



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.720502/2016-54
ACÓRDÃO	9202-011.431 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	22 de agosto de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	ALBERTO YOUSSEF
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2012, 2013, 2014, 2015

RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO. RECLASSIFICAÇÃO. APROVEITAMENTO. TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. SIMILITUDE FÁTICA. INTERPRETAÇÃO DIVERGENTE DA LEI TRIBUTÁRIA.

Merece ser conhecido o recurso especial interposto contra acórdão que, em situação fática similar, conferir à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial, Turma Extraordinária ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais, observados os demais requisitos previstos nos arts. 118 e 119 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023.

RECURSO ESPECIAL DO RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO. MODIFICAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. PREQUESTIONAMENTO. NÃO CONHECIMENTO.

Não merece ser conhecido o recurso especial interposto pelo responsável solidário quando a matéria sequer foi debatida no acórdão recorrido, porquanto ausente o inarredável requisito do prequestionamento.

RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA TRIBUTADA. PESSOA JURÍDICA. PESSOA FÍSICA. APROVEITAMENTO DE TRIBUTOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os pedidos de compensação e restituição ostentam rito próprio, não se afigurando possível a sua análise no bojo de processo de lançamento de crédito tributário, especialmente quando o crédito a que se pretende compensar é oriundo de terceiros.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e no mérito, por maioria de votos, negar-lhe provimento. Vencido o conselheiro Leonam Rocha de Medeiros que dava provimento parcial ao recurso para aproveitar os tributos pagos pela pessoa jurídica. Acordam, ainda, em não conhecer do Recurso Especial da Responsável solidária Joanna D'arc Fernandes da Silva. Votaram pelas conclusões os conselheiros Maurício Nogueira Righetti e Mário Hermes Soares Campos. Manifestou intenção em apresentar declaração de voto o conselheiro Leonam Rocha de Medeiros.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Maurício 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 e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recursos especiais interpostos por ALBERTO YOUSSEF e pela responsável solidária, JOANA D'ARC FERNANDES DA SILVA, em face do acórdão de nº 2402-006.796, proferido pela Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara desta Segunda Seção que, pelo voto de qualidade, negou provimento aos recursos voluntários por eles interpostos.

Colaciono, por oportuno, a ementa da retromencionada decisão e seu respectivo dispositivo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2012, 2013, 2014, 2015

PRELIMINAR. DECADÊNCIA. CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA.

A conversão do julgamento em diligência com o fito de garantir o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa do Recorrente, não caracteriza, sob nenhum aspecto, advento de decadência, vez que o contencioso administrativo se iniciou com a impugnação tempestiva, sendo a referida conversão mera etapa daquele.

PRELIMINAR. DEMONSTRATIVO DA VARIAÇÃO A DESCOBERTO. FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. RECURSOS/ORIGENS E APLICAÇÕES/DISPÊNDIOS. COMPROVAÇÃO.

Não há que se falar de ausência de fundamentação legal quando o demonstrativo da variação patrimonial a descoberto apresenta a devida fundamentação legal e indica, de forma inequívoca, os recursos/origens e as aplicações/dispêndios.

PRELIMINAR. CERCEAMENTO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.

O pleno acesso a todos os documentos que lastrearam o lançamento, inclusive com dilação de prazo recursal, que permitiu o total conhecimento e compreensão das infrações fiscais que foram imputadas, infirma as alegações do sujeito passivo quanto a suposto cerceamento de defesa.

AUSÊNCIA DE ANÁLISE DE DOCUMENTAÇÃO JUNTADA. APRECIÇÃO PELA AUTORIDADE JULGADORA.

Não há que se falar em nulidade da decisão por ter deixado de analisar documentos apresentados juntamente com a impugnação, quando o julgador da instância de piso fundamentou a sua decisão em outros elementos probatórios anexados aos autos e suficientes à formação de sua convicção.

O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelo impugnante, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. Na verdade, o julgador tem o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar a conclusão adotada.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. CARACTERIZAÇÃO. IRPF. TRIBUTAÇÃO.

Os rendimentos caracterizados como acréscimo patrimonial a descoberto devem compor a base de cálculo anual do IRPF e nessa condição serem tributados observando-se a tabela progressiva.

COMPENSAÇÃO. TRIBUTOS PAGOS POR PESSOA JURÍDICA. APROVEITAMENTO PELA PESSOA FÍSICA. IMPOSSIBILIDADE.

Não há que se falar de compensação de tributos pagos por pessoa jurídica no lançamento efetuado em face de pessoa física, vez que ausente amparo na legislação tributária por se tratarem de contribuintes distintos, sujeitos a distintas regras de tributação (pessoa jurídica x pessoa física), observandose ainda que, no caso da pessoa jurídica, os tributos pagos já repercutiram na apuração do resultado contábil/fiscal daquela nos respectivos anos calendário, sendo assim incomunicáveis com a pessoa física.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 138 DO CTN. EXPROPRIAÇÃO DE BENS. PAGAMENTO DE TRIBUTO. INOCORRÊNCIA.

A expropriação de valores e bens em prol da União, em razão da prática de diversos ilícitos criminais, não se caracteriza, sob nenhuma hipótese, pagamento de tributo, mas, sim, um efeito da condenação penal.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. HIPÓTESES DE SONEGAÇÃO, FRAUDE E CONLUÍO. APLICAÇÃO. POSSIBILIDADE.

A omissão de rendimentos na declaração de ajuste anual, comprovada a ocorrência de sonegação, fraude e conluio, hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64, autoriza a qualificação da multa de ofício.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. LEI 9430/1996. CUMULATIVIDADE. FUNDAMENTOS DIVERSOS. BASE DE CÁLCULO DISTINTA.

Os incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/1996, tratam de suportes fáticos distintos e autônomos, com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes.

SOLIDARIEDADE. UNIDADE DE INTERESSE JURÍDICO. MATERIALIZAÇÃO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. CARACTERIZAÇÃO.

Caracterizada a unidade de interesse jurídico entre a responsável solidária e o sujeito passivo principal na materialização da hipótese de incidência tributária, decorre a imposição da solidariedade prevista no art. 124 do CTN. (f. 8.635/8.636)

Dispositivo: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário interposto por Alberto Youssef e rejeitar as preliminares, e, no mérito, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Renata Toratti Cassini e Gregório Rechmann Junior, que deram provimento parcial para excluir do lançamento os bens que foram entregues e expropriados, e incluir nas origens o valor do seguro de vida. O Conselheiro Paulo Sérgio da Silva votou pelas conclusões. Quanto ao recurso voluntário interposto pela responsável solidária, Joana D'arc Fernandes da Silva, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecê-lo e, por voto de qualidade, negar-lhe provimento. Vencidos os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Renata Toratti Cassini e Gregório Rechmann Junior. (f. 8.637)

Interpostos aclaratórios – *vide* f. 8.698/8.734 e 8.742/8.752 –, estes vieram a ser rejeitados – cf. despacho às f. 8.793/8.813 –, porquanto não vislumbradas as máculas suscitadas.

Em seu recurso especial (f. 8.834/8.852) ALBERTO YOUSSEF alega divergência na interpretação da legislação tributária quanto às seguintes matérias:

- (a) nulidade do Auto de Infração, por cerceamento ao contraditório e à ampla defesa, por faltar informações essenciais à verificação da legitimidade das provas trazidas aos autos;
- (b) o lançamento a partir de acréscimo patrimonial a descoberto exige um demonstrativo de evolução patrimonial que indique, mensalmente, tanto as origens e recursos, quanto os dispêndios e aplicações;
- (c) uma vez que serviços de caráter personalíssimo produzem rendimentos que devem ser tributados na pessoa física, os tributos recolhidos pela pessoa jurídica devem ser compensados na apuração tributária;
- (d) os pagamentos de vantagens indevidas aos agentes públicos constituem pagamento a beneficiário não identificado ou efetuado sem comprovação da

operação ou causa, sujeitando-se a incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, a alíquota de 35%, ainda que o pagamento tenha sido realizado mediante interpostas pessoas;

(e) ocorrência de nulidade absoluta ante a ausência de demonstrativo discriminado de variação patrimonial;

(f) insubsistências do auto de infração quanto à exclusão de ingresso oriundo de empréstimo bancário na planilha de variação patrimonial a descoberto;

(g) ilegalidade da proibição de compensação dos tributos pagos pela pessoa jurídica no lançamento efetuado em face de pessoa física.

JOANA D'ARC FERNANDES DA SILVA, ao seu turno, traz em seu recurso de divergência (f. 8.988/9.004) a necessidade de uniformização quanto aos aspectos que se seguem:

(a) para a imputação de responsabilidade solidária deve haver a participação do responsável na situação configuradora do fato gerador;

(b) efeitos da inovação do fundamento na manutenção do lançamento;

(c) existência de erro na sujeição do sujeito passivo; e,

(d) cerceamento do direito de defesa caracterizada pelo indeferimento do deferimento de diligência.

O despacho de admissibilidade, juntado às f. 9.217/9.261 houve por bem

D[AR] PARCIAL SEGUIMENTO ao recurso especial interposto pelo Sr. ALBERTO YOUSSEF, admitindo a rediscussão da matéria **(g) ilegalidade da proibição de compensação dos tributos pagos pela pessoa jurídica no lançamento efetuado em face de pessoa física.**

(...)

[e]

(...)

D[AR] PARCIAL SEGUIMENTO ao recurso especial interposto pela sra. Joana D'Arc Fernandes da Silva, admitindo a rediscussão da matéria **(b) efeitos da inovação do fundamento na manutenção do lançamento.** (f. 9.260/9.261)

Com a interposição de agravos – *vide* f. 9.325/9.330 –, proferido despacho

determina[ndo] o RETORNO dos autos à 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento para exteriorização do juízo de admissibilidade do recurso especial acerca das matérias "**b**" e "**e**", relativamente à análise dos paradigmas e da demonstração da divergência, antes da apreciação das alegações do Agravante quanto à matéria do item "**f**".

Em despacho de admissibilidade complementar concluiu-se que

não restou demonstrada divergência de interpretação em relação às matérias: **“(b) o lançamento a partir de acréscimo patrimonial a descoberto exige um demonstrativo de evolução patrimonial que indique, mensalmente, tanto as origens e recursos, quanto os dispêndios e aplicações” e “(c) uma vez que serviços de caráter personalíssimo produzem rendimentos que devem ser tributados na pessoa física, os tributos recolhidos pela pessoa jurídica devem ser compensados na apuração tributária.”** (f. 9.361/9.362)

Manejados aclaratórios (f. 9.375/9.376) e interposto novo agravo (f. 9.379/9.385), determinado o “retorn[o] ao Presidente da 4ª Câmara da 2ª Seção para cumprimento do Despacho de Agravo de fls. 9.353 a 9.356 no que tange ao item não cumprido, antes do exame das demais matérias agravadas.” (f. 9.392)

Ultimada a complementação (f. 9.394/9.402), dito não ter sido “demonstrada divergência de interpretação em relação à matéria: **(e) – ocorrência de nulidade absoluta ante a ausência de demonstrativo discriminado de variação patrimonial.**” (f. 9.402)

Às f. 9.457/9.465 registrado que,

[e]mbora presentes os pressupostos de conhecimento dos agravos interpostos por ALBERTO YOUSSEF e por JOANA D'ARC FERNANDES DA SILVA, propõe-se que eles sejam REJEITADOS, prevalecendo o seguimento parcial aos recursos especiais expresso pelo Presidente da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento. (f. 9. 464)

Contrarrazões apresentadas (f. 9.514/9.533) apenas em face do recurso especial manejado pela responsável solidária, pugnando-se pelo seu não conhecimento; e, caso conhecido, pelo não provimento.

Acuso o recebimento de memoriais gentilmente ofertados pelas recorrentes, os quais mereceram minha atenciosa leitura.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Relatora.

Passo à verificação, em apartado, do preenchimento dos requisitos previstos nos arts. 118 e 119 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023.

I – DO CONHECIMENTO

I.1 – DO RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO

Conforme relatado, a despeito de inúmeras terem sido as matérias suscitadas, apenas uma veio ser admitida, qual seja: “**g**) ilegalidade da proibição de compensação dos tributos pagos pela pessoa jurídica no lançamento efetuado em face de pessoa física,” (f. 9.260) com base em um só paradigma: o de nº 2102-002.441.¹

No acórdão recorrido, dito que

[n]ão há que se falar de compensação de tributos pagos por pessoa jurídica no lançamento efetuado em face de pessoa física, vez que ausente amparo na legislação tributária por se tratarem de contribuintes distintos, sujeitos a distintas regras de tributação (pessoa jurídica x pessoa física), observando-se ainda que, no caso da pessoa jurídica, os tributos pagos já repercutiram na apuração do resultado contábil/fiscal daquela nos respectivos anos calendário, sendo assim comunicáveis com a pessoa física.

Em sentido oposto, no paradigma de nº 2102-002.441, afirma-se que

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

Ambos os casos, apesar de versarem sobre a reclassificação da receita tributada na pessoa jurídica para rendimentos tributáveis na pessoa física, exibem desfechos opostos ao interpretar, especialmente, o disposto no art. 74 da Lei nº 9.430/1999, bem como o art. 170 do CTN. **Conheço, portanto, do recurso especial de ALBERTO YOUSSEF presentes os pressupostos de admissibilidade.**

I.2 – DO RECURSO ESPECIAL DA RESPONSÁVEL SOLIDÁRIA

De igual modo, em que pese a indicação de substanciais divergências, apenas uma veio ser admitida, referente aos “**b**) efeitos da inovação do fundamento na manutenção do lançamento,” (f. 9.261) também com amparo em um só paradigma: o de nº 108-09.256.

¹ De acordo com o despacho inaugural de admissibilidade, “[q]uanto ao segundo paradigma, Acórdão nº 2202-004.73, entendo não ter restada configurada a divergência jurisprudencial, uma vez que o acórdão recorrido não discute a questão do aproveitamento dos pagamentos realizados por pessoa jurídica sob o enfoque da desconsideração da personalidade jurídica, como resta claro da transcrição do voto.” (f. 9.241)

Em sede de contrarrazões, pretendido o não conhecimento da matéria. Asseverado que

[a] pouca semelhança que existe entre os acórdãos comparados não resiste a uma leitura que ultrapasse a leitura da ementa do acórdão no 108-09.256. **No presente processo temos um TVF fundamentado e consistente que foi confirmado pela DRJ e pala turma a quo, sem alteração da fundamentação legal**, a alegada “alteração de fundamento” é na verdade retirada de embargos do contribuinte, em que este pinça um argumento do voto condutor que confirma a autuação para alegar inovação que não existiu. **No processo apresentado como paradigma a DRJ reconheceu erro na capitulação legal utilizada no auto de infração e erro no próprio entendimento da autoridade fiscal sobre os fatos** e, apesar de ter identificado a ocorrência de infração, entendeu impossível a correção do lançamento. Vê-se, portanto, que as situações analisadas pelos acórdãos confrontados são completamente dispares, sendo impossível afirmar que diante do caso tratado nos presentes autos a turma prolatora do acórdão apresentado como paradigma decidiria o processo de forma diferente da que foi decidida.

Não existe no caso um dispositivo legal interpretado objetivamente de forma divergente por diferentes turmas CARF. Os processos confrontados não possuem identidade fática mínima para estabelecer divergência nos termos do art. 67 do RICARF. (f. 9.528; sublinhas deste voto)

Transcrevo a integralidade do que consta no acórdão recorrido acerca do fundamento da responsabilidade atribuída:

Com relação ao Recurso Voluntário (efls. 8422/8523) interposto pela responsável solidária (Sra. Joana D'arc Fernandes da Silva), é oportuno destacar que os questionamentos em sede de preliminares e de mérito já foram apreciados, ainda que de forma reflexa, no bojo da análise do recurso voluntário do sujeito passivo principal (Alberto Youssef), restando assim apenas as questões referentes à responsabilidade solidária, que passo à análise.

Da análise dos autos, verificase que resta comprovado o interesse comum da responsável tributária na realização dos fatos geradores em litígio, nos termos do art. 124 do CTN:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem. (grifei)

Não obstante a expressão "interesse comum" consignada no art. 124, I, do CTN, encartar um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançarse a ratio essendi do referido dispositivo legal. Assim, verificase que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas jurídicas solidariamente obrigadas estejam no mesmo polo da relação jurídica que deu azo à hipótese de incidência tributária, exatamente porque não encontraria respaldo na lógica jurídicotributária a integração no polo passivo da relação jurídica de uma empresa que não tenha qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Nessa perspectiva, é forçoso concluir que o interesse qualificado pela lei não há de ser o mero interesse social, moral, econômico ou financeiro no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas sim o interesse jurídico, atrelado à atuação comum ou conjunta no pressuposto fático do tributo.

Assim, caracteriza responsabilidade solidária em matéria tributária a realização conjunta de situações que, per se, configuram a hipótese de incidência tributária. As situações fáticas consignadas no Termo de Verificação Fiscal (efls. 6277/6350), caracterizam, de forma exaustiva, a unidade de interesse jurídico entre a responsável solidária (Joana D'arc Fernandes da Silva) e o sujeito passivo principal (Alberto Youssef) na materialização da hipótese de incidência tributária em litígio:

[...]

7.1 JOANA D'ARC FERNANDES DA SILVA, CPF 455.827.77920

Enquadramento legal: art. 124, I, CTN: Interesse comum na ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

O fato de o responsável indicado lograr proveito próprio (econômico) das situações que constituem os fatos geradores das obrigações principais revelam sim o seu interesse comum naquelas situações. Em outras palavras, o "interesse comum" a que alude o art. 124, I do CTN pode ser entendido como sendo o interesse econômico, ou seja, o interesse em lograr proveito próprio daqueles atos." Acórdão CARF 1102 000.920 de 10/09/2013.

A Sra. Joana D'Arc foi esposa de Alberto Youssef desde 20/04/1989 até o dia 29/08/2014, portanto, logo após a deflagração da Operação lavajato. Com ele viveu durante anos e se beneficiou claramente dos ganhos obtidos pelo esquema ilícito de seu marido. Deste relacionamento usufruiu de imóveis, veículos e de um estilo de vida de luxo.

Intimada por diversas vezes por esta fiscalização, a Sra. Joana não logrou êxito em comprovar rendas próprias que justificassem a aquisição dos bens por ela usufruídos, restando por óbvio que a mesma vivia exclusivamente das rendas de seu exmarido Alberto Youssef.

A mesma chegou a entregar declarações de imposto de renda (DIRPFs) em que declarava ter recebido rendas de pessoas físicas em valores relevantes, em torno de R\$ 630 mil entre os anos de 2010 e 2013, para tentar dar uma ar de licitude e de origem para seus bens (Anexo 10 deste TVF). Porém, não

logrou identificar as pessoas que a pagaram e os serviços que teria prestado e que justificassem estes recebimentos.

Até mesmo a quitação do apartamento sediado na Vila Nova Conceição/SP, onde vivia com o fiscalizado, ela tenta justificar o saldo residual como sendo fruto de empréstimo de três amigas, porém também não comprovou a transferência efetiva dos recursos objeto dos mútuos.

A solidária chegou a assumir dívidas em seu nome, que na verdade foram contraídas em benefício de seu exmarido, junto à Alpes Corretora TVM S/A.

Corroborar a responsabilização da Sra. Joana D'arc o entendimento inserto no **"AgRg no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL No 259.338 – PE (2012/02450131"**, que reza em sua ementa que a execução fiscal direcionada contra um devedor não alcança o direito patrimonial do seu cônjuge, salvo se o credor comprovar que o proveito econômico com a ilicitude tenha sido revertido em prol da família, está alinhada ao entendimento do STJ: "A meação só responde pelo ato ilícito quando o credor, na execução fiscal, provar que o enriquecimento dele resultante aproveitou ao casal" (**Súmula 251/STJ**).

Cite-se também o **REsp nº 522.263/PR, Relator Ministro João Otávio de Noronha, DJ 06/12/2006**, que traz o seguinte: "..O cônjuge responde com sua meação somente pela dívida contraída exclusivamente pelo consorte, desde que esta tenha sido revertida em benefício da família, competindo ao credor comprovar tal situação...".

Joana entregou declarações de imposto de renda (DIRPFs) em que declarava ter recebido rendas de pessoas físicas em valores relevantes, para tentar dar um ar de licitude e de origem para seus bens, porém, não logrou identificar as pessoas que a pagaram e as causas de grande parte dos recebimentos.

Joana se beneficiou de uma vida de luxo às custas de recursos de natureza ilícita de Youssef. Informou em suas declarações de imposto de renda (DIRPF) ter auferido rendas que não conseguiu comprovar em sua totalidade, após ser intimada. Importante frisar que Joana foi intimada e reintimada diversas vezes para comprovar aquisição de alguns ativos que a beneficiou. (f. 8.675/8.676; destaques no original)

Não vislumbro discussão acerca da modificação do critério jurídico arguida pela parte recorrente, e sim mera explanação de como deve ser interpretado o disposto no inc. I do art. 124 do CTN, indicado, desde o Termo de Verificação Fiscal, como o fundamento da solidariedade imputada.

Ao interpor aclaratórios em face do acórdão recorrido, pretendeu a parte ora recorrente suscitar discussão – até então inexistente – sobre a indigitada modificação do critério jurídico. Pretendia que fosse

sanada a contradição, com a consequente alteração da decisão, para considerar insubsistente a imposição de responsabilidade solidária pela autoridade fiscal lançadora com fundamento no **"fato de o responsável indicado lograr proveito**

próprio (econômico) das situações que constituem os fatos geradores das obrigações principais revelam sim o seu interesse comum naquelas situações" uma vez ter sido reconhecido pela Turma no acórdão embargado que o interesse comum do art. 124, I, "***não há de ser o mero interesse social, moral, econômico ou financeiro no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal.***

Ou seja, houve expresso reconhecimento pela Turma que o critério jurídico utilizado pela autoridade fiscal foi equivocado para atribuir solidariedade com base no artigo 124, I do CTN. (f. 8.707)

Aos aclaratórios, como relatado, sequer dado seguimento; e, no tocante à matéria devolvida a esta instância especial, assinalado que

[a] embargante utilizou como premissa tese de reconhecimento de equívoco e invalidação do critério jurídico utilizado pela autoridade fiscal para fundar a existência de contradição. Contudo, **não consta da decisão tal reconhecimento, sendo este entendimento exclusivo do contribuinte.** (f. 8.806; sublinhas deste voto)

Aplicável, *mutatis mutandis*, o verbete sumular de nº 211 do STJ que dispõe ser “inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo Tribunal *a quo*.” À míngua de prequestionamento, **não conheço do recurso da responsável solidária.**

Acrescento, apenas com intuito de evitar o manejo de improfícuos recursos, que

a alegação de que seriam matérias de ordem pública ou traduziriam nulidade absoluta não constitui fórmula mágica que obrigaria as Cortes a se manifestar acerca de temas que não foram oportunamente arguidos ou em relação aos quais o recurso não preenche os pressupostos de admissibilidade.²

Em idêntico sentido, o posicionamento desta eg. Turma, que já chancelou que “não se conhece de Recurso Especial de Divergência, quando a matéria suscitada, ainda que de ordem pública, não foi tratada no acórdão recorrido, faltando-lhe o requisito do prequestionamento.”³

II – DO MÉRITO

² STJ. AgRg no AREsp 982.366/SP, DJe 12/03/2018.

³ CARF. Acórdão nº 9202-009.493, Cons.ª Rel.ª MARIA HELENA COTTA CARDOZO, sessão de 28 de abr. de 2021.

Não se desconhece ser a temática instigante e comum a todas as Três Seções de Julgamento deste eg. Conselho. Quando o assunto é (im)possibilidade de aproveitamento de tributos quando há reclassificação de rendimentos, três são as vertentes encontradas.

Uma *primeira vertente*, encampada pela decisão recorrida, entende ser incabível o aproveitamento na pessoa física de supostos recolhimentos efetuados por pessoa jurídica.

A *segunda vertente*, ao seu turno, autoriza a aproveitamento do que foi pago pela pessoa jurídica pela pessoa física; entretanto, *subdivide-se noutras duas correntes*, as quais denominaremos restritiva e ampliativa.

A *corrente restritiva*, que sustenta ser possível a dedução apenas dos valores arrecadados a título de imposto de renda das pessoas jurídicas, cuja receita fora desclassificada e considerada como se rendimentos auferidos pela pessoa física fossem.

A *corrente ampliativa*, defendida pelo sujeito passivo em seu recurso especial, autoriza não só a dedução do montante recolhido pela pessoa jurídica a título de IRPJ, mas ainda de CSLL, PIS e COFINS, referentes ao período autuado, devendo ser observada a proporção dos rendimentos desclassificados e considerados como auferidos pela pessoa física.

Esta Relatora, até agosto de 2023, filiava-se à corrente ampliativa, outrora majoritária nas Turmas deste eg. Câmara Superior, razão pela qual autorizava “dedução do montante recolhido pela pessoa jurídica MMDC a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS no período autuado, observada a proporção dos rendimentos desclassificados e considerados como auferidos pela pessoa física.”⁴

Ocorre que, ao me debruçar novamente sobre a temática concluí que, deveras, inexistia previsão legal para que o abatimento seja realizado de ofício pela própria autoridade fiscalizadora no momento do lançamento o que, conseqüente e evidentemente, obsta a atuação de julgadores administrativos, estejam eles em primeira ou em segunda instância. Assim, convenci-me que “[s]e a autoridade lançadora não pode aproveitar pagamentos de natureza distintos, a decisão do julgador administrativo, no sentido do aproveitamento de pagamentos, extrapola sua competência, afeta ao controle de legalidade.”⁵

Ao meu aviso, o ponto nodal para a negativa do aproveitamento está na ausência de previsão legal para que o abatimento seja realizado de ofício pela própria autoridade fiscalizadora no momento do lançamento o que, conseqüente e evidentemente, obstará a atuação de julgadores administrativos, estejam eles em primeira ou em segunda instância.

Em atenção ao princípio da entidade⁶ e à “exegese do art. 170 [do CTN] tem-se que o contribuinte pode compensar débitos tributários próprios com créditos líquidos e certos que

⁴ **CARF**. Acórdão nº 2202-005.252, Cons.ª Rel.ª LUDMILA MARA MONTEIRO DE OLIVEIRA, sessão de 5 de junho de 2019

⁵ *Vide* declaração de voto da Cons.ª SONIA QUEIROZ ACCIOLY em: **CARF**. Acórdão nº 2202-010.169. Cons.ª Rel.ª SARA MARIA DE ALMEIDA CARNEIRO SILVA, sessão de 1º ago. 2023.

⁶ O princípio da entidade é tratado no art. 4º da Resolução CFC nº 750/1993, nos seguintes termos:

Art. 4º. O Princípio da Entidade reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por conseqüência, nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

possuir com a Fazenda Pública; porém, (...) a compensação de seus débitos com créditos de uma outra pessoa (...) não está previsto na legislação (...).”⁷

Da leitura do disposto no art. 74 Lei nº 9.430/1996 resta evidenciado que os pedidos de compensação e restituição ostentam rito próprio, não se afigurando possível a sua análise no bojo de processo de lançamento de crédito tributário, especialmente quando o crédito a que se pretende compensar é oriundo de terceiros. Neste caso, sequer possível assegurar, nestes autos, qual o valor efetivamente recolhido por pessoa jurídica diversa que se pretende abater do presente lançamento.

Não estou a negligenciar os motivos que outrora me levaram a deferir o aproveitamento de tributos – quais sejam, a possibilidade do enriquecimento do Estado e princípios norteadores da Administração Pública –; entretanto, deixo a tê-los como suficientes para suplantar a ausência de norma autorizadora no âmbito do processo administrativo fiscal.

Na qualidade de vogal, venho acompanhando o entendimento majoritário desta eg. Turma, coincidente ao meu após reposicionar-me, para entender

[i]nadmissível 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.⁸

Irretocável o acórdão recorrido neste ponto.

III – DO DISPOSITIVO

Ante o exposto, **conheço do recurso especial do sujeito passivo para negar-lhe provimento; e, não conheço do recurso especial interposto pela responsável solidária.**

(documento assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**, Declaração de voto.

Minha manifestação é relativa ao aproveitamento (abatimento) quanto aos recolhimentos tributários já efetivados pela empresa utilizada como *longa manus* do autuado.

Nas demais matérias acompanhei a Eminente Relatora pelos seus fundamentos.

Parágrafo único. O Patrimônio pertence à Entidade, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônio autônomos não resulta em nova Entidade, mas numa unidade de natureza econômico contábil.

⁷ Cf. declaração de voto do Cons. DENNY MEDEIROS DA SILVEIRA em: **CARF**. Acórdão nº 2402-008.171, Cons.ª Rel.ª ANA CLAUDIA BORGES DE OLIVEIRA, Redator Designado Cons. LUÍS HENRIQUE DIAS LIMA, sessão de 3 mar. 2020.

⁸ **CARF**. Acórdão nº 9202-011.161, Cons. Rel. MAURICIO NOGUEIRA RIGHETTI, sessão de 29 fev. 2024.

Pode-se resumir a temática que abordarei como **“aproveitamento de valores já recolhidos”**.

Este Colegiado, em nova composição, com alguma ligeira distinção de membros, vem, em casos recentes, **tratando sobre o “Aproveitamento” (abatimento ou dedução), inclusive enfrentando o debate sobre sua identidade ou não com o instituto da “Compensação”**.

Vez ou outra os casos fáticos analisados guardam distinção e pela particularidade de cada situação, quando isso ocorre, o Colegiado tangencia solução diversa sobre o aproveitamento, a depender do racional aplicado.

Nos acórdãos ns.º 9202-011.353 (Processo n.º 15586.720629/2014-17), 9202-011.208 (Processo n.º 12448.731372/2014-15), 9202-011.161 (Processo n.º 11060.723259/2016-18) e 9202-011.117 (Processo n.º 16004.720356/2016-39), este Colegiado debateu a possibilidade, ou não, de **“aproveitamento”** de tributos pagos na pessoa jurídica (IRPJ, CSLL, PIS, COFINS) quando há a reclassificação da receita da pessoa jurídica para rendimentos da pessoa física (IRPF), sendo esta uma controladora daqueloutra (ou requalificação da sujeição passiva da PJ para a PF). A despeito de meu voto pelo aproveitamento integral, a maioria da Turma (**7x1 – Pelo não aproveitamento**) compreende, em resumo, não ser possível o aproveitamento, pois seria necessário um processo autônomo de compensação, não haveria identidade de pessoas (*princípio da entidade*), nem identidade de espécies tributárias, tampouco haveria fundamento legal para o aproveitamento. Restaria apenas a compensação em autos específicos e a ser formulada exclusivamente pela pessoa jurídica. Apresentei declaração de voto, especialmente aduzindo a existência sim de fundamentos legais para o aproveitamento, sem confundi-lo com a compensação ou restituição, com diversas normas legais, dentre as quais, os §§2º e 3º do art. 150 do CTN. Em 20/08/2024, julgou-se novo processo sobre o abatimento dos valores recolhidos pela PJ na requalificação da sujeição passiva para a PF e o Colegiado, por maioria (**7x1 – Pelo não aproveitamento**) manteve o entendimento (conferir Processo n.º 11060.722991/2016-62, Acórdão n.º 9202-011.427).

A título informativo, ainda sobre aproveitamento para fins de dedução em critério de apuração do montante devido em lançamento de ofício, após precedente da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão n.º 9101-002.483), juntamente com outros julgados, aprovou-se a Súmula CARF n.º 176, segundo a qual: *“O imposto de renda pago por sócio pessoa física, em tributação definitiva de ganho de capital, pode ser deduzido do imposto de renda exigido de pessoa jurídica em razão da requalificação da sujeição passiva [da PF para a PJ] na tributação da mesma operação de alienação de bens ou direitos.”* O enunciado é vinculante para toda a Administração por força da Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021. Nela se verifica não se exigir a identidade plena de pessoas (*não exige a plena observância do princípio da entidade; não se exige recolhimentos próprios*), sendo necessário apenas que o recolhimento guarde identidade na lógica do lançamento, de modo que a motivação do ato seja a condicionante para o aproveitamento.

No acórdão n.º 9202-011.358 (Processo n.º 10920.007443/2008-69), por sua vez, este Colegiado debateu a possibilidade, ou não, de “**aproveitamento**” de tributos pagos na sistemática do SIMPLES por interposta pessoa jurídica que se declarava empregadora de segurados empregados quando a fiscalização indica como verdadeira empregadora uma outra pessoa jurídica, a qual veio a ser autuada e não se sujeita ao regime diferenciado do SIMPLES. A despeito de meu voto pelo aproveitamento integral, que convergiu com o voto da relatoria, a maioria da Turma (**6x2 – Pelo não aproveitamento**) compreendeu, em resumo, não ser possível o aproveitamento, pois seria necessário um processo autônomo de compensação, não haveria identidade de pessoas (*princípio da entidade*) e tampouco haveria fundamento legal para o aproveitamento. Apresentei declaração de voto aduzindo a existência sim de fundamentos legais para o aproveitamento, sem confundi-lo com a compensação ou restituição, a teor especialmente dos §§ 2º e 3º do art. 150, art. 149, caput, V e VII, e art. 147, caput, § 2º, todos do CTN.

No acórdão n.º 9202-010.945 (Processo n.º 13971.722005/2011-12), doutro lado, este Colegiado debateu a possibilidade, ou não, de “**aproveitamento**” de tributos pagos na sistemática do SIMPLES pela própria contribuinte (*respeito ao princípio da entidade*) que é excluída da sistemática favorecida. A decisão foi **unânime** entendendo por aplicar a **Súmula CARF n.º 76**, no sentido de que “[é] devida a dedução no lançamento de ofício de contribuições previdenciárias de eventuais recolhimentos efetuados no âmbito do Simples Nacional ou Federal, observando-se a natureza do recolhimento e os períodos de apuração.” Há entendimento no Colegiado de que a Súmula CARF n.º 76 só se aplica quando houver identidade plena da pessoa (os recolhimentos devem ser recolhimentos próprios).

Noutro vértice, no acórdão n.º 9202-011.315 (Processo n.º 15504.727233/2018-97), este Colegiado debateu a possibilidade, ou não, de “**aproveitamento**” da CPRB paga pela própria pessoa jurídica que veio a ser autuada por entender a fiscalização que não cabe recolhimento de CPRB a título de contribuições previdenciárias substitutivas, mas sim o recolhimento sobre a folha de salários e demais remunerações a qualquer título. Com meu voto pelo aproveitamento integral, em convergência com a relatoria, a maioria da Turma (**7x1 – Para aproveitar**) compreendeu, em resumo, ser sim possível o aproveitamento, pois o recolhimento indevido da contribuição patronal sobre a folha de pagamentos poderia ser deduzido da CPRB por se tratar de créditos da própria pessoa jurídica (*princípio da entidade*), ademais a CPRB ou a contribuição sobre a folha de salários são, ambos, créditos de contribuições previdenciárias, guardando identidade na espécie tributária, sendo a CPRB uma mera contribuição de base substitutiva. Em 20/08/2024, julgou-se novo processo sobre o abatimento da CPRB e o Colegiado, por maioria (**7x1 – Para aproveitar**) manteve o entendimento (conferir Processo n.º 11634.720164/2018-54, 9202-011.422).

Muito bem.

O caso destes autos trata da primeira hipótese.

A temática, inclusive, não é nova. Deveras, este próprio Egrégio Conselho no seu já tradicional e anual “*Seminário CARF*” debateu o assunto por mais de uma vez. Consta no livro

eletrônico (*e-book*)⁹ do Seminário II e do Seminário IX artigos acadêmicos sobre o tema. Para referenciar o mais antigo deles, veja-se que na obra digital “*Estudos Tributários do II Seminário CARF*”¹⁰, em trabalho articulado da lavratura do renomado **Professor Marco Aurélio Greco**, com título “Planejamento Tributário Revisitado”, no qual se aborda a “evolução teórica” e as “fases do debate sobre Planejamento”, há capítulo denominado “*Requalificação Jurídica da Conduta do Contribuinte*”, que versa sobre o aproveitamento (abatimento ou dedução), nestes termos:

12. Requalificação Jurídica da Conduta do Contribuinte

Hipótese distinta da prevista no parágrafo único do art. 116 do CTN consiste na possibilidade de o Fisco requalificar juridicamente os atos praticados pelo contribuinte. Para tanto, é indispensável que o Fisco se apoie na prova de fatos realizados que componham uma categoria jurídica distinta daquela assumida pelo contribuinte.

O processo de requalificação se assemelha à conversão do negócio jurídico atualmente prevista no Código Civil, mas, repita-se, depende da existência da prova de fatos suficientes a indicar que a natureza jurídica do negócio é diversa daquela apresentada, ou defendida, pelo contribuinte.

Para tanto, não basta invocar fórmulas abstratas ou apoiar-se em conjecturas ou suposições de fatos, nem mesmo substituir-se ao contribuinte na avaliação das circunstâncias e na tomada da decisão sob escrutínio. Para requalificar, exige-se do Fisco um duplo ônus da prova: prova de que o negócio realizado pelo contribuinte não é aquele que ele sustenta ser e prova que o negócio realizado pertence a outra categoria. Sem atender a este duplo ônus da prova, descabe a requalificação.

Na requalificação não se está perante utilização de analogia, nem se trata de extrapolar a legalidade tributária. Trata-se apenas de determinar a real natureza jurídica da operação e submetê-la à norma tributária pertinente.

Feita a requalificação, porém, é preciso assegurar a aplicabilidade integral do ordenamento tributário relativamente a essa nova natureza que foi reconhecida. Ou seja, se algo vier a ser devido pelo novo enquadramento, também poderá ocorrer que algo deva ser devolvido ao contribuinte (ou deduzido do que se pretende cobrar) por ter sido recolhido em função da qualificação afastada pelo Fisco. E isto não apenas no âmbito do imposto ou contribuição que seja objeto imediato da ação do Fisco, mas de todos os impostos e contribuições de competência da entidade tributante que tenham se apoiado na qualificação anterior. Vale dizer, uma requalificação que enseje uma cobrança de imposto sobre a renda pode gerar reflexos na Cofins ou no IOF, cujos valores devem ser

⁹ Os e-book dos *Seminários CARF* podem ser baixados em: <https://carf.economia.gov.br/publicacoes>

¹⁰ *Estudos Tributários do II Seminário CARF* / Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF; Francisco Marconi de Oliveira, Marcus Lívio Gomes, Marcos Aurélio Pereira Valadão, Coordenadores. Brasília: CNI, 2017. Acessível em: <https://carf.economia.gov.br/publicacoes/book-estudos-tributarios-do-ii-seminario-carf.pdf> (Páginas 30 e 31).

recalculados em função da nova qualificação, posto que o Fisco só tem legitimidade para cobrar o que ainda não recebeu.

Nem se diga que o que foi pago pelo contribuinte o foi “a outro título” e que não cabe “compensar” estes valores. A questão é outra. Os recolhimentos feitos o foram ao título jurídico adequado à luz da qualificação jurídica feita pelo contribuinte e terá sido o Fisco a afastá-la (não o contribuinte) para que outra qualificação prevalecesse. Portanto, o tratamento do ocorrido (qualificação mais recolhimentos) deve ser visto em bloco como um conjunto e dessa forma produzirá efeitos. Ou seja, o recolhimento anterior se deu apoiado na qualificação defendida pelo contribuinte, se o Fisco substitui esta qualificação, o recolhimento feito deixa de se apoiar no “título” anterior e passa a se apoiar no novo “título” defendido pelo Fisco. Daí ser imperativo considerar os pagamentos anteriormente feitos no seu conjunto.

É, neste contexto, que tenho em mente que o correto é o **aproveitamento** (abatimento ou dedução de valores já recolhidos) não se confundindo este com o instituto jurídico da compensação. Não é caso de compensar, mas sim de proceder com mero critério adequado de apuração do montante devido, aproveitando-se o já recolhido.

Ora, a pretensão do recorrente não visa à compensação de tributos em seu sentido técnico, mas apenas ao aproveitamento, abatimento ou dedução do montante já recolhido aos cofres públicos. O “aproveitamento” constitui consequência direta do próprio lançamento de ofício, e deveria ter sido efetivado pela autoridade lançadora. Aliás, a prática no contencioso administrativo fiscal demonstra que alguns auditores procedem com a dedução do que já foi recolhido, embora outros auditores não o façam, como o do caso destes autos. A meu sentir, deveria haver padronização de procedimento, porém não há. Fato é que não tendo sido realizada a dedução dos valores recolhidos e havendo impugnação sobre essa temática, ainda que em pedido subsidiário, compete a autoridade julgadora revisar o lançamento para corrigi-lo, destarte determinando o abatimento dos valores já recolhidos.

Por vezes, quando não se acolhe o abatimento, ou se diz que se trata de uma compensação, o que não é; ou se fala que não há norma legal que permita tal dedução, o que veremos não ser o caso (*confira-se, por exemplo, os §§ 2º e 3º do art. 150 do CTN*); ou se sustenta que o recorrente pretender o aproveitamento é violar a teoria dos atos próprios, que veda o comportamento contraditório, porém não é bem assim.

A teoria dos atos próprios, pautada em boa-fé objetiva, que veda situações contraditórias (*nemo potest venire contra factum proprium*), não se constata em desfavor do autuado, mas sim da Administração Tributária. É verdade que o impugnante do lançamento de ofício nos casos de autuação como a presente objetiva sustentar uma “legalidade” da tributação na interposta pessoa jurídica (*que não seria uma “interposta”, que não haveria simulação/dissimulação*), todavia deduz o pedido de aproveitamento (abatimento ou dedução; que não se confunde com compensação) em caráter subsidiário e só o faz se prevalecer a acusação fiscal.

Por sua vez, a Administração Tributária acusa e sustenta haver uma interposição de pessoa e que a interposta é uma “*extensão*”, uma espécie de “*longa manus*” do autuado, que opera por ordem e execução do autuado, que faz recolhimentos e declarações que não traduzem a realidade porque o fato gerador, em verdade, é realizado pelo autuado. Ora, então por qual razão descortinada a falsidade e prevalecendo a verdade não se aproveitar o que já recolhido para os cofres públicos?

A contradição reside aí, além do mais o STF e o STJ já pacificaram que se aplica a Teoria dos Atos Próprios à Administração Pública.

O não aproveitamento do que já foi pago, do que já foi recolhido pela interposta, com exigência de ressarcimento por meio de restituição em outros autos (*em um futuro novo processo administrativo, quiçá com prazo de restituição já superado, ou gerando contencioso sobre a perda ou não do prazo*), se o próprio autuado é o executor, ordenador, controlador da interposta, se os elementos são descortinados pelos fatos reportados na descrição fática dada pela auditoria fiscal no ato administrativo, não se mostra em consonância com a lógica normativa do lançamento de ofício (CTN, art. 149 combinado com o art. 150, §§ 2º e 3º).

Observe-se que a autoridade lançadora, no âmbito de sua atividade vinculada e obrigatória (CTN, art. 142, parágrafo único), tem, dentre vários deveres, o dever legal de determinar a matéria tributável e calcular o montante devido (CTN, art. 142, caput), ademais procede, na maior parte das vezes, com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato (CTN, art. 147, caput; combinado com o art. 150, caput, por ser lançamento por homologação), sendo que a autoridade lançadora deve retificar de ofício erros constatados na verificação fiscal (CTN, art. 147, §2º, c/c a lógica do art. 149 e 150), especialmente quando comprova omissão ou inexatidão, por parte do contribuinte, no exercício da atividade de lançamento por homologação ensejando a revisão e o lançamento de ofício (CTN, art. 149, V), situação na qual os atos praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito não influem sobre a obrigação tributária (CTN, art. 150, §2º), porém estes atos devem ser considerados na apuração do saldo devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (CTN, art. 150, §3º).

Destaca-se especialmente o seguinte a partir do CTN:

Art. 150, § 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

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

grifei

É daí que decorre o dever de aproveitar em última instância, sendo certo que deve haver um diálogo das normas, não havendo normas estanques no sistema.

Tem-se um contexto inicial de lançamento por homologação, no qual o contribuinte pretende a extinção do crédito, ainda que sujeito a condição resolutória da ulterior homologação do lançamento (CTN, art. 150, caput e § 1º), todavia a autoridade administrativa não considera a efetividade dos atos praticados (recolhimentos pela PJ e declarações da PJ e da PF), verificando omissões e inexatidões em suas declarações e nos recolhimentos, entendendo que são erros constatados, tudo a motivar e obrigar o lançamento de ofício e o dever de retificação, que vai incluir o dever de aproveitar o que já recolhido ao erário público.

Por conseguinte, há sim normas concretas que atestam o dever de aproveitar o que já foi recolhido financeiramente, sem se confundir com o instituto da compensação.

Há dever legal da autoridade lançadora de proceder com a revisão de ofício dos atos praticados, o que aponta para o dever de aproveitamento destes atos e consequentes recolhimentos.

Aliás, o lançamento tem que conter uma só lógica.

Os elementos de fato estão interligados em uma só estrutura que motiva e condiciona o lançamento de ofício, de modo que este deve considerar os juízos de fato da situação revista e corrigida em dever vinculado e obrigatório. Isso decorre da própria capacidade contributiva do sujeito passivo e da praticidade da tributação.

O CTN prevê o instituto da imputação de pagamento (CTN, art. 163), apesar de não ser o caso da espécie, mas serve para demonstrar que a autoridade administrativa tem este ônus e dever legal de deduzir o já recolhido.

Não se pode, igualmente, desprezar que a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao contribuinte, 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).

No caso de lançamento de ofício haverá multa. O aproveitamento reduzirá a multa por reduzir o montante devido. Não deve o autuado suportar ônus ainda maior do que os legítimos interesses fazendários de ver entregue ao custeio público os valores tributários e penalidades devidas com suas apurações corretas; **os valores já recolhidos acabam sendo uma espécie de antecipação já efetivada, o que pode ser reconhecido nas correções e revisões de ofício do lançamento (CTN, art. 149) como dever de apurar o montante devido (CTN, art. 142) e aproveitar os atos de terceiros da forma correta (CTN, art. 150, §§ 2º e 3º).**

Não deve a Fazenda Pública, além das multas que devam ser legitimamente geradas, utilizar de outros expedientes sancionatórios para a espécie, ainda que por omissão ao não corrigir e revisar de ofício (CTN, art. 149) a situação e indicar uma “certa ilegitimidade no

pedido de aproveitamento” ou pretender tratar o caso como se fosse uma compensação para afastar o tema do contencioso em análise.

Os próprios recolhimentos fazem parte da motivação do ato de lançamento, que procede com o contexto e a narrativa do ocorrido, condicionando e revelando os atos efetivamente praticados e os propósitos pretendidos, que são afastados para imperar a verdade material. Não se pode, doutro lado, desprezar após tal reporte, parte do contexto e ocasionar uma forma peculiar de sanção.

O aproveitamento é meio de impugnação do lançamento de ofício a ser tratado no contencioso administrativo fiscal, portanto. A pretensão é de **correta aplicação do critério de apuração do montante devido, podendo, também, ser conhecido como abatimento ou dedução, não se confundindo com a compensação tributária, que é objeto de procedimento próprio.**

É da competência da autoridade lançadora, inclusive sendo dever de ofício vinculado e obrigatório, a revisão, a correção e a retificação de declarações do contribuinte – em amplo poder de fiscalizar e corrigir a conduta deste –, e, ainda, a constituição da exigência da obrigação tributária.

Todas essas medidas podem se verificar no lançamento de ofício e, uma vez notificado o sujeito passivo, este pode impugnar pontos do procedimento que entenda equivocados, inclusive o não aproveitamento ou abatimento ou dedução dos valores recolhidos, ainda que declarados e recolhidos sob outros títulos e códigos quando a motivação do lançamento identifica tais situações e fundamenta um objetivo do contribuinte de pôr em erro a autoridade fiscal que explica os fatos efetivamente ocorridos e procede com o lançamento, condicionando-o e delimitando-o de acordo com os fatos reportados na motivação do ato.

A lógica da autuação fiscal condiciona e motiva o aproveitamento como critério de apuração do montante devido para redução dos valores já recolhidos.

No final do dia, é importante a compreensão do Supremo Tribunal Federal (STF) ao sinalizar que “[a] constituição do crédito tributário deve se submeter à atividade administrativa plenamente vinculada, de modo **que deve a autoridade fiscal zelar pela correta mensuração da carga tributária, tal como autorizada pela legitimação democrática (regra da legalidade e princípios da indisponibilidade do interesse público e da propriedade).**” (Agravos regimentais no agravo de instrumento n.º 526.787, Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, acórdão publicado em 7 de maio de 2010)¹¹.

É, por isso, especialmente por coerência normativa, a partir da premissa fática construída pelo lançamento de ofício, que vincula, condiciona e motiva o lançamento perpassando pelo histórico dos recolhimentos já efetivados que entendo pelo aproveitamento ou pelo dever de lançar exclusivamente a diferença não recolhida, **aplicando o correto critério de apuração do**

¹¹ Agravo Regimental (AgR) no Agravo de Instrumento (AI) 526.787, Relator Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 23/03/2010, DJe-081 DIVULG 06-05-2010 PUBLIC 07-05-2010 EMENT VOL-02400-06 PP-01291.

montante devido, inclusive sobre o viés do princípio da capacidade contributiva, contido no § 1º do art. 145 da Constituição Federal.

Importa se ater a capacidade contributiva, a qual se traduz em duplo aspecto: (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.

Reitero um destaque especial colhido no CTN:

Art. 150, § 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

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

grifei

Então, a autoridade lançadora ao lançar tem o dever de aproveitar o que já foi entregue financeiramente para a Administração Tributária, ou seja, deve considerar os atos praticados, dentre os quais os recolhimentos realizados.

Observe-se que a pessoa física utilizava uma pessoa jurídica interposta para reduzir a tributação e queira, ou não, a interposta pessoa participando da simulação recolhia tributos aos cofres públicos pretendendo a extinção do crédito tributário.

A fiscalização aponta que a empresa não é efetiva, mas uma espécie de *longa manus* do contribuinte e que ele pretender se valer de tal estrutura para burlar a tributação não é válido, motivo pelo qual imputou as receitas da pessoa jurídica como rendimentos da pessoa física. Por outro lado, a relatora diz que seria comportamento contraditório o sujeito passivo afirmar que a empresa existiria e pretender o abatimento (aproveitamento dos tributos recolhidos pela PJ), porém, se o racional é esse, então também é contraditório a fiscalização tributar a pessoa física, dizendo que a pessoa jurídica é uma mera fachada e, por outro lado, não aproveitar o que já foi recolhido aos cofres públicos. A meu sentir, tem-se um quadro que finda por pretender estabelecer uma sanção maior do que as multas punitivas aplicáveis. É utilizar o tributo como sanção, até porque a restituição ou compensação por empresa de fachada não se mostra lógica.

O lançamento, este sim, tem que conter uma só lógica.

O ato simulado e o dissimulado são descortinados e deve prevalecer a verdade real. Como consequência disto deve-se aproveitar o que foi executado na simulação, sem prejuízo da

cobrança sancionatória da multa e do principal quanto aos valores que se pretendia sonegar pela simulação engendrada.

Observe-se que a autoridade fiscal no lançamento procede com a revisão da declaração do terceiro para desconstituir o que ele declarou pretendendo extinguir o crédito tributário em benefício do verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária e reconhecer a simulação (CTN, arts. 147, caput, e §2º; 149, V e VII) e, também, revisa a declaração do sujeito passivo para apontar a omissão na sua declaração em razão da dissimulação interligada com a anterior simulação reconhecida, haja vista ser este último o real devedor do crédito tributário (CTN, arts. 147, caput, e §2º; 149, V e VII).

O problema é que quando não se aproveita o crédito se desconsidera o dever de retificar de ofício (**CTN, art. arts. 147, caput, e §2º; 149, caput**), bem como não se atenta para o dever de aproveitamento dos atos praticados pelo terceiro que assume o fato gerador em interesse comum¹² visando à extinção do crédito tributário (**CTN, §§ 2º e 3º do art. 150**) a partir da comprovada simulação com a prática de ato em benefício do sujeito passivo (**CTN, VII do art. 149**), os quais devem ser afastados, pois o crédito tributário deve ser extinto no verdadeiro sujeito passivo, porém se impõe aproveitar os atos praticados, sendo **“considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação”** (CTN, § 3º do art. 150, grifei).

Aliás, o dever da autoridade lançadora é calcular o verdadeiro montante do tributo devido, após o aproveitamento (**CTN, arts. 142, 147, caput, e §2º; 149, caput, VII, 150, §§ 2º e 3º**).

Toda essa lógica é sintetizada na assertiva: “a lógica da autuação fiscal permite o aproveitamento”.

Veja-se que a situação corretamente se conceitua como aproveitamento, não é compensação, a qual precisaria de processo autônomo para atestar certeza e liquidez.

O tema é sim de contencioso administrativo fiscal, uma vez que ligado ao ato de lançamento e aos deveres de ofício da autoridade lançadora.

O pedido do contribuinte, ao fim e ao cabo, é 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 (CTN, art. 150, §2º)**, porém **considerando tais atos – inclusive os recolhimentos –, na apuração do saldo porventura devido (é o que dispõe**

¹²Aliás, o pagamento pelo codevedor deve aproveitar os demais (CTN, art. 125, I). Entendo que no caso de simulação na forma engendrada tem-se o interesse comum (CTN, art. 124, I), que gera ou deveria gerar a solidariedade, com dever de imputação pela autoridade lançadora, a quem cabe constitui-la de forma vinculada e obrigatória.

o art. 150, §3º, do CTN)¹³, de modo que se aproveite os recolhimentos, haja vista que o fato jurígeno da cobrança perpassa pela reclassificação, perpassa pela simulação e dissimulação reconhecida e afastada pela fiscalização.

Além disso, o agir da autoridade lançadora é sempre vinculado e obrigatório e no caso de lançamentos em que precise autuar tem-se que o procedimento deve ser efetivado de ofício, **incluindo dever de revisar e corrigir, conforme caput e incisos do art. 149 e art. 147, caput e § 2º, todos do CTN¹⁴, 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)¹⁵, 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; além do art. 147, caput, e § 2º).** Ademais, vedado ainda o locupletamento fazendário com a retenção dos valores já recolhidos e invocação de eventual perda do prazo para restituir, sem mencionar o imbróglio quanto ao titular e ao momento em que se formularia um pedido de restituição ou compensação. Tais questões não encontram amparo na estrita legalidade.

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)¹⁶.

¹³ Art. 150, § 2º **Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados** pelo sujeito passivo ou **por terceiro**, visando à extinção total ou parcial do crédito.

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

¹⁴ Art. 149. O lançamento é efetuado e **revisto de ofício pela autoridade administrativa** nos seguintes casos:

V - quando se comprove omissão ou inexactidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

(...)

VII - **quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele**, agiu com dolo, fraude ou simulação;.

Art. 147. **O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro**, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

(...)

§ 2º **Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa** a que competir a revisão daquela.

¹⁵ Art. 163. Existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, relativos ao mesmo ou a diferentes tributos ou provenientes de penalidade pecuniária ou juros de mora, a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, (...).

¹⁶ Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 04, de 10 de dezembro de 2018, e Instrução Normativa RFB n.º 1.862, de 27 de dezembro de 2018.

Aliás, fosse assim imputada a solidariedade, o pagamento por um solidário deve aproveitar os demais (CTN, art. 125, I).

De mais a mais, como o debate essencialmente tangencia racional similar, passo a replicar minha declaração de voto nos autos do Acórdão n.º 9202-011.353 (Processo n.º 15586.720629/2014-17) por conter histórico, inclusive, da jurisprudência do CARF quanto ao tema:

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 Eminent 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, percebe-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)¹⁷ 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)¹⁸. 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)¹⁹.

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)²⁰.

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

¹⁷ Art. 116, Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

¹⁸ Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se: I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos; II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

¹⁹ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...); II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária; (...); IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; (...) VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação.

²⁰ Art. 124. São solidariamente obrigadas: I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

autoridade lançadora, haja vista que atua de forma obrigatória e vinculada (CTN, parágrafo único do art. 142)²¹.

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)²². 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)²³ 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.

²¹ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

²² Art. 2º O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil que identificar hipótese de pluralidade de sujeitos passivos na execução de procedimento fiscal relativo a tributos administrados pela RFB deverá formalizar a imputação de responsabilidade tributária no lançamento de ofício. Parágrafo único. Não será exigido Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) para a imputação de responsabilidade tributária.

²³ Art. 3º Na hipótese de imputação de responsabilidade tributária, o lançamento de ofício deverá conter também: (...) IV - a delimitação do montante do crédito tributário imputado ao responsável.

150, § 2º). Referidos atos devem, porém, ser considerados na apuração do saldo porventura devido (CTN, art. 150, § 3º)²⁴. 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

²⁴ Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. (...)

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

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

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 inexactidões 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 IRPJ 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.º²⁵, 118²⁶ e 123²⁷ 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

²⁵ Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

²⁶ Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se: I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos; II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

²⁷ Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

aproveite os recolhimentos do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, haja vista que o fato jurígeno da cobrança do IRPF perpassa pela reclassificação das receitas da pessoa jurídica. Por último, o pagamento por um solidário aproveita os demais (CTN, art. 125, I).

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

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

Em 06 de dezembro de 2007, a 4.ª Câmara do 1.º Conselho de Contribuintes, conforme **Acórdão n.º 104-22.898** (Processo n.º 10680.100095/2004-44), assentou o mesmo entendimento e decisão vencedora anterior. Fundamenta-se que a PJ serviu apenas para abrigar, como receita, os rendimentos pessoais da PF, de sorte a evitar a sua tributação como PF. Assim, o Fisco não despersonalizou a PJ; apenas, face a verdade material, encaminhou a tributação pela forma prevista pela legislação de regência, isto é, para a PF; houve uma reclassificação da receita auferida pela PJ para rendimentos da PF. Tratava-se de aproveitamento do imposto pago pela PJ, sobre a mesma remuneração, para abater o devido na pessoa física. No mais, são replicadas as razões de decidir do Acórdão n.º 104-21.583.

Em 23 de setembro de 2009, a 2.ª Turma Ordinária da 2.ª Câmara da 2.ª Seção do CARF, conforme **Acórdão n.º 2202-00.252** (Processo n.º 19515.002457/2005-08), assentou o mesmo entendimento e decisão vencedora anterior pela tese do aproveitamento integral. Replicou as razões de decidir do Acórdão n.º 104-21.583. A decisão foi posteriormente confirmada no ponto pelo Acórdão n.º 9202-002.764.

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

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

Em 09 de maio de 2012, a 2.ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), conforme **Acórdão n.º 9202-02.112** (Processo n.º 13629.001281/200503), assentou e fundamentou que *"[a] compensação dos tributos já pagos sobre os rendimentos lançados, ainda que pela pessoa jurídica, constitui consequência direta do próprio lançamento, e pode ser determinada de ofício pela autoridade julgadora, se não tiver sido implementada pela Fiscalização. Agir de modo diverso, acarretaria ou a) na movimentação desnecessária da máquina administrativa, que deveria restituir o imposto pago pela pessoa jurídica, sendo mais racional realizar o procedimento no curso deste*

processo; ou b) enriquecimento ilícito da Administração Pública, que terá recebido duas vezes pelo mesmo fato gerador (bis in idem), caso se considere impossível o pedido de restituição, por já ter se passado cinco anos do fato gerador". A decisão foi unânime.

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

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

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

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

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

Fundamentou-se, em voto vencedor, que restou comprovada a interposição de uma pessoa jurídica, para a realização de uma atividade personalíssima. Em decorrência, foi desconsiderada a validade do ato jurídico, e buscados os efeitos do que efetivamente ocorreu: atividade a ser tributada na pessoa física. Entendeu-se que,

tendo sido desconsiderada a validade de um ato simulado, devem ser também desconsiderados todos seus efeitos e buscados os efeitos do ato dissimulado. Assim, a **imputação dos pagamentos** dos valores recolhidos pela pessoa jurídica, referentes à atividade que – de acordo com a própria fiscalização –, não teria sido por ela exercida, é uma mera consequência lógica e necessária ao lançamento. Não realizar a imputação dos valores pagos pela PJ aos valores devidos pela PF, decorrentes da mesma atividade, seria uma incoerência interna do lançamento, desconsiderando-se somente uma parte do ocorrido.

Em 13 de abril de 2016, a 2.ª Turma Ordinária da 2.ª Câmara da 2.ª Seção, conforme **Acórdão n.º 2202-003.318** (Processo n.º 15586.721206/2012-52), assentou que “[d]evem ser compensados na apuração do crédito tributário os valores arrecadados sob os códigos de tributos exigidos da pessoa jurídica, cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos de pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício”. A decisão foi unânime neste ponto com a determinação de haver a compensação de tributos já pagos. Determinou-se compensar os tributos e contribuições pagos pela PJ, relativos aos rendimentos reclassificados, com o imposto apurado no Auto de Infração, antes da aplicação da multa de ofício. O Acórdão n.º 2202-003.318, no particular ponto, foi confirmado pelo Acórdão n.º 9202-008.618.

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

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

Fundamentou-se que não há como sustentar a postura adotada pela fiscalização, por intermédio da qual se imputam à pessoa física todas as receitas decorrentes de uma determinada atividade enquanto mantêm-se na pessoa jurídica todos os recolhimentos de tributos federais decorrentes das mesmas receitas. Replica o Acórdão

n.º 9202-002.764. Há no acórdão declaração de voto no mesmo sentido cujas razões de decidir expõem que o Estado não pode enriquecer ilicitamente cobrando em duplicidade do contribuinte, ora na pessoa física, ora na pessoa jurídica, naquilo que se refere a um mesmo fato gerador, então os valores pagos pela empresa devem ser descontados da base de cálculo sobre a qual foi aplicado o IRPF. Argumenta que há vício na base de cálculo sobre a qual foi calculado o imposto devido. Observa que os elementos constitutivos do auto de infração podem e devem ser analisados pelos julgadores no momento do julgamento do processo em respeito ao princípio da verdade material, pois o erro não se consubstancia com o tempo, devendo o interesse público pela verdade subsistir.

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

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

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

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

Fundamenta-se que é cabível a dedução do lançamento fiscal tão somente em relação aos valores arrecadados a título de IRPJ, cuja receita foi desclassificada e considerada rendimentos auferidos pela PF. Fala ser razoável a dedução dos eventuais recolhimentos de mesma natureza efetuados a título de imposto sobre a renda pela PJ, do qual a PF era sócio, tendo em conta, nesse raciocínio, o tributo exigido da PF no auto de infração, reconhecendo-se que parte dele foi efetivamente pago, ainda

que por outrem (PJ). Diz que o aproveitamento do IR comprovadamente recolhido no ajuste da pessoa jurídica ou retido pela fonte pagadora, previamente ao início do procedimento de fiscalização, é apto a operar efeitos na base de cálculo da multa de ofício, ou seja, antes da inclusão dos acréscimos legais.

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

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

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

Em 16 de janeiro de 2019, a 2.ª Turma Ordinária da 2.ª Câmara da 2.ª Seção, conforme **Acórdão n.º 2202-004.869** (Processo n.º 12448.729104/2016-03), decidiu por deduzir do montante de IRPJ 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 de 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 atuação, 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)²⁸, 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)²⁹. 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).”

²⁸ Art. 163. Existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, relativos ao mesmo ou a diferentes tributos ou provenientes de penalidade pecuniária ou juros de mora, a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, (...).

²⁹ Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 04, de 10 de dezembro de 2018, e Instrução Normativa RFB n.º 1.862, de 27 de dezembro de 2018.

(Agravos regimental no agravo de instrumento n.º 526.787, Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, acórdão publicado em 7 de maio de 2010)³⁰.

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.

Assim, dou provimento ao recurso especial do sujeito passivo no sentido exclusivo de aproveitar (abater) os valores já recolhidos para a Administração Tributária pela pessoa jurídica utilizada pelo autuado, isto é, pela interposta pessoa (terceiro, que em benefício daquele agiu conjuntamente em simulação), de modo que sejam considerados na apuração do saldo porventura devido, especialmente a teor dos §§ 2º e 3º do art. 150, art. 149, *caput*, V e VII, e art. 147, *caput*, §2º, todos do CTN³¹.

³⁰ Agravo Regimental (AgR) no Agravo de Instrumento (AI) 526.787, Relator Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 23/03/2010, DJe-081 DIVULG 06-05-2010 PUBLIC 07-05-2010 EMENT VOL-02400-06 PP-01291.

³¹ Art. 149. O lançamento é efetuado e **revisto de ofício pela autoridade administrativa** nos seguintes casos:

V - quando se comprove omissão ou inexactidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

(...)

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

(...)

Art. 150. § 2º **Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados** pelo sujeito passivo ou **por terceiro**, visando à extinção total ou parcial do crédito.

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

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

(...)

Eis minha declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame **serão retificados de ofício pela autoridade administrativa** a que competir a revisão daquela.