



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10437.720957/2018-37
ACÓRDÃO	2102-004.394 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CILINEU LOBO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

LANÇAMENTO. NULIDADE. REQUISITOS.

Comprovado que o lançamento foi realizado com atendimento às formalidades legais e permitiu o pleno exercício do direito de defesa ao contribuinte deve ser afastada a preliminar de nulidade.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA. HONORÁRIOS MÉDICOS. SUJEIÇÃO AO AJUSTE ANUAL.

Os honorários contratuais recebidos por profissionais médicos devem ser informados em sua Declaração de Ajuste Anual para fins de apuração do saldo do imposto a pagar ou do valor a ser restituído.

ÔNUS DA PROVA. RECORRENTE.

A defesa deve ser instruída pelo recorrente com elementos de prova suficientes a promover o convencimento do julgador.

CUMULAÇÃO DE MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF nº 147. Os períodos objeto da aplicação da multa isolada são posteriores à vigência da MP nº 351/2007. Logo, deve-se manter a cobrança da multa isolada por falta de recolhimento mensal do IRPF, a título de Carnê-Leão.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Carlos Eduardo Fagundes de Paula – Relator

Assinado Digitalmente

Cleber Alex Friess – Presidente

Participaram da reunião assíncrona os conselheiros Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca (substituto[a] integral), Jose Marcio Bittes, Yendis Rodrigues Costa, Cleber Alex Friess (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por **CILINEU LOBO** em face do Acórdão nº 12-110.554, proferido pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro, que julgou improcedente a impugnação apresentada contra Auto de Infração lavrado para exigência de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – IRPF, relativamente aos anos-calendário de 2013, 2014 e 2015.

Consta dos autos que o procedimento fiscal teve início com a expedição de Mandado de Procedimento Fiscal, no âmbito do qual foi solicitada ao contribuinte a apresentação de documentação relativa à prestação de serviços médicos ou psicotécnicos vinculados ao DETRAN/SP. Não tendo sido apresentados os documentos requeridos, a fiscalização promoveu diligências junto ao referido órgão estadual, que encaminhou relação detalhada dos atendimentos realizados pelo contribuinte no período de 01/01/2013 a 31/12/2015, totalizando milhares de atendimentos registrados em seu nome .

A partir dessas informações, a autoridade fiscal apurou rendimentos recebidos de pessoas físicas decorrentes da realização de exames de aptidão física e mental para condutores, os quais não foram devidamente oferecidos à tributação na Declaração de Ajuste Anual, caracterizando omissão de rendimentos nos montantes de R\$ 407.831,44 (2013), R\$ 268.033,18 (2014) e R\$ 293.704,44 (2015) .

Além disso, foi constatada a ausência de recolhimento mensal do imposto devido a título de carnê-leão, sendo exigida a correspondente multa isolada, cumulativamente com a multa de ofício incidente sobre o imposto apurado.

Irresignado, o contribuinte apresentou impugnação, na qual, em síntese, alegou: (i) nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa, sob o argumento de não ter tido oportunidade de se manifestar previamente sobre os documentos obtidos junto ao DETRAN/SP; (ii) inexistência de responsabilidade tributária, sustentando que os valores recebidos eram

integralmente repassados à pessoa jurídica ALFAMED SERVIÇOS MÉDICOS LTDA, com a qual manteria relação de natureza empregatícia; e (iii) ilegalidade da exigência concomitante de multa isolada e multa de ofício, por configurar bis in idem.

A DRJ, ao apreciar a impugnação, afastou a preliminar de nulidade, entendendo inexistente prejuízo ao direito de defesa, e, no mérito, manteve integralmente o lançamento, ao fundamento de que os rendimentos foram auferidos diretamente pelo contribuinte, sendo insuficiente a comprovação de eventual repasse à pessoa jurídica, bem como legítima a exigência concomitante das penalidades aplicadas.

Irresignado, o contribuinte interpôs o presente recurso voluntário, arguindo, em síntese: (i) violação ao princípio da verdade material, sustentando que a fiscalização deixou de diligenciar junto à empresa ALFAMED, que seria a real responsável pelos rendimentos; (ii) inexistência de omissão de rendimentos, sob o argumento de que os valores recebidos do DETRAN/SP eram integralmente repassados à referida pessoa jurídica, da qual seria empregado, percebendo apenas remuneração fixa; (iii) erro na identificação do sujeito passivo da obrigação tributária, que deveria recair sobre a fonte pagadora; e (iv) impossibilidade de aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício, por caracterizar dupla penalização sobre o mesmo fato, além de alegada violação aos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e vedação ao confisco .

Ao final, requer o provimento do recurso para cancelamento integral do lançamento ou, subsidiariamente, a exclusão ou redução das penalidades aplicadas.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Carlos Eduardo Fagundes de Paula, relator.

- Da tempestividade e Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e possui os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

A controvérsia devolvida a este Conselho gira, essencialmente, sobre três questões pontuais, quais sejam a alegada nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa e violação à verdade material; a definição do sujeito passivo da obrigação tributária relativamente aos rendimentos auferidos em razão da realização de exames médicos vinculados ao DETRAN/SP; e, por fim, a possibilidade de exigência concomitante da multa de ofício e da multa isolada decorrente da ausência de recolhimento do carnê-leão.

Pois bem.

Preliminarmente.

Em sede preliminar, o recorrente busca a invalidação do lançamento ou o impedimento do prosseguimento do julgamento, sustentando, em síntese, a ocorrência de vícios formais e procedimentais que, a seu ver, comprometeriam a regularidade do feito.

No caso concreto, o recorrente insiste na tese de que a autoridade fiscal teria deixado de observar a verdade material, porquanto, ao invés de dirigir diligências à empresa ALFAMED SERVIÇOS MÉDICOS LTDA, teria se limitado a solicitar informações ao DETRAN/SP e, com base nelas, constituído o crédito tributário. Sustenta, ainda, que não lhe foi dada oportunidade de manifestação prévia acerca dos documentos encaminhados por aquele órgão, o que, em seu entender, teria comprometido o exercício do contraditório e da ampla defesa. Tais alegações, contudo, não se sustentam.

O processo administrativo fiscal não se ressentir de nulidade pelo simples fato de o sujeito passivo discordar da suficiência dos elementos colhidos pela fiscalização. A nulidade, em tema de procedimento administrativo tributário, exige demonstração concreta de prejuízo ao exercício do direito de defesa, e não mera irrisignação com a estratégia instrutória adotada pela autoridade lançadora.

No caso, verifica-se que o contribuinte foi regularmente cientificado do procedimento fiscal, foi intimado a apresentar os documentos pertinentes às atividades que exercia e respondeu, por intermédio de manifestação escrita, afirmando não possuir a documentação solicitada e negando a existência de fato gerador apto a justificar a fiscalização. Posteriormente, diante das inconsistências dessa resposta e da ausência de manifestação complementar, a fiscalização buscou elementos diretamente junto ao DETRAN/SP, órgão que encaminhou as portarias de credenciamento e a relação pormenorizada dos atendimentos realizados em nome do recorrente no período fiscalizado.

Não há, aí, qualquer vício. Ao contrário, a atuação fiscal observou o dever-poder de investigação próprio da atividade de lançamento.

A autoridade administrativa não está obrigada a esgotar toda e qualquer providência imaginável para somente então constituir o crédito tributário. Basta que disponha de elementos idôneos e suficientes à formação de sua convicção quanto à ocorrência do fato gerador, à determinação da matéria tributável, à identificação do sujeito passivo e à quantificação do tributo devido. Foi precisamente o que ocorreu. As informações encaminhadas pelo DETRAN/SP eram objetivas, individualizadas e lastreadas em registros oficiais, revelando não apenas o credenciamento pessoal do contribuinte, mas também o quantitativo de atendimentos prestados em seu nome e os valores unitários correspondentes, possibilitando a apuração dos rendimentos percebidos em cada exercício.

Também não procede a tese de cerceamento de defesa por ausência de manifestação prévia sobre tais documentos. O contraditório e a ampla defesa, em sua plenitude, instauram-se com a impugnação ao lançamento, ocasião em que ao contribuinte é facultado

rebater todos os fundamentos da exigência, juntar documentos, deduzir teses jurídicas e impugnar os elementos probatórios colhidos pela fiscalização.

Ao que se perlustra nos autos, o recorrente teve plena oportunidade de apresentar impugnação e, posteriormente, recurso voluntário, expondo de modo extenso suas razões defensivas.

Com efeito, não se identifica, portanto, qualquer prejuízo efetivo apto a macular a validade do lançamento.

Dessarte, rejeita-se as preliminares.

- Do mérito

A questão central reside em saber se os valores auferidos em razão dos exames médicos realizados no âmbito do credenciamento junto ao DETRAN/SP constituem rendimentos tributáveis do recorrente, pessoa física, ou se, ao revés, pertenceriam à empresa ALFAMED SERVIÇOS MÉDICOS LTDA, à qual, segundo sustenta, repassava integralmente tais quantias, percebendo apenas remuneração de natureza salarial.

A meu sentir, a conclusão da fiscalização e da DRJ está correta ao imputar ao recorrente a condição de sujeito passivo da obrigação tributária.

Ao que se verifica, trata-se de análise do regime jurídico do imposto sobre a renda.

Nos termos dos arts. 43 e 45 do CTN, contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou dos proventos.

A sujeição passiva, portanto, decorre da titularidade da disponibilidade, e não da mera existência de convenções privadas acerca do destino posterior dos valores ou da forma como as partes desejam qualificar a relação mantida entre si.

O direito tributário não se deixa vincular, para fins de definição do sujeito passivo, por arranjos negociais que não encontrem respaldo probatório suficiente, sobretudo quando pretendem deslocar a incidência do tributo da pessoa que recebeu a renda para terceiro que não figurou, perante a fonte originária, como beneficiário direto.

E os autos, nesse ponto, são expressivos.

Explica-se.

O Termo de Verificação Fiscal demonstra que o DETRAN/SP confirmou o credenciamento do recorrente, pessoa física, como médico apto à realização dos exames de capacidade física e mental exigidos na legislação de trânsito, encaminhando, ainda, arquivo digital com a relação detalhada dos atendimentos realizados em seu nome nos anos-calendário de 2013, 2014 e 2015, inclusive com indicação do número de atendimentos, dos candidatos examinados e do valor correspondente a cada exame.

A partir desses dados, a fiscalização apurou rendimentos totais de R\$ 412.731,44 em 2013, R\$ 268.033,18 em 2014 e R\$ 293.704,44 em 2015, confrontando-os com os valores declarados pelo contribuinte e identificando omissão de rendimentos nos montantes de R\$ 407.831,44, R\$ 268.033,18 e R\$ 293.704,44, respectivamente .

Não se trata, portanto, de presunção arbitrária ou inferência desvinculada da realidade documental.

A fiscalização apurou a matéria tributável com base em registros oficiais diretamente associados ao nome do recorrente.

O próprio núcleo fático da defesa, ademais, confirma que era ele quem realizava os exames e quem figurava formalmente perante o órgão de trânsito como profissional credenciado. O que pretende o recorrente é atribuir relevância excludente a uma relação paralela que alega manter com a empresa ALFAMED, sustentando que os valores por ele recebidos seriam, em verdade, destinados à referida pessoa jurídica.

Ocorre que essa alegação não foi demonstrada de forma minimamente convincente.

O contribuinte ampara sua tese, pois, em linhas gerais, na afirmação de que mantinha relação de emprego com a ALFAMED, embora formalizada por meio de “contrato particular de prestação de serviços”, e de que repassava à empresa os valores oriundos dos atendimentos, recebendo desta apenas uma parcela reduzida a título de salário ou honorários . Sucede que não foram apresentados elementos materiais seguros capazes de comprovar o alegado repasse integral ou sistemático dos valores à pessoa jurídica, tampouco documentação idônea que permitisse concluir, com a necessária firmeza, que a renda percebida em face do DETRAN/SP jamais ingressou na esfera de disponibilidade econômica do recorrente.

Impende advertir que, mesmo se houvesse alguma relação obrigacional entre o recorrente e a ALFAMED, isso não afastaria, por si só, a circunstância de que a renda foi auferida originariamente em nome da pessoa física credenciada. Eventual obrigação privada de repasse, desprovida de prova robusta e contemporânea dos fatos, não tem o condão de alterar a sujeição passiva tributária. O art. 123 do CTN é claro ao estabelecer que 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. Assim, a tentativa de deslocar a tributação para a ALFAMED, sem demonstração inequívoca de que esta era a efetiva titular da disponibilidade econômica dos valores, não pode ser acolhida.

Nem socorre o recorrente a invocação da verdade material. Em realidade, foi justamente a apuração concreta dos fatos que conduziu à conclusão fiscal. A busca da verdade material não autoriza o julgador a substituir prova por narrativa, nem tampouco permite converter em realidade jurídica aquilo que a parte não logrou demonstrar documentalmente. Se o recorrente afirma que os valores recebidos do DETRAN/SP eram repassados à empresa, a prova de tal circunstância era de produção plenamente acessível a ele: comprovantes bancários, recibos,

escrituração contábil da pessoa jurídica, documentos fiscais emitidos pela empresa, folhas de pagamento, registros trabalhistas e demais elementos objetivos capazes de evidenciar o circuito financeiro alegado. Nada disso foi trazido aos autos em grau suficiente para infirmar os elementos colhidos pela fiscalização.

A circunstância de o recorrente sustentar a existência de vínculo empregatício com a ALFAMED tampouco altera esse quadro. Em primeiro lugar, porque este contencioso não se presta à requalificação trabalhista de relações jurídicas, muito menos quando essa pretensão é veiculada incidentalmente apenas como estratégia para deslocar a sujeição passiva tributária. Em segundo lugar, porque, ainda que se cogitasse da existência de relação de emprego, seria indispensável comprovar que a empresa figurava, perante a fonte pagadora originária ou perante o próprio fluxo econômico da atividade, como efetiva titular da receita, o que não se verificou.

O recurso voluntário insiste na pessoalidade, subordinação, não eventualidade e onerosidade da relação com a ALFAMED, mas tais alegações, desacompanhadas de prova idônea e suficiente, não são aptas a neutralizar os dados objetivos constantes do procedimento fiscal.

Cumpram ainda registrar que o recorrente procura amparar sua tese no Parecer Normativo COSIT nº 1/2002, sustentando que caberia à fonte pagadora a responsabilidade pelo recolhimento do imposto e que, por isso, a exigência deveria ter sido direcionada exclusivamente à empresa. Também aqui não lhe assiste razão.

A leitura adequada do referido parecer conduz à conclusão oposta à pretendida. O parecer distingue, corretamente, a hipótese de incidência exclusiva na fonte daquela em que a retenção representa mera antecipação do imposto devido pelo contribuinte. No caso do IRPF sujeito ao ajuste anual, a responsabilidade atribuída à fonte pagadora pela retenção e recolhimento não afasta a responsabilidade do beneficiário dos rendimentos quanto à sua inclusão na declaração e ao recolhimento do tributo efetivamente devido. A retenção, quando cabível, atua como antecipação, não como mecanismo de substituição plena e definitiva do contribuinte. A própria decisão recorrida enfrentou esse ponto de forma adequada, esclarecendo que, nas hipóteses de ajuste anual, subsiste responsabilidade do beneficiário dos rendimentos, especialmente quando estes não são oferecidos à tributação.

Ademais, no caso concreto, sequer restou demonstrado que a ALFAMED figurava como fonte pagadora originária dos rendimentos em discussão. Os elementos dos autos revelam que a prestação dos exames estava associada ao credenciamento pessoal do recorrente perante o DETRAN/SP e que os atendimentos foram registrados em seu nome. A tentativa de converter a empresa em única responsável tributária, com exclusão da pessoa física que efetivamente auferiu a renda, não encontra amparo nem na prova dos autos, nem no regime legal do imposto de renda.

Nessa linha, correta a manutenção da exigência relativa à omissão de rendimentos.

Logo, sem razão o recorrente.

- Da multa

Passo ao exame da multa isolada exigida pela falta de recolhimento mensal do carnê-leão e de sua cumulação com a multa de ofício.

O recorrente sustenta a ocorrência de bis in idem, por entender que ambas as penalidades decorreriam do mesmo fato e incidiriam sobre a mesma materialidade econômica. Todavia, a pretensão recursal também não procede nesse ponto.

Contudo, tal tema dispensa controvérsias, eis que já sumulado, conforme se depreende da Súmula CARF nº 147, a saber:

Súmula CARF nº 147

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em 03/09/2019

Somente com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%).

Em verdade, a argumentação recursal parte da premissa, não comprovada, de que o recorrente não era o efetivo beneficiário dos valores apurados pela fiscalização. Como essa premissa não se sustenta à vista dos autos, também desaba a construção defensiva voltada a excluir as multas a partir da suposta inexistência de dever tributário próprio. Uma vez reconhecido que o recorrente era o titular da disponibilidade econômica dos rendimentos omitidos, impõe-se, por coerência lógica e jurídica, a manutenção tanto da exigência principal quanto dos consectários legalmente previstos.

Assim, examinadas as alegações recursais, não há qualquer elemento apto a infirmar a consistência do lançamento nem a correção da decisão proferida pela DRJ.

A autuação foi fundada em elementos probatórios idôneos, a matéria tributável foi adequadamente apurada, o sujeito passivo foi corretamente identificado e as penalidades foram aplicadas em estrita observância da legislação de regência.

Assim, sem razão a recorrente.

Conclusão:

Pelas razões acima expostas, conheço do recurso, rejeito as preliminares e, no mérito, nego provimento.

Assinado Digitalmente

Carlos Eduardo Fagundes de Paula