



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10480.724874/2016-20
ACÓRDÃO	2201-012.143 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CARLOS HOMERO GOMES CABRAL DOS ANJOS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2012

SOCIEDADE. NATUREZA JURÍDICA DOS RENDIMENTOS PAGOS AOS SÓCIOS. VERDADE MATERIAL.

Quando as atividades e os negócios jurídicos desenvolvidos possuem aspectos diversos da realidade formal, sendo os supostos sócios prestadores de serviços e o lucro, na verdade, refere-se à remuneração dos serviços prestados, os valores recebidos devem ser classificados, segundo a sua efetiva natureza jurídica, como rendimentos tributáveis de prestação de serviços, que correspondem a verdade material dos fatos, e não como lucros isentos do imposto de renda.

NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, a fundamentação da decisão pode ser atendida mediante declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida, nos termos do artigo 114, §12, I da Portaria MF n.º 1.634/2023.

MULTA DE 75% EXIGIDA JUNTAMENTE COM TRIBUTO. MULTA DE 50% EXIGIDA ISOLADAMENTE. COBRANÇA CONCOMITANTE. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 147.

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%).

COMPENSAÇÃO. PEDIDO. APRECIAÇÃO. INCOMPETÊNCIA DO CARF.

A competência para apreciar pedido de compensação de tributos é do titular da unidade da Receita Federal do Brasil da jurisdição do domicílio tributário do contribuinte.

MULTA QUALIFICADA. CONDUTA DOLOSA. SIMULAÇÃO.

A prática de simulação, caracterizada pela utilização de interposta pessoa, para dissimular o recebimento de rendimentos pelo sujeito passivo, enseja a qualificação da multa de ofício.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. APLICAÇÃO. SUPERVENIÊNCIA DA LEI Nº 14.689/2023.

Aplica-se legislação de forma retroativa a ato ou fato pretérito, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

Superveniência da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que alterou o percentual da multa qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/96.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reduzir a multa de ofício aplicada ao percentual de 100%, em virtude da retroatividade benigna, vencidos os Conselheiros Thiago Álvares Feital (Relator), Luana Esteves Freitas e Fernando Gomes Favacho, que deram provimento integral ao recurso. Designado o Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa para redigir o voto vencedor).

Assinado Digitalmente

Thiago Álvares Feital – Relator

Assinado Digitalmente

Marco Aurelio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Debora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Thiago Álvares Feital e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

Do lançamento

A autuação (fls. 2-10) versa sobre omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, decorrentes de trabalho sem vínculo empregatício.

Nos termos do relatório fiscal (fls. 15):

Realizada consulta ao quadro societário da empresa, constatamos haver uma única sócia, a Senhora Rosa Maria Otaviano Cabral dos Anjos, CPF nº 585.153.644-68, com participação em apenas 10% (dez por cento) do capital social. Em suas DIRPF, a referida sócia declara só ter com atividade a de empresária, só declarando ter recebido lucros ou dividendos, restando claro não exercer a profissão de médica.

Por via de consequência, o Contribuinte exerceu, individualmente, no período indicado, a profissão de medicina. Tanto isso é verdade que todos os recibos apresentados pelos pacientes foram assinados só, e somente só, pelo médico fiscalizado.

Logo, a pessoa física que, individualizadamente, exerce profissão ou explore atividade econômica de natureza civil, com fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de serviços, como, por exemplo, médico, não é considerada pessoa jurídica à luz da legislação do imposto sobre a renda, pois, neste caso, a pessoa exerce a profissão isoladamente, como autônomo, sob sua única responsabilidade, sem o concurso na sociedade de pelo menos outro profissional qualificado na medicina, sendo a receita, caso declarada na pessoa jurídica, classificada como rendimento da declaração da pessoa física do titular (Decreto-Lei nº 5.844/43, art. 6º, alínea “a”; RIR/99, art. 150, § 2º, I).

Nesse diapasão, haja vista que, no período compreendido entre janeiro de 2012 a dezembro de 2012, a sociedade foi organizada sem o concurso de outro profissional qualificado na condição de médico, restando caracterizado o exercício individual da profissão desempenhado pelo médico Carlos Homero Gomes Cabral dos Anjos e, como consequência imediata, desloca-se a tributação dos supostos rendimentos da sociedade para a pessoa física, conforme entendimento no âmbito administrativo (1º CC – 2ª Câmara – Acórdão nº 102-45.739 em 16/10/2002 – publicado no DOU em 07/02/2003).

Nesse caso, fica evidenciado que o outro sócio não fez parte do processo de prestação de serviço oferecido pela sociedade, a qual, quando da realização de uma cirurgia, precisava de uma estrutura profissional que viabilizasse toda a

prestação do serviço. Portanto, fica claro que a função social da pessoa jurídica foi exercida por apenas um dos sócios, o outro sócio não teve atividade pertinente à função social.

Logo, por ser um serviço personalíssimo, ou seja, os rendimentos decorrentes de serviços de natureza eminentemente pessoal, aqueles que decorrem do fruto do desempenho pessoal do indivíduo e que não podem ser prestados por outrem, devem ser tributados na pessoa física do efetivo prestador do serviço, sendo irrelevante a denominação que lhes seja atribuída ou a criação de pessoa jurídica visando alterar a definição legal do sujeito passivo.

Da Impugnação

A recorrente apresentou Impugnação (fls. 129-154), argumentando em síntese que:

- a) O Recorrente é sócio de sociedade prestadora de serviços médicos. Por meio dessa pessoa jurídica foram prestados serviços a pessoas físicas (pacientes), tendo sido as receitas devidamente tributadas, o que obsta a pretendida tributação em duplicidade na pessoa física do recorrente. Nesse sentido, há plena aplicação do art. 129 da Lei nº 11.196/2005.

a.1) É desprovida de amparo a alegação de que por se tratar de serviço de natureza personalíssima, prestado entre médico (pessoa física) e paciente (pessoa física) deveria ser adotado o regime de tributação destinado às pessoas físicas.

a.2) Inexiste qualquer determinação legal de que o regime de tributação regulado pelas disposições alusivas às pessoas jurídicas não seria aplicável quando tais serviços e destinassem a pessoas físicas.

- b) Não houve verificação de irregularidade em relação ao quadro social e a natureza dos serviços prestados.

b.1) Inexiste imposição na legislação civil, nem tampouco tributária, de que o quadro social da sociedade limitada (e até mesmo da sociedade simples) seja composto por profissionais de uma mesma profissão.

- c) Não há possibilidade jurídica de desconsideração da personalidade jurídica da PLASTICLÍNICA SERVIÇOS MÉDICOS LTDA ME, vez que a desconsideração da PJ apenas se verifica mediante a comprovação de abuso, caracterizado pelo desvio de finalidade ou por confusão patrimonial, podendo apenas ser determinada, quando requerida, pelo Poder Judiciário.

- d) Não há possibilidade de cumulação da multa de ofício e da multa isolada, conforme entendeu o CARF em julgados recentes.

- e) Não há possibilidade de agravamento da multa de ofício. Inocorrência in casu das hipóteses do parágrafo 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.
- f) Há obrigatoriedade de compensação: cabe compensação entre o crédito tributário apurado e o IRPJ declarado e parcelado pela empresa da qual o recorrente é sócio (PLASTICLÍNICA SERVIÇOS MÉDICOS LTDA ME).

Pede, ao final, seja julgado improcedente o auto de infração. Ainda, reitera seu argumento para que seja reconhecida a impossibilidade de cumulação de multa de ofício e multa isolada, declarada como indevida a qualificação da multa de ofício e reconhecida a obrigatoriedade da compensação.

Do Acórdão de Impugnação

Em seguida, a DRJ deliberou (fls. 266-291) pela improcedência da impugnação e pela manutenção do crédito tributário, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2013

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DISPONIBILIDADE ECONÔMICA. COMPROVAÇÃO.

É cabível o lançamento de ofício para formalização do crédito tributário quando, à luz do quadro probatório presente nos autos, se verifica que o impugnante omitiu rendimentos efetivamente pagos por pessoas físicas, rendimentos esses que, dada a aquisição da disponibilidade econômica por parte do impugnante, estão sujeitos à incidência do imposto de renda.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO CARNÊ-LEÃO.

Relativamente aos rendimentos recebidos a partir de 1º de janeiro de 1997, é cabível a exigência da multa isolada, incidente sobre o valor do imposto mensal devido a título de carnê-leão e não recolhido nas datas previstas na legislação de regência, independentemente de aqueles terem sido oferecidos à tributação na declaração anual de ajuste e a(s) respectiva(s) cota(s) do imposto apurado sido paga(s) no prazo legal.

MULTA ISOLADA. CARNÊ-LEÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO. APLICABILIDADE EM FACE DA MULTA DE OFÍCIO.

Inexiste repetição da sanção sobre o mesmo fato quando se verifica que a multa de ofício, acessória ao valor do imposto de renda exigido, penaliza a conduta da falta de recolhimento do tributo que é efetivamente devido pela contribuinte ao cabo do ano-calendário em que esta recebeu rendimentos de outra pessoa física, ao passo que a multa isolada penaliza a conduta da contribuinte de não promover a antecipação mensal do imposto de renda na medida em que os rendimentos eram recebidos, independentemente de vir a ser apurado, ou não, imposto a pagar na declaração de ajuste anual, sendo, portanto, distintos os fatos e os bens jurídicos tutelados por cada uma das diferentes normas penais.

MULTA ISOLADA. CARNÊ-LEÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO. APLICABILIDADE EM FACE DA MULTA DE OFÍCIO. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. INAPLICABILIDADE.

Distintos os fatos, a base de cálculo e os próprios bens jurídicos tutelados por cada uma das normas penais, verifica-se inaplicável o princípio da consunção quando sequer o impugnante demonstra que a indigitada falta de apuração e recolhimento do imposto na declaração de ajuste decorreu precisamente do fato de não haver antecipado o pagamento do imposto mensalmente na medida em que os rendimentos eram recebidos ao longo do ano-calendário.

MULTA QUALIFICADA.

Presentes os pressupostos legais de qualificação da multa de ofício, correta sua imposição.

COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO. PARCELAMENTO.

Pedidos de compensação e restituição são matérias estranhas à competência da autoridade administrativa de julgamento de 1ª instância.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões judiciais, excetuando-se as proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

O contribuinte recorreu da decisão de primeira instância (fls. 297-314), reiterando os argumentos da impugnação. Argumenta ainda, a respeito da cumulação de multas, que a multa isolada é devida até o momento previsto para apuração do imposto devido. Assim, verificado o fato gerador sem que o sujeito ofereça os rendimentos à tributação, não há o que se falar em multa isolada, mas sim em exigência dos tributos devidos com multa de 75% (setenta e cinco por cento).

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conheço do recurso, pois presentes os pressupostos de admissibilidade.

Como relatado, a autuação, versa sobre omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, decorrentes de trabalho sem vínculo empregatício.

Para compreender a controvérsia aqui assentada remetemos ao relatório fiscal (fls. 15-16):

[...] por ser um serviço personalíssimo, ou seja, os rendimentos decorrentes de serviços de natureza eminentemente pessoal, aqueles que decorrem do fruto do desempenho pessoal do indivíduo e que não podem ser prestados por outrem, devem ser tributados na pessoa física do efetivo prestador do serviço, sendo irrelevante a denominação que lhes seja atribuída ou a criação de pessoa jurídica visando alterar a definição legal do sujeito passivo.

A natureza personalíssima do serviço prestado permite uma conclusão inicial de que este somente pode ser realizado por determinada pessoa, de forma individual e pessoal, sendo insubstituível, uma vez que possui qualidades específicas e relevantes obtidas na sua formação profissional.

Ademais, analisando a questão, verificamos que a relação jurídico-tributária aqui tratada é exclusivamente entre médico (pessoa física) e pacientes (pessoas físicas), bastante diferente à contida na permissão do art. 129 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, posto que se afasta a aplicação do dispositivo que é destinado a regular a relação de prestação de serviço entre pessoas jurídicas, conforme julgado pela Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção do CARF, através do Acórdão nº 2401-002.924, de 12 de março de 2013, de relatoria do Ilustre Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Mais adiante, a decisão recorrida assim se manifesta (fl. 275-276):

O artigo 129 da Lei 11.196/05 surgiu com a única finalidade de autorizar, de forma expressa a contratação de pessoa jurídica para a prestação de serviços de natureza intelectual.

[...]

Apesar de o interessado alegar que os serviços foram prestados pela PLASTICLINICA SERVICOS MEDICOS LTDA ME não trouxe aos autos documentação que pudesse demonstrar tal situação.

Parece claro que a premissa assentada pela fiscalização e reforçada pelo acórdão recorrido é a de que, para se enquadrar no art. 129 da Lei nº 10.406/2002, o serviço deveria ser prestado por pessoa jurídica. Ora, a pessoa jurídica é, como se sabe, uma ficção, cuja personalidade é adquirida com a inscrição no registro próprio e na forma da lei, dos seus atos constitutivos. Por detrás da pessoa jurídica estão as pessoas naturais que, de fato, prestam os serviços. Logo, exigir que os recibos viessem assinados por outra pessoa que não o prestador do serviço, sobremaneira quando a sociedade dispõe de apenas dois sócios, me parece supérfluo.

Ademais, compulsando os autos, verifico a existência de recibos emitidos pela empresa “Plasticlínica Serviços Médicos Ltda” (fls. 26-89). O fato desses recibos estarem

acompanhados por outros em que não consta o timbre e o fato de serem sempre assinados pelo profissional que prestou os serviços médicos (o recorrente) a meu ver não aponta para nenhuma ilegalidade atrelada à competência deste Conselho.

O eventual descumprimento da legislação do Imposto sobre Serviços do Município competente — considerando que a empresa em questão parece não se enquadrar na hipótese de recolhimento do imposto municipal em base fixa — é matéria estranha à autuação e também à competência do CARF.

Verifico ainda a existência nos autos do contrato social da empresa (fls. 118-123) e de sua Declaração de Informações Econômico-Fiscais, na qual consta a distribuição de lucros e dividendos nos percentuais estabelecidos no contrato social (fl. 108).

Também não me parecem juridicamente relevantes as afirmações do Acórdão de Impugnação segundo as quais (fl. 277-278):

No presente caso não houve a prestação do serviço por uma sociedade e sim por uma pessoa física.

[...]

Ficou demonstrado pela fiscalização que: “o contribuinte exerceu, individualmente, no período indicado, a profissão de medicina. Tanto isso é verdade que todos os recibos apresentados pelos pacientes foram assinados só, e somente só, pelo médico fiscalizado.”

[...]

É crucial ressaltar que não há como ignorar que o trabalho médico exercido pelo contribuinte possui a natureza intrínseca de um serviço praticado por pessoa física, devendo, em princípio, a tributação recair sobre o próprio impugnante.

A meu ver, diante da vigência do art. 129, da Lei nº 10.406/2002, o fato de o serviço prestado ser de natureza pessoal não é causa justa para a sua desqualificação no presente caso. Para tanto, seria obrigatório provar a existência, por exemplo, de abuso da personalidade jurídica, situação que poderia restar configurada pela geração de notas fiscais sem o correspondente serviço prestado. Não havendo nos autos provas desse ou de qualquer outra forma de abuso ou ilegalidade, deve-se dar provimento ao recurso.

Conclusão

Por todo o exposto, dou provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Thiago Álvares Feital

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, redator designado

Em que pese os argumentos apresentados pelo ilustre Relator, apresento minha divergência, mantendo a decisão de primeira instância, pelos seus próprios fundamentos, nos termos do artigo 114, §12, I, da Portaria MF n.º 1.634/2023 (Regimento Interno do CARF), com a ressalva de aplicação da retroatividade benigna da multa qualificada, conforme abaixo:

Em 21 de setembro de 2023, foi publicada a Lei n.º 14.689, a qual alterou o § 1º do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, tendo cominado penalidade menos severa, reduzindo a multa qualificada para 100% (cem por cento), consoante abaixo:

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

[...]

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023).

Assim sendo, não tendo sido constatada a reincidência descrita no § 1º-A, aplica-se ao presente a retroatividade benigna de que trata o art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, de modo que a multa qualificada fica reduzida ao percentual de 100% (cem por cento).

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reduzir a multa qualificada para o percentual de 100%, em virtude da retroatividade benigna.

ACÓRDÃO 2201-012.143 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10480.724874/2016-20

Assinado Digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa

DOCUMENTO VALIDADO