



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 15586.721206/2012-52  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9202-008.618 – CSRF / 2ª Turma**  
**Sessão de** 19 de fevereiro de 2020  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** FABRICIO CARDOSO FREITAS

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

Exercício: 2009

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho (Relator), Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, João Victor Ribeiro Aldinucci e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício).

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração (fls. 179/188), referente ao Imposto de Renda Pessoa Física do exercício 2009, ano-calendário 2008, decorrente de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, dissimulados sob a forma de distribuição de lucros de sociedade em conta de participação.

Em sessão plenária de 13/04/2016, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão n.º 2202-003.318 (fls. 702/743), assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2009

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS SEM CARÁTER DE NORMA GERAL. APLICAÇÃO SOMENTE ÀS PARTES LITIGANTES.

As decisões administrativas e judiciais não têm caráter de norma geral e seus efeitos se restringem às partes do litígio, salvo quando se trata de decisão proferida pelo STF sobre a inconstitucionalidade de norma legal ou pelos STF e STJ sob a sistemática dos recursos repetitivos (artigos 543-B e 543-C do CPC), que devem ser seguidas por este Conselho, por força do art. 62 do RICARF.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE DO LANÇAMENTO. VIOLAÇÃO NÃO PROVADA.

Comprovada a regularidade do procedimento fiscal, que atendeu aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN e presentes os requisitos do art. 10 do Decreto n.º 70.235, de 1972, não há que se cogitar em nulidade do lançamento.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL NULIDADE. DISPOSIÇÃO LEGAL INFRINGIDA. INOCORRÊNCIA.

O erro ou a deficiência no enquadramento legal da infração cometida não acarreta a nulidade do auto de infração, quando restar comprovada a não ocorrência da preterição do direito de defesa, dada a descrição dos fatos contida no auto de infração e a impugnação apresentada pelo Contribuinte contra as imputações que a ele foram feitas.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO. SIMULAÇÃO

A simulação existe quando a vontade declarada no negócio jurídico não se coaduna com a realidade do negócio firmado. O fato gerador decorre da identificação da realidade e dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos, e não de vontades formalmente declaradas pelas partes contratantes.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

A prática da simulação com o propósito de dissimular, no todo ou em parte, a ocorrência do fato gerador do imposto, caracteriza a hipótese de qualificação da multa de ofício, nos termos do art. 44, II, da Lei n.º 9.430, de 1996.

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

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

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial para compensar os tributos e contribuições pagos pela empresa ZMM Empreendimentos e Participações Ltda., relativos aos rendimentos reclassificados, com o imposto apurado no Auto de Infração, antes da aplicação da multa de ofício, vencidos os Conselheiros Junia Roberta Gouveia Sampaio, Martin da Silva Gesto, Dílson Jatahy Fonseca Neto e José Alfredo Duarte Filho (Suplente convocado), que deram provimento integral.

Os autos foram encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em 16/05/2016 (fl. 744), sendo que, em 19/05/2016 (fl. 751), foram apresentados os embargos de fls. 745/750, os quais foram rejeitados por força do despacho de 752/755.

Cientificada do despacho que rejeitou seus embargos em 02/06/2016 (fl. 756) a Fazenda Nacional, em 17/06/2019 (fl. 765), interpôs o Recurso Especial de fls. 757/764, ) no intuito de rediscutir a matéria **“dedução, no Imposto de Renda Pessoa Física apurado, do valor pago pela Pessoa Jurídica”**.

Como paradigma foi apresentado o Acórdão n.º 104-21.954, de 18/10/2006, cuja ementa se transcreve a seguir:

CESSÃO DO DIREITO AO USO DA IMAGEM - CONTRATO DE TRABALHO DE NATUREZA PERSONALÍSSIMA - IMPOSSIBILIDADE DE SEREM PROCEDIDAS POR OUTRA PESSOA, JURÍDICA OU FÍSICA - PRESTAÇÃO INDIVIDUAL DE SERVIÇOS - JOGADOR DE FUTEBOL - SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA - São tributáveis os rendimentos do trabalho ou de prestação individual de serviços, com ou sem vínculo empregatício, independentemente a tributação da denominação dos rendimentos, da condição jurídica da fonte e da forma de percepção das rendas, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título. 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. Desta forma, o jogador de futebol, cujos serviços são prestados de forma pessoal, terá seus rendimentos tributados na pessoa física incluídos aí os rendimentos originados no direito de arena/cessão do direito ao uso da imagem, sendo irrelevante a existência de registro de pessoa jurídica para tratar dos seus interesses.

APLICAÇÃO DE LEI SUPERVENIENTE AO FATO GERADOR - AUSÊNCIA DE CARÁTER INTERPRETATIVO - Inaplicável o art. 129 da Lei n.º. 11.196, de 2005, a fatos geradores pretéritos, uma vez que dito dispositivo legal não possui natureza interpretativa, mas sim instituiu um novo regime de tributação.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Cabível a exigência da multa qualificada prevista no art. 44, inciso II, da Lei n.º. 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos

definidos nos artigos 71, 72 e 73, da Lei n.º 4.502, de 1964. A realização de operações envolvendo empresas com o propósito de dissimular o recebimento de remuneração por serviços prestados por pessoa física, caracteriza a simulação e, conseqüentemente, o evidente intuito de fraude, ensejando a exasperação da penalidade.

**MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - CARÁTER CONFISCATÓRIO - INOCORRÊNCIA** - A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigi-lo com acréscimos e penalidades legais. Desta forma, é perfeitamente válida a aplicação da penalidade prevista no art. 44, II, da Lei n.º 9.430, de 1996, quando restar caracterizado o evidente intuito de fraude, sendo inaplicável às penalidades pecuniárias de caráter punitivo o princípio de vedação ao confisco.

**INCONSTITUCIONALIDADE** - O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula 1.º CC n.º 2).

**ACRÉSCIMOS LEGAIS - JUROS MORATÓRIOS** - A partir de 1.º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula 1.º CC n.º 4).

Preliminar rejeitada.

Recurso negado.

Com o fito de demonstrar a divergência, reproduz os seguinte trecho do voto condutor da decisão trazida a cotejo:

O recorrente pleiteia, caso for mantida a autuação na pessoa física, a compensação dos tributos e contribuições pagos pela empresa. Improcedente o pedido, porque o valor tributado foi aquele efetivamente recebido sob a rubrica de lucros distribuídos e não de receita da empresa. Depois, porque a acusação é de que os pagamentos feitos pela GOL - Consultoria foram apenas uma forma simulada de o Contratante, por intermédio de uma interposta pessoa, remunerar o ora recorrente pelos serviços prestados.

Ora, a pessoa física, em seu nome, não pode pleitear os impostos apurados, lançados e recolhidos, mesmo que indevidamente, pela pessoa jurídica, a única entidade competente para pleitear a restituição deste indébito é a própria pessoa jurídica, na formada legislação e por meio de seus representantes, falando em nome da pessoa jurídica, uma vez que não teve receita auferida.

Ao Recurso Especial da Fazenda Nacional foi dado seguimento, conforme despacho datado de 4/7/2018 (fls. 766/770).

Aduz a Fazenda Nacional que, no que se refere à possibilidade de compensação proporcional dos tributos recolhidos na Pessoa Jurídica oriundo de valores cujo fato gerador foi transferido para a pessoa física, a decisão recorrida não pode prevalecer, pois não há que se confundir a pessoa jurídica com a pessoa física, uma vez que se tratam de pessoas dotadas de personalidades distintas, com patrimônio e responsabilidades apartadas que não podem se confundir a não ser nos casos em que a legislação assim o permitir.

De acordo com o apelo recursal, a desconsideração da personalidade jurídica levantada pelo contribuinte nos autos não tem aplicação no presente caso, uma vez que, no presente caso, o que se verificou foi uma verdadeira simulação com a finalidade de não pagamento dos tributos pela pessoa física. Nesse sentido, o fato de a pessoa física ser sócia da pessoa jurídica utilizada, no caso concreto, para a ultimação da fraude é mais uma acusação em

desfavor daquele e não um motivo a ensejar a possibilidade de compensação dos tributos pagos pela pessoa jurídica pela pessoa física, pois essas não se confundem.

Discorre ser essa uma decorrência lógica do Princípio da Entidade, conceito criado pela contabilidade, onde o patrimônio da entidade não se confunde com o de seus sócios ou acionistas. Por este princípio a contabilidade seria mantida para a empresa como uma entidade identificada, registrando os fatos que afetam o seu patrimônio e não o de seus titulares, sócios ou acionistas. Tal princípio afirma a autonomia patrimonial, evidenciando que o patrimônio da empresa não se confunde com o de seus sócios ou proprietários.

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

Assim, permitir a compensação nos moldes esboçados pelo acórdão recorrido seria mitigar o próprio conceito de personalidade jurídica das empresas, pois estar-se-ia considerando que o patrimônio do sócio se confunde com o da empresa, uma vez que a compensação de tributos só pode ocorrer com créditos próprios e não de terceiros como aventado na decisão.

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

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

Ressalta que os valores tributados em discussão foram aqueles efetivamente recebidos sob a rubrica de lucros distribuídos e não de receita da empresa, o que tornaria patente a necessidade de reforma do julgado.

Requer, por fim, seja conhecido e provido o presente recurso, para afastar a possibilidade de compensação dos tributos pagos na Pessoa Jurídica com os valores a serem pagos pela Pessoa Física lançados nos presentes autos.

Notificado do acórdão de recurso voluntário, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento o contribuinte interpôs embargos de declaração os quais foram rejeitados. Foi também apresentado pelo Sujeito Passivo o Recurso Especial de fls. 889/993 que teve seu seguimento negado em vista dos despachos de fls. 1096/1116 e 1121/1124.

## Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho, Relator.

O recurso especial é tempestivo e atende aos demais requisitos necessários à sua admissibilidade, portanto dever ser conhecido.

A matéria devolvida à apreciação deste Colegiado diz respeito à possibilidade de aproveitamento, no cálculo de créditos tributários devidos por pessoa física em decorrência de reclassificação/desclassificação de receitas que haviam sido tributadas e pagas por pessoa jurídica, na qualidade de contribuinte.

Sobre este ponto, o acórdão recorrido apresentou as seguintes considerações:

### **Compensação dos imposto pagos pela pessoa jurídica**

No que concerne ao pedido de compensação, entendo que assiste razão à 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.

Nesse sentido, temos as seguintes decisões deste Conselho:

RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA. COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA. Devem ser compensados na apuração de crédito tributário os valores arrecadados sob o código de tributos exigidos da pessoa jurídica, cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos de pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício. (Acórdão n.º 2102-002.441, data de publicação: 11/03/2013, rel. Núbia Matos Moura).

RECLASSIFICAÇÃO DA RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DA PESSOA FÍSICA. COMPENSAÇÃO DOS TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA. Devem 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. (Acórdão n.º 2801-002.280, data de publicação: 21/10/2012, rel. Tânia Maria Paschoalin).

IRPF - RECLASSIFICAÇÃO DA RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DA PESSOA FÍSICA. COMPENSAÇÃO DOS TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA - Devem 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. (Acórdão n.º 2202-00252, data de publicação: 23/09/2009, rel. Antonio Lopo Martinez).

Sendo assim, deve ser feita a compensação dos tributos e contribuições pagos pela empresa ZMM Empreendimentos e Participações Ltda., relativos aos rendimentos reclassificados, com o imposto apurado no Auto de Infração, antes da aplicação da multa de ofício. (Grifos no original.)

Desse modo, restou decidido que, em razão da simulação perpetrada pela pessoa física, evidenciada pelo lançamento, os rendimentos tributados pela pessoa jurídica são devidos, de fato, pela pessoa física, na qualidade de contribuinte. Em virtude disso, concluiu-se pela possibilidade de compensação dos tributos pagos pela pessoa jurídica, relativos aos rendimentos reclassificados, com o imposto apurado em decorrência do lançamento.

Em linha do que restou decidido pela Turma *a quo*, entendo 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 foi desclassificada, uma vez que caracterizada simulação na operação objeto do lançamento.

Nesse sentido, adoto como razões de decidir a fundamentação do Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos no Acórdão 9202- 2.112, de 09/05/2012, que vai ao encontro do entendimento consubstanciado no acórdão recorrido:

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

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

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

Agir de modo diverso, acarretaria em uma das duas alternativas:

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

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

**Conclusão**

Face o exposto, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, nego-lhe seguimento.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho