



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10437.720605/2018-81
ACÓRDÃO	2302-004.514 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MARLENE CAIRES VAN LEEUWEN
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2014, 2015, 2016

CONHECIMENTO. SÚMULA CARF N. 2. ART. 98 DO RICARF. ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE OU ILEGALIDADE.

À esfera administrativa não cabe conhecer de arguições de inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei ou ato normativo, por se tratar de atribuição reservada constitucionalmente ao Poder Judiciário.

NULIDADE. JULGAMENTO EM PRIMEIRA INSTÂNCIA. DELEGACIA DE JULGAMENTO SEDIADA EM LOCALIDADE DIVERSA DO DOMICÍLIO FISCAL. VALIDADE. SÚMULA CARF N. 102.

Nos termos da Súmula CARF n. 102, é válida a decisão proferida por Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento sediada em localidade diversa do domicílio fiscal do sujeito passivo, não se configurando vício de competência nem nulidade da decisão recorrida.

RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DETERMINAÇÃO. PROFISSIONAL CREDENCIADO PELO DETRAN.

A autuada, médica credenciada pelo DETRAN/SP, realizou atendimentos a candidatos que visavam à obtenção da CNH ou sua renovação. A discussão estabelecida repousou no valor que a interessada recebia por cada exame, quando prestado em clínica particular. Em face da situação em concreto, restou assentado que correspondia àquele fixado pelo Estado de São Paulo para o mister, uma vez que a autuada não apresentou provas cabais de que a monta efetivamente recebida era distinta do que o ente estatal fixou, ou mesmo que existiam despesas dedutíveis da monta percebida.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar e, no mérito, em negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo – Relatora

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Carlos Marne Dias Alves (substituto[a] integral), Jose Marcio Bittes (substituto[a] integral), Roberto Carvalho Veloso Filho, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente) Ausente(s) o conselheiro(a) Alfredo Jorge Madeira Rosa, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Carlos Marne Dias Alves.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração referente ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – IRPF, relativo aos anos-calendário de 2013, 2014 e 2015, decorrente da apuração de omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, oriundos de trabalho sem vínculo empregatício, sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão).

Conforme consta dos autos, o lançamento teve origem em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias da contribuinte, mediante o qual se constatou a ausência de oferecimento à tributação de rendimentos auferidos nos períodos de janeiro a dezembro de 2013, janeiro a dezembro de 2014 e janeiro a dezembro de 2015, tendo sido exigido crédito tributário no montante total de R\$ 976.003,60, compreendendo imposto, juros de mora, multa de ofício de 75% e multa isolada pela falta de recolhimento mensal obrigatório.

O Auto de Infração foi acompanhado de Termo de Verificação Fiscal, no qual a fiscalização consignou que a autuada exerce atividade de médica credenciada ao DETRAN-SP, realizando os exames médicos exigidos pela legislação de trânsito para obtenção e renovação da Carteira Nacional de Habilitação – CNH.

Com base nas planilhas elaboradas pela fiscalização, apuraram-se os rendimentos mensais dos períodos fiscalizados mediante a multiplicação da quantidade de exames realizados pelos valores unitários fixados pelo Estado de São Paulo para os atendimentos médicos efetuados por profissionais credenciados ao DETRAN-SP, no âmbito dos exames exigidos para obtenção e

renovação da CNH, correspondentes a R\$ 63,92 em 2013, R\$ 66,46 em 2014 e R\$ 70,13 em 2015. Em seguida, consideradas as despesas comprovadas da atividade, foram apurados os valores líquidos mensais, o que possibilitou a identificação da omissão de rendimentos em cada competência.

A contribuinte, por sua vez, no decorrer do procedimento fiscal, alegou que recebia da clínica em que prestava serviços valores inferiores aos considerados pela fiscalização (em 2013, R\$ 10,90, em 2014, R\$ 12,90 e em 2015, R\$ 14,90), sem, contudo, apresentar provas aptas a comprovar tal afirmação, conforme relatado pela fiscalização.

Por fim, a autoridade lançadora consignou que, em razão da falta de recolhimento do carnê-leão, foi aplicada a multa isolada de 50% sobre o valor do imposto mensal apurado, bem como registrou o entendimento de que os fatos estariam, em tese, tipificados nos arts. 1º, I, e 2º, I, da Lei n. 8.137/90, circunstância que ensejou a formalização de representação fiscal para fins penais.

O lançamento foi impugnado pelo contribuinte e autos foram encaminhados à DRJ. Os membros da 4ª Turma da DRJ/JFA, por unanimidade de votos, julgaram improcedente a impugnação.

Cientificado do acórdão, a contribuinte apresentou recurso voluntário tempestivo, (e-fls. 928/94,), alegando, em breve síntese:

- a) Preliminarmente, a nulidade do acórdão recorrido, vez que proferido por Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de For, local diverso do domicílio fiscal da contribuinte que é em São Paulo;
- b) No mérito, repisa que a maior parte dos valores recebidos pelos exames de aptidão física e metal (os chamados "exames médicos" pela fiscalização) nos anos de 2013, 2014 e 2015 ficou "retido" pelas clínicas particulares no âmbito das quais realizou os exames e, conseqüentemente, nunca foram rendimentos auferidos pela contribuinte. Assim, não recebeu a integralidade do valor tabelado pelo Detran/SP para os exames médicos realizados nos anos de 2013, 2014 e 2015, mas apenas e tão somente parte deles (R\$ 10,90 para 2013, R\$ 12,90 para 2014; R\$ 14,90 para 2015);
- c) E, com relação a estes que efetivamente foram recebidos pela contribuinte, embora, de fato, não tenham sido, levados à tributação do imposto de renda, não há que se falar em incidência de multa por falta de recolhimento do Carnê-Leão, uma vez que não se trata de recebimento de pessoa física, mas, sim, de pessoa jurídica;
- d) Reitera a necessidade de realização de diligência;
- e) Formula os seguintes pedidos:

V. CONCLUSÃO E PEDIDOS

espera e requer a recorrente seja acolhido o presente recurso para o fim de (i) declarar a nulidade do acórdão por violação ao devido processo legal; (ii) cancelar o débito fiscal, na medida em que há suficiente comprovação documental de que os valores dos exames médicos não foram integralmente recebidos pela contribuinte e os valores já admitidos como devidos foram transferidos para outro processo administrativo e já estão sendo pagos; ou, quando não, (iii) seja anulado o acórdão para determinar, previamente ao novo julgamento, a realização das necessárias diligências junto às clínicas onde os serviços foram prestados, de forma a apurar o modo como eram recebidas as taxas dos exames médicos e como eram remunerados os serviços da contribuinte, tudo por ser medida de direito e justiça.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

1 CONHECIMENTO

No recurso voluntário, a recorrente sustenta, em síntese, que, mesmo em relação aos valores por ela reconhecidos como efetivamente recebidos e não oferecidos à tributação, não seria cabível a incidência da multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão, ao argumento de que tais rendimentos teriam sido pagos por pessoa jurídica, e não por pessoa física.

O argumento, contudo, não deve ser conhecido.

Conforme consignado na decisão de primeira instância, não houve, na impugnação, contradição específica quanto às multas aplicadas, notadamente quanto à multa isolada de 50% incidente sobre os impostos mensais não contestados, lançada com fundamento no art. 44, II, “a”, da Lei n. 9.430/96. Em razão dessa ausência de impugnação, e nos termos dos arts. 17 e 21, § 1º, do Decreto n. 70.235/72, os créditos tributários não litigiosos foram apartados para o Processo n. 10437.721300/2018-97, conforme registrado no termo de fls. 896/897.

Desse modo, a matéria relativa à multa isolada não integrou o litígio instaurado nestes autos, tendo sido alcançada pela preclusão em razão da falta de impugnação oportuna. Não se admite, portanto, a inovação recursal quanto a tema que não foi objeto de contestação na fase própria e cujo débito, ademais, já foi desmembrado para processo apartado.

Assim, não conheço da insurgência da recorrente no que se refere à exigência da multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão.

2 PRELIMINAR

A recorrente suscita preliminar de nulidade do acórdão recorrido, ao argumento de que a decisão de primeira instância foi proferida por Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento sediada em localidade diversa de seu domicílio fiscal, situado em São Paulo.

A preliminar não prospera, nos termos da Súmula CARF n. 102:

Súmula CARF nº 102

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2014

É válida a decisão proferida por Delegacia da Receita Federal de Julgamento - DRJ de localidade diversa do domicílio fiscal do sujeito passivo. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Assim, o simples fato de o julgamento em primeira instância ter sido realizado por DRJ situada em Juiz de Fora, e não no local do domicílio fiscal da contribuinte, não configura vício de competência nem enseja nulidade da decisão recorrida.

Rejeito, portanto, a preliminar de nulidade.

3 PEDIDO DE DILIGÊNCIA

Rejeito, ainda, o pedido de diligência reiterado nos autos, vez que presentes todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, não sendo necessário conhecimento técnico-científico especializado para sua análise.

4 MÉRITO

No mérito, a recorrente reitera a alegação de que a maior parte dos valores relacionados aos exames de aptidão física e mental realizados nos anos-calendário de 2013, 2014 e 2015 teria permanecido retida pelas clínicas particulares no âmbito das quais os serviços foram prestados, razão pela qual tais quantias não teriam ingressado em seu patrimônio e, por conseguinte, não poderiam ser consideradas rendimentos por ela auferidos.

Sustenta, assim, que não recebeu a integralidade dos valores tabelados pelo DETRAN/SP para os exames realizados, mas apenas parte deles, correspondentes, segundo afirma, a R\$ 10,90 em 2013, R\$ 12,90 em 2014 e R\$ 14,90 em 2015.

Não obstante, verifica-se que tais alegações, bem como os documentos apresentados em seu amparo, já foram devidamente examinados pela decisão recorrida. Concorro com as razões de decidir ali expostas e adoto-as como fundamento do presente voto, nos termos do art. 114, § 12, do RICARF, mediante a reprodução do seguinte trecho:

Importante salientar, que a contribuinte sistematicamente não entregava declarações de rendimentos¹, embora os indícios sejam suficientes, considerando a atividade desenvolvida e os valores envolvidos, de que ela os percebesse em monta que geraria a obrigação de declarar.

De acordo com os autos, a fiscalização verificou omissão de rendimentos tributáveis recebidos pela contribuinte nos anos-calendário 2013, 2014 e 2015, em retribuição aos exames médicos por ela realizados em candidatos para concessão ou renovação da carteira nacional de habilitação.

A respeito da tributação de rendimentos, o “caput” do art. 37 e o art. 38, ambos do então vigente Decreto nº 3.000, de 1999, estabelecem:

“Art. 37. Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados (Lei nº 5.172, de 1966, art. 43, incisos I e II, e Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 1º).” “Art. 38. A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º).

Parágrafo único. Os rendimentos serão tributados no mês em que forem recebidos, considerado como tal o da entrega de recursos pela fonte pagadora, mesmo mediante depósito em instituição financeira em favor do beneficiário.”

Já o art. 43 do mesmo diploma legal dispõe que são tributáveis os rendimentos provenientes de trabalho assalariado, as remunerações por trabalho prestado no exercício de empregos, cargos e funções, e quaisquer proventos ou vantagens recebidas. E o art. 39 do indigitado Decreto era taxativo ao enumerar quais verbas não entram no cômputo do rendimento bruto.

O sujeito passivo deve informar em sua declaração de ajuste anual todos os rendimentos tributáveis percebidos por ele e pelos seus dependentes ao longo do ano calendário de pessoas físicas e/ou jurídicas (art. 83 do então vigente Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, e art 38 da Instrução Normativa SRF nº 15, de 6 de fevereiro de 2001), sob pena de autuação.

Não sendo a omissão de receita lançada relativa a rendimentos considerados isentos pela legislação de regência ou sujeitos à tributação definitiva ou exclusiva na fonte, esta deve, por determinação legal, integrar a base de cálculo do ajuste anual no ano em que foram considerados recebidos os rendimentos.

A autuada reconhece a existência de omissão de rendimentos, mas debate o quanto de omissão praticou. Em sua defesa, alegou que os extratos que apresentou seriam representativos dos rendimentos recebidos, contudo não há como assim se entender.

Os únicos documentos que poderiam ilustrar algo assemelhado a extratos bancários seriam os de fls. 743/803, mas não correspondem ao formato próprio desse tipo, não há identificação da conta, chancela do banco, período de emissão, etc. Mesmo que se admitisse ser a movimentação ocorrida em conta corrente da contribuinte no banco Itaú, nada poderia vinculá-la aos efetivos recebimentos decorrentes das prestações de serviços realizadas. Tal fato foi devidamente relatado pela fiscalização no TVF à fl. 827:

Em resposta ao referido Termo, a fiscalizada apresentou alguns documentos³⁵ que demonstram que, no período de 2013 a 2015, a mesma prestou serviços médicos em estabelecimentos de terceiros (clínicas/consultórios), inicialmente à Rua Domingos de Morais, nº 1009, Vila Mariana, São Paulo – SP, e posteriormente à Rua Dr. Pinto Ferraz, nº 145, Vila Mariana, São Paulo – SP. Além disso, trouxe aos autos algumas folhas que parecem ser extratos bancários, porém sem qualquer identificação em relação ao nome da instituição bancária, ao número da agência, ao número da conta-corrente ou poupança e ao nome do titular, impossibilitando assim a utilização dessas informações. Mesmo que houvesse essas informações e identificações bancárias, a fiscalizada em nenhum momento identificou no suposto extrato bancário quais seriam as receitas e despesas vinculadas aos atendimentos médicos realizados em candidatos à obtenção da permissão e renovação da Carteira Nacional de Habilitação – CNH.

Mesmo diante de tais documentos, invalidados como extratos na forma que seria produzida por um banco, têm-se os valores ali presentes incompatíveis com os demonstrativos por ela oferecidos às fls. 878/880, sobretudo se os entendermos como representativos da movimentação no Itaú. Como exemplo, só no mês de janeiro/2013, encontram-se ingressos em conta sob as rubricas: "TEL TEL 8135.10925-7/500" na monta de R\$ 4.750,00; "TEC DEPÓSITO DINHEIRO", R\$ 1.750,00; "CXE 000060 DEP CHEQ", R\$ 500,00; "TBI 8135.10925-7/500", 2.050,00. Tais montas geram R\$ 9.050,00, distantes, pois, dos R\$ 2.250,00 admitidos como omitidos e depositados no citado banco.

Se o meio entendido pela impugnante como hábil para justificar os valores efetivamente recebidos pelos atendimentos realizados consistiria nos extratos bancários, não se encontra justificativa para a falta desses elementos. De toda sorte, aquelas informações de fls.

743/803 não se coadunam com os rendimentos que admite como omitidos, daí dispensável a produção de outras análises sobre o tema.

Vale frisar que deixou a interessada de produzir justificava acerca da ausência da entrega das DIRPF/2014, 2015 e 2016, sobretudo porque restou patente, até mesmo em face dos rendimentos que admitiu por omitidos, a obrigatoriedade a que estava sujeita. Interessante notar que a do exercício 2017 nem foi entregue, contudo ainda pode ser objeto de ação fiscal, e que, repise-se, não se nota a entrega de nenhuma anterior à do exercício 2018, embora prestasse tais serviços há tempo indeterminado nos autos, mas por certo antes do ano-calendário 2013. Significa dizer que sabida, proposital e deliberadamente, omitiu rendimentos à

tributação em diversos anos, o que nos autos se representa para os anos calendário 2013, 2014 e 2015.

A diferença entre os rendimentos apurados pela fiscalização e os que ela firma por devidos não fora alegada em razão do quantitativo de atendimentos prestados pela interessada como médica credenciada pelo DETRAN/SP. Nem discute os valores quando efetuou as consultas no espaço nominado "Poupatempo", de cunho oficial, em que os registros ali não podem ser pela interessada alterados, contudo quando presta o serviço em clínica particular dá tom diferente ao importe do serviço, conforme se extrai do TVF em abordagem sobre intimação que lhe fora encaminhada:

"ITEM 01 – Conforme a legislação estadual de São Paulo, a Coordenação de Administração Tributária do Estado de São Paulo, por meio dos Comunicados CAT nº 26/2012, nº 23/2013, nº 04/2014, e nº 23/2014, estabeleceu os valores das taxas cobradas para a realização dos exames necessários à permissão e renovação da Carteira Nacional de Habilitação – CNH para a condução de veículos automotores, cujos valores são apresentados a seguir:

EXAME:	2013	2014	2015
De sanidade (física ou mental)	R\$ 63,92	R\$ 66,46	R\$ 70,13

Portanto, não é razoável a fiscalizada ter recebido valores inferiores aos estabelecidos pela legislação conforme afirma em documento protocolado pela mesma junta a esta fiscalização em 20/04/2018. No mencionado documento, a fiscalizada afirma que recebeu pela realização de cada exame os seguintes valores:

ano: 2013	valor: R\$ 10,90
ano: 2014	valor: R\$ 12,90
ano: 2015	valor: R\$ 14,90

Ora, não há qualquer esclarecimento plausível para as diferenças apontadas, nem sequer a interessada comprovou como o rendimento pelo seu trabalho correspondia a valores líquidos de 17% (2013) a 21,25% (2015), porquanto restam ausentes provas das despesas possivelmente existentes.

Indubitavelmente que o credenciamento realizado perante o DETRAN, e os documentos entregues pela interessada assim o confirmam, deu-se de forma pessoal, único e intransferível, nos termos da Portaria DETRAN n. 541/1999, vigente para os períodos. Daí a consideração de valores por atendimento correspondentes a R\$ 63,92 (2013), R\$ 66,46 (2014)

e R\$ 70,13 (2015). Tais montas não são discutidas pela autuada, mas ela, repita-se, aduziu que, respectivamente, recebia R\$ 10,90, R\$ 12,90 e R\$ 14,90.

Ora, embora incompatível com o credenciamento realizado, de caráter pessoal, haveria a interessada que comprovar tal aviltamento, demonstrando que percebia parcela mínima em relação ao que o DETRAN previa como pagamento para o exame. Forçoso este relator frisar que, diante da situação em concreto, não se tem por verossímil a diferença de valores apontada, sobretudo porque em local chancelado pelo poder público (Poupatempo) a interessada reconhece o recebimento integral dos valores, com as despesas que restaram demonstradas e acolhidas pela fiscalização.

Admite-se até, devido aos documentos reunidos, que os atendimentos em clínica particular eram realizados em imóvel locado por terceiro, bem como se valesse a impugnante do uso de estrutura de recursos humanos para a recepção dos candidatos e de materiais de informática/consumo para o mister, mas nada disso se encontra efetivamente registrado como pagamento realizado pela interessada.

Mais coerente para a espécie, entende-se, seria a interessada, na qualidade de profissional autônoma e credenciada, receber integralmente pelos atendimentos dos candidatos encaminhados pelo DETRAN, e haver o justo desconto, devidamente contabilizado e documentado, da estrutura que lhe era colocada à disposição, seja na forma de sublocação do espaço, na do custo do material e do pagamento da prestação de serviços de terceiros. Mas nada disso foi efetivamente comprovado.

Consolidados a quantidade de atendimentos realizados nos períodos em questão e os valores dos exames, tem-se por escorreita a apuração desenvolvida pela autoridade lançadora expressa no auto de infração.

5 CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo da alegação atinente à multa isolada (carnê-leão), rejeitar a preliminar, rejeitar o pedido de diligência e negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo