utilizados para reduzir o crédito tributário exigido através de auto de infração**, pois tal pretensão:

- a) ofende os arts. 5º, II, e 37, caput, da CF, que determinam a obediência, pelo agente público, aos ditames da lei e do direito;
- b) implica extinção do crédito tributário em desacordo com o disposto no art. 170, caput, do CTN, o que não pode ser admitido; e
- c) não se enquadra em quaisquer das formas de compensação previstas no ordenamento jurídico (arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430/96 e demais atos normativos atinentes à matéria).

- Outrossim, é imperioso deixar registrado que a impossibilidade de compensação da forma pretendida pelo sujeito passivo no caso em apreço não implica o não reconhecimento de eventual direito de crédito de que seja titular.

- Isso porque o autuado permanece com a faculdade de requerer a compensação, nos moldes da legislação aplicável no momento em que fizer o requerimento, ou mesmo a restituição de eventuais valores a que tenha direito, desde que observado o prazo previsto no art. 168 do CTN.

- A sistemática prevista nas leis que regem a compensação é favorável tanto à Administração Pública quanto ao sujeito passivo, porquanto àquela se permite verificar se os créditos de que este se diz titular são líquidos e certos.

- Por outro lado, essa normatização permite que o sujeito passivo escolha se pretende utilizar eventuais créditos de que seja titular para compensar com débitos que tenha junto à Fazenda Pública, com a possibilidade de exercer o contraditório e a ampla defesa no procedimento, em caso não homologação da compensação declarada, ou se prefere receber esses mesmos créditos através do procedimento de restituição.

- Nessa perspectiva, resta evidente que é indispensável a apresentação das respectivas PERD/COMP, para que sejam objeto de análise em procedimento específico. Caso o crédito informado pelo recorrente 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. Dessa forma, após o encerramento do presente processo administrativo, havendo crédito de IR a ser restituído ou compensado, caberá às sociedades instaurar o pertinente procedimento de compensação, via declaração de compensação a ser entregue à Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

- Enfim, considerando que a competência original para a apreciação da compensação pertence à autoridade lançadora e que a oportunidade para tal ocorre apenas ao final do contraditório, não há como se deferir o pleito do contribuinte fiscalizado, referente à compensação dos tributos pagos pela pessoa jurídica interposta, com o IRPF exigido nos presentes autos.

- Assim, o acórdão recorrido merece ser mantido pois o lançamento se encontra em consonância com a legislação tributária.

## **Voto**

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

O Recurso Especial do Contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

A matéria admitida a rediscussão cinge-se à possibilidade de “compensação dos valores oferecidos à tributação pela pessoa jurídica em razão da reclassificação da receita da pessoa jurídica como rendimentos da pessoa física”.

De se observar que a matéria é conhecida desta 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais que recentemente, por meio do Acórdão n.º 9202-009.957, de 24/09/2021, de relatoria da Ilustre Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, julgou questão semelhante, relacionada inclusive às mesma operação. Deste modo, reproduzo o voto condutor da citada decisão, cujos fundamentos adoto como minhas razões de decidir:

No presente caso, restou assentado nos autos que os pagamentos pela prestação de serviços considerados como receitas tributáveis na empresa Jamp Engenheiros Associados Ltda, nos anos-calendário de 2010 e 2011, correspondiam, na realidade, a recursos relacionados a vantagens indevidas recebidas pelos sócios, dentre eles o Recorrente, e que foram objeto de autuação como omissão de rendimentos na pessoa física.

O Colegiado recorrido manteve o lançamento da infração e negou o aproveitamento de tributos que já teriam sido recolhidos pela empresa Jamp Engenheiros Associados Ltda sobre os mesmo valores, conforme telas anexadas às fls. 4.055 a 4.067.

A matéria não é nova e já foi objeto de inúmeros julgados desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, destacando-se o Acórdão n.º 9202-008.603, de 18/02/2019, da lavra do Ilustre Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho, cujos fundamentos ora adoto como minhas razões de decidir (destaques próprios):

A questão em julgamento é a possibilidade de aproveitamento, no cálculo de créditos tributários devidos por pessoa física em decorrência de reclassificação/desclassificação de receitas que haviam sido tributadas e pagas por pessoa jurídica, na qualidade de contribuinte.

Restou decidido no acórdão recorrido que, em razão da simulação perpetrada pela pessoa física, evidenciada pelo lançamento, os rendimentos tributados pela pessoa jurídica são devidos, de fato, pela pessoa física, na qualidade de contribuinte.

A meu juízo, 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.

Nesse sentido, assumo como razões de decidir a fundamentação do Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos no Acórdão 9202-002.112, de 09 de maio de 2012:

*A recorrente alega não ser possível se permitir que se compense de ofício, do tributo cobrado da pessoa física, os tributos pagos na pessoa jurídica sobre os mesmos rendimentos, pois essa matéria não foi diretamente impugnada, estando alcançada pelo instituto da preclusão.*

*Ressalte-se que esse assunto não foi apreciado no recurso especial relativo ao auto de infração lavrado contra o cônjuge da fiscalizada, citado anteriormente neste voto.*

*De imediato, discordo dos argumentos do recurso. 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 tive sido implementada pela Fiscalização. Agir de modo diverso, acarretaria em uma das duas alternativas:*

*a) movimentação desnecessária da máquina administrativa, que deveria restituir o imposto pago pela pessoa jurídica, sendo mais racional realizar o procedimento no*

*curso deste processo; b) enriquecimento ilícito da Administração Pública, que terá recebido duas vezes pelo mesmo fato gerador (bis in idem), sem lei específica para tal, caso se considere impossível o pedido de restituição, por já ter se passado cinco anos do fato gerador. (Grifou-se.)*

Em vista disso, dou provimento ao Recurso Especial da Contribuinte nessa parte.

No mesmo sentido é a farta a jurisprudência desta Câmara Superior de Recursos Fiscais:

**Acórdão n.º 9202-008.619, de 19/02/2020**

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

Exercício: 2009

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

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

**Acórdão n.º 9202-007.392, de 29/11/2018**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

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

Uma vez que a receita bruta declarada pelas interpostas pessoas jurídicas, utilizadas no esquema fraudulento, foi atribuída às pessoas físicas dos sócios, os tributos recolhidos, calculados sobre o faturamento e o lucro, devem ser deduzidos do imposto sobre a renda das pessoas físicas dos sócios, apurado pela fiscalização.

**Acórdão n.º 9202-004.548, de 23/11/2016**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

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

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

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

Além dos julgados acima colacionados, cabe ainda citar, no âmbito dos Colegiados Ordinários do CARF, o Acórdão n.º 2202-004.869, de 16/01/2019, cujo voto é da lavra do Ilustre Conselheiro Ronnie Soares Anderson, que apreciou caso similar, concluindo pela dedução, do montante de IRPF lançado, dos valores recolhidos pela pessoa jurídica a título de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, relativos aos correspondentes períodos, na proporção em que considerados os rendimentos daquela empresa como sendo rendimentos do sócio:

No que tange à possibilidade de dedução dos valores pagos pela Oildrive a título de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins do montante de IRPF lançado, assiste razão ao recorrente. Partilha-se do entendimento já consolidado no âmbito do CARF conforme o qual, em casos similares ao ora enfrentado, devem ser aproveitados os tributos já pagos pela

pessoa jurídica verificada como sendo mera interposta pessoa do verdadeiro titular dos rendimentos de pessoa física.

Trata-se 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 do recorrente, consoante a reclassificação promovida pela autoridade lançadora verificou, e que já foram parcialmente onerados por tributos federais.

Tendo em vista tais constatações, a não consideração desses tributos como compensáveis constituiria-se em locupletamento indevido da Fazenda Pública, caso de todo denegada no âmbito administrativo. E, 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.

Tem-se por bastante felizes e pertinentes as seguintes considerações do relator do Acórdão n.º 9202-002764, j. 06/08/2013, Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, as quais peço a devida vênua para transcrever:

*Entendo que, tendo sido desconsiderada a validade de um ato simulado, devem ser também desconsiderados todos seus efeitos e buscados os efeitos do ato dissimulado. Ora, a imputação dos valores pagos 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. De outra forma, penso que não realizar a imputação dos valores pagos pela pessoa jurídica aos valores devidos pela pessoa física, decorrentes da mesma atividade, seria uma incoerência interna, desconsiderando-se somente uma parte do ocorrido.*

Na mesma senda, tem-se, dentre vários outros, os Acórdãos nos 9202-002.451, j. 08/11/2012, 9202-002.451, j. 08/11/2012, 106-14.244 (j. 20/10/2004), 9202-003.665 (j. 09/12/2015), 9202-004.458 (j. 23/11/2016), 2402-005.703 (j. 15/03/2017), e 2202-004.008 (j.04/07/2017).

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte e, no mérito, dou-lhe provimento, para que sejam aproveitados os tributos efetivamente recolhidos pela pessoa jurídica COSTA GLOBAL CONSULTORIA LTDA sobre valores objeto da presente autuação.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho