



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10925.726849/2020-91
ACÓRDÃO	2101-003.966 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LUIZ CARLOS BELOTTO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2015, 2016, 2017

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais, mesmo proferidas pelo CARF ou pelos tribunais judiciais, que não tenham efeitos vinculantes, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se estendem a outras ocorrências, senão aquela objeto da decisão.

ALEGAÇÕES DESACOMPANHADAS DE PROVAS.

Meras alegações desacompanhadas de provas não são suficientes para desconstituir o lançamento tributário. Sendo a atividade administrativa do lançamento vinculada e obrigatória, uma vez caracterizada a ocorrência do fato gerador cabe à autoridade tributária proceder ao respectivo lançamento, não havendo previsão legal que autorize a sua dispensa em decorrência de eventuais alegações desprovidas de elementos probatórios.

IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA (IRPF). RENDIMENTOS RECEBIDOS POR MÉDICO CREDENCIADO PELO DETRAN. ALEGAÇÃO DE SOCIEDADE DE FATO. ILEGITIMIDADE PASSIVA. INOCORRÊNCIA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. HONORÁRIOS PROFISSIONAIS. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA. RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.

Os rendimentos percebidos por médico credenciado para a realização de exames de aptidão física e mental destinados à obtenção ou renovação da Carteira Nacional de Habilitação constituem rendimentos da pessoa física que efetivamente prestou os serviços, sujeitando-se à incidência do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física.

A mera alegação de existência de sociedade de fato, desacompanhada de elementos probatórios aptos a demonstrar sua constituição, organização patrimonial, assunção de despesas, escrituração, recolhimento de tributos

ou titularidade das receitas, não afasta a sujeição passiva do profissional nem altera a natureza dos rendimentos percebidos.

O fato de os valores serem arrecadados por intermédio do centro de avaliação ou pagos diretamente pelos candidatos à habilitação não descaracteriza a relação jurídica estabelecida entre o profissional credenciado e o DETRAN, órgão responsável pela prestação do serviço público e pelo credenciamento dos médicos examinadores.

PENALIDADES. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. DESCABIMENTO. SÚMULA CARF Nº. 14. SÚMULA Nº. 25.

A multa de ofício qualificada demanda a comprovação da intenção deliberada em inserir informações inverídicas em declaração de ajuste anual, com o objetivo de impedir o conhecimento pela autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, além de ação dolosa tendente a excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do imposto devido, aplicável a multa qualificada.

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar e dar parcial provimento ao recurso voluntário para desqualificar a multa, reduzindo-a ao patamar de 75%.

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa – Relatora

Assinado Digitalmente

Débora Fófano dos Santos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Ana Carolina da Silva Barbosa, Heitor de Souza Lima Junior, Rafael de Aguiar Hirano (substituto[a] integral), Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Silvio Lucio de Oliveira Junior, Débora Fófano dos Santos (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 268/283) interposto por LUIZ CARLOS BELOTTO em face do Acórdão nº. 109-004.740 (e-fls. 240/261), proferido pela 6ª Turma da DRJ09, em 11/03/2021, que julgou a Impugnação improcedente, mantendo a exigência do crédito tributário.

Em sua origem, o Auto de Infração foi lavrado para lançamento de crédito tributário Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – IRPF, acrescido de juros e multa qualificada (150%), em razão da omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício, decorrentes de **honorários médicos recebidos de pessoas jurídicas**.

De acordo com o Relatório Fiscal, o sujeito passivo teria recebido do DETRAN – SC, valores relativos aos exames realizados, na condição de perito examinador de trânsito no CIRETRAN de JOAÇABA. O sujeito passivo foi intimado a apresentar as informações dos valores recebidos, tendo sido solicitadas as informações também diretamente ao DETRAN – SC. À míngua de informações que deveriam ser disponibilizadas pelo sujeito passivo, adotou-se aquelas constantes das respostas carreadas pelo DETRAN-SC.

A fiscalização considerou que o médico teria omitido os rendimentos recebidos em contraprestação ao serviço prestado ao DETRAN-SC. Vale o destaque:

Conforme se apura do Termo de Diligência Fiscal (Anexo TERMO DE DILIGÊNCIA - DETRAN SC) e em resposta ao questionamento de como se dá o pagamento dos exames, o DETRAN SC esclarece que “(..) o pagamento do exame médico para emissão da Carteira Nacional de Habilitação **é realizado diretamente pelo cidadão interessado ao médico examinador credenciado (...)**” e que “(..) **O valor pago pertence integralmente ao profissional médico e o Detran-SC não retém nenhuma parcela dele**”.

Em que pese a exposição do DETRAN SC, esta autoridade fiscal considera que os recebimentos por exames efetuados por peritos médicos examinadores têm natureza de rendimentos de trabalho não assalariado recebidos de pessoa jurídica. Senão vejamos.

(...)

Tendo em vista o até aqui exposto, e diante de toda a legislação citada, conclui-se que **os exames realizados por médicos peritos examinadores de trânsito, se caracterizam como prestação de serviços executados por profissionais da área médica, contratados pelo Estado de Santa Catarina, mediante credenciamento, e deste modo tais profissionais se enquadram como segurados obrigatórios da Previdência Social, na qualidade de contribuintes individuais.**

Tendo sido devidamente cientificado do auto de infração em 17/09/2020 (e-fl. 104), o contribuinte apresentou sua Impugnação (e-fls. 112/121), com os argumentos sintetizados pelo Relatório do r. acórdão:

PRELIMINARES

a) DO DEPÓSITO ADMINISTRATIVO

a.1) “Conforme facultam as normas que regem o processo administrativo fiscal, o impugnante informa que realizou o depósito integral do lançamento de ofício, conforme regulamento previsto na Instrução Normativa SRF 421/2004, com redução de 50% da multa de ofício, conforme atesta a guia de depósito administrativo anexa”.

b) DA CONEXÃO E JULGAMENTO CONJUNTO COM OUTROS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS FISCAIS. DILIGÊNCIA NOS PROCESSOS CONEXOS

b.1) “Embora não se constate expressa previsão legal no PAF (consta previsão apenas no RICARF) é altamente recomendável que os processos abaixo relacionados, sejam julgados de forma simultânea e em conjunto, pelos órgãos julgadores administrativos, a fim de evitar julgamentos contraditórios: [...]”

b.2) “Caso não seja esse o entendimento dessa colenda Turma de Julgamento, requer-se a realização de diligências nos termos dos arts. 29 e 36 do Decreto 7.574/2011, para confirmação de que os outros lançamentos foram realizados com a mesma matéria tributável (valores divididos por igual entre os autuados) e os mesmos fundamentos adotados pelas autoridades fiscais”.

b.3) “Para comprovação do aqui alegado e considerando tratar-se dos mesmos fatos e situação jurídica envolvendo todos os autuados, juntam-se os Relatórios Fiscais de cada um dos procedimentos fiscais constantes dos processos acima relacionados”.

c) DA ILEGITIMIDADE PASSIVA DO CONTRIBUINTE EM RELAÇÃO AOS RECEBIMENTOS DE SOCIEDADE DE FATO – SOCIEDADE EM COMUM

c.1) “É evidente a ilegitimidade passiva do contribuinte em relação ao imposto de renda pessoa física exigido no auto de infração e cujos rendimentos foram classificados pela autoridade fiscal, como recebidos de pessoas jurídicas por trabalho não assalariado (sem vínculo empregatício)”.

c.2) “A correta identificação do sujeito passivo no lançamento é elemento curial para sua validade e decorre também do princípio da legalidade esculpido na Carta Magna e Código Tributário Nacional”.

c.3) “A presente preliminar que se confunde com o próprio mérito, ressalta a nulidade do lançamento ao se eleger como sujeito passivo principal ou contribuinte, a pessoa física do impugnante, quando na verdade trata-se de receita de pessoa jurídica ‘sociedade de fato’ ou em comum, sendo que suas receitas são recebidas em conjunto através do CAC Joaçaba, e mensalmente, após a dedução das despesas e custos inerentes a atividade, os resultados são rateados por igual, entre todos os médicos peritos credenciados pelo DETRAN-SC”.

c.4) “Embora se reconheça a responsabilidade solidária pelos débitos tributários entre todos os médicos peritos credenciados na CIRETRAN Joaçaba, já que dividiam o resultado líquido auferido com o exercício da atividade de realização de exames físicos e mentais dos candidatos a CNH, através de sociedade de fato, o lançamento de ofício indicou sujeito passivo incorreto e também adotou critério jurídico equivocado (rendimentos recebidos de pessoa jurídica)”.

c.5) “Diante do exposto, o autuado requer a nulidade do lançamento por erro na identificação do sujeito passivo”.

MÉRITO

d) DO ERRO NA DESIGNAÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA DO RENDIMENTO PERCEBIDO NO CAC JOAÇABA. SOCIEDADE DE FATO OU EM COMUM

d.1) “Conforme foi exposto, o impugnante é um dos médicos credenciados pelo DETRAN-SC para exames de aptidão física e mental, dos candidatos a Carteira Nacional de Habilitação-CNH, na CIRETRAN de JOAÇABA-SC”.

d.2) “Tendo sido vedado por parte do DETRAN-SC, o credenciamento de pessoa jurídica até o ano calendário de 2018, os médicos peritos credenciados na CIRETRAN Joaçaba, organizaram-se em sociedade de fato, para a realização dos exames dos candidatos a CNH”.

d.3) “Para tanto, locaram um imóvel na Rua Ana Blumberg, 49, em Joaçaba-SC (fotos anexo 1), carregaram recursos para a aquisição de móveis e instalações (equipamentos médicos e computadores), contrataram secretária em tempo integral, bem como passaram a custear todas as despesas de consumo de água, luz e telefone”.

d.4) “Ao longo do procedimento fiscal, o contribuinte demonstrou de forma inequívoca que os profissionais médicos que atuam no CAC Joaçaba - SC, e que prestam serviços ao DETRAN-SC, na área de abrangência da CIRETRAN Joaçaba, atuam em comunhão de esforços e estabeleceram uma sociedade de fato ou em comum, através da qual adquiriram os equipamentos e instalações, alugaram o imóvel onde são prestados os serviços, bem como, custearam as despesas de secretária, encargos sociais, água, luz e telefone”.

d.5) “Foram encaminhados pelo impugnante os mapas estatísticos (fls. 17/18 – Relatório Fiscal), mas equivocadamente atribuiu a cada um individualmente, uma fração dos valores que teriam sido recebidos a título de remuneração pela prestação dos serviços de exames físicos e mentais dos candidatos a CNH, classificando os rendimentos como recebidos de pessoa jurídica (Estado de Santa Catarina) e não por intermédio da sociedade de fato ou sociedade em comum, que na verdade é o verdadeiro sujeito passivo das receitas auferidas”.

d.6) “As autoridades fiscais não tem dúvida quanto a isso, pois reconheceram a divisão igualitária dos valores recebidos (tópico 2.1 da tabela 2 do Termo de Verificação Fiscal – fls. 20/21), mas equivocadamente atribuíram a cada um individualmente, uma fração dos valores que teriam sido recebidos a título de remuneração pela prestação de serviços de exames físicos e mentais dos candidatos a CNH, classificando os rendimentos como recebidos de pessoa jurídica (Estado de Santa Catarina) e não por intermédio da sociedade de fato ou sociedade em comum, que na verdade é o verdadeiro sujeito passivo das receitas auferidas”.

d.7) “Não socorre à autoridade fiscal, outrossim, ao invocar como fundamento do critério jurídico adotado, a decisão exarada no Acórdão 2301-007.023, da 1ª Turma Ordinária, 3ª Câmara, da 2ª Seção do CARF e contida no PAF nº 11516723720/2018-91, onde os valores pagos pelos candidatos a CNH aos médicos peritos, foram classificados erroneamente como pagos pelo Estado de Santa Catarina à contribuintes individuais pessoas físicas (médicos credenciados)”.

d.8) “Com efeito, a uma, porque não existem pagamentos realizados pelo Estado de Santa Catarina, pois os valores são pagos pelas próprias pessoas físicas (candidatos à CNH), conforme declarado pelo próprio DETRAN-SC em resposta às intimações da Receita Federal (doc. Fls. 86/93) não havendo se falar em pagamentos realizados por aquela pessoa jurídica”.

d.9) “Em segundo lugar, tampouco os valores foram pagos por pessoa jurídica estranha à relação jurídica estabelecida pelos próprios médicos qual seja, - a sociedade de fato - através da qual exploraram a atividade médica no CAC Joaçaba/SC no período de 01/2015 a 12/2017, com rateio dos custos e as despesas inerentes ao funcionamento do CAC e divisão igualitária dos resultados auferidos”.

d.10) “É certo que o Estado de Santa Catarina através do seu órgão de trânsito (DETRAN-SC), em muito colaborou para o tumulto, ao estabelecer modos diferentes para remuneração dos médicos credenciados ao longo do tempo”.

d.11) “Até o ano calendário 2014, a cobrança das taxas para obtenção de CNH era realizada pelo Estado de Santa Catarina, através de recolhimento em banco mediante guia (DARE) e os valores repassados aos médicos, mediante folha de pagamento ou equivalente”.

d.12) “A partir do final do ano calendário 2014, porém, o DETRAN-SC modificou a sistemática, com a edição da Portaria 362/DETRAN/ASJUR/2014 (fls. 33), determinando que a partir de 15/Novembro/2014 (vigência alterada pela Portaria 487/DETRAN/ASJUR/2014): **‘os valores decorrentes do exame de aptidão física e mental, nos processos referentes à carteira nacional de habilitação, sejam pagos pelo particular diretamente aos médicos credenciados, sendo desnecessário juntar o recibo do pagamento do exame médico no processo da habilitação’**”.

d.13) “Portanto, a partir de 15 de novembro de 2014, cada CAC organizou o critério de cobrança e forma de recebimento dos valores pagos pelos candidatos a CNH pelos serviços de exames de aptidão física e mental”.

d.14) “Em recente manifestação a Procuradoria Geral do Estado de Santa Catarina, em parecer exarado no processo administrativo SSP 1399-2020, novamente reitera que os profissionais credenciados pelo DETRAN/SC atuam de forma independente e não tem vínculo com o Estado de Santa Catarina, tendo utilizado indevidamente o CNPJ do Fundo Estadual de Segurança Pública para fins de preenchimento do formulário RENACH instituído pelo DENATRAN”.

d.15) “Equivocada, portanto, a natureza jurídica atribuída aos valores pagos e recebidos dos candidatos a CNH, no Estado de Santa Catarina e que foi chancelada pelo acórdão do CARF no processo nº 11516.723720/2018-91, uma vez que não há qualquer intermediação do Estado de Santa Catarina ou DETRAN-SC, sendo que os pagamentos são realizados diretamente pelos candidatos a CNH à secretaria do CAC que como visto funciona como sociedade de fato no presente caso”.

d.16) “Para determinação e exigência do imposto de renda, a autoridade fiscal deve levar em conta a verdadeira relação econômica subjacente ao fato gerador, sendo que neste caso, o que se verifica é que se trata da formação de sociedade de fato, para exploração de estabelecimento de prestação de serviços por intermédio de vários profissionais da área médica, que carrearam recursos para aquisição de equipamentos e instalações e cujos custos e despesas são suportados em comum, com a divisão igualitária dos resultados obtidos”.

d.17) “Note-se que as receitas auferidas não tem vinculação com o trabalho pessoal realizado de forma individual pelos médicos peritos, já que atuavam em forma de rodízio e substituindo uns aos outros, de acordo com a sua conveniência, sendo que o resultado é repartido de forma igualitária ao final de cada mês calendário”.

d.18) “Neste contexto, o lançamento de ofício realizado deve ser cancelado por erro na classificação da natureza jurídica dos rendimentos auferidos, bem como do imposto exigido à título de imposto de renda PESSOA FÍSICA, quando o correto seria exigir dos sócios de forma solidária (art. 124-I do CTN), os tributos de PESSOA JURÍDICA (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS), calculados na forma prevista na legislação do imposto de renda, sobre o lucro real, presumido ou arbitrado ou sobre a receita bruta no caso das contribuições sociais”.

d.19) “Por derradeiro, em novo exemplo eloquente da adoção de critério jurídico divergente ao aplicado no presente processo por parte das autoridades fiscais da RFB, se está anexando o Acórdão 16-97.774 da 11ª Turma da DRJ/SPO, que em caso análogo (médicos peritos credenciados no DETRAN-SC) se reconheceu a tributação aplicada como rendimentos recebidos de pessoas físicas, mesmo sendo o produto rateado igualmente entre os médicos credenciados no CAC Blumenau-SC, no período de 2015 a 2018”.

d.20) “Ante o exposto, o impugnante requer o cancelamento total do lançamento de ofício, considerando o equívoco na adoção do critério jurídico do lançamento (rendimentos recebidos de pessoa jurídica – Estado de Santa Catarina), bem como a indevida exigência de imposto de renda pessoa física quando o correto seria exigência de imposto de renda pessoa jurídica e as contribuições sociais correspondentes”.

d.21) O Impugnante anexou aos autos algumas decisões do Carf, as quais, segundo o seu entendimento, corroborariam a argumentação de que a tributação deveria ter sido realizada na pessoa jurídica (sociedade de fato ou em comum), por meio da qual “exploraram a atividade médica no CAC Joaçaba/SC no período de 01/2015 a 12/2017”.

e) DA INEXISTÊNCIA DE FUNDAMENTO PARA APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA – 150%

e.1) “Constata-se, pois, ao contrário do que afirma a autoridade fiscal, que o contribuinte forneceu sim todos os elementos para aperfeiçoamento do lançamento, não havendo de se falar em sonegação fiscal ou fraude, uma vez que não estão presentes os elementos previstos nos artigos 71 e 72 da Lei 4.502/64”.

e.2) “Embora a autoridade fiscal afirme que recebeu apenas parcialmente as informações fornecidas pelo contribuinte, não restam dúvidas que o lançamento se pautou exclusivamente nas informações fornecidas de forma detalhada e comprovada por intermédio do Dossiê de Atendimento (13033.003879/2019-24), e cujos quantitativos dos atendimentos estão resumidos na resposta formulada no dia 28/08/2020 (fls. 101/102)”.

e.3) “Fosse essa a conduta do contribuinte, este não teria fornecido as informações adequadas e suficientes para a realização do lançamento, situação que afasta por completo o elemento nuclear das condutas preconizadas na Lei 4.502/64 e cujo fundamento embasa a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no parágrafo único do § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96”.

e.4) “Outrossim, como entender como sonegação ou fraude uma situação fática em que a própria autoridade fiscal manifesta evidente dúvida ao atribuir a natureza jurídica dos rendimentos tidos como omitidos, embora tenham sido recebidos diretamente dos candidatos à CNH, foram classificados como rendimentos recebidos de pessoa jurídica – Estado de Santa Catarina?”

e.5) “ É natural que não tenha sido detectado qualquer rendimento recebido do Estado de Santa Catarina já que eventuais rendimentos foram declarados mesmo que parcialmente, como recebidos de pessoa física.”.

e.6) “Não há espaço, portanto para aplicação da multa qualificada mesmo em caso de remanescer eventual crédito tributário por afastamento das teses acima esposadas, devendo ser reduzida ao patamar de 75% (art. 44, I da Lei 9.430/96), aplicável aos casos de declaração inexata”.

f) DO PEDIDO

f.1) “Em vista do exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência total do lançamento, requer:”

a) que seja acolhida a presente impugnação para ao final seja cancelado o lançamento ou adequado aos valores efetivamente devidos pelo Impugnante;

b) que seja realizado o julgamento simultâneo e em conjunto com os processos conexos relacionados no preâmbulo;

c) a juízo das doutas autoridades julgadoras, realizadas diligências fiscais para coleta junto aos processos dos contribuintes vinculados à matéria tributável, em caso de dúvida em relação as alegações e aos elementos apresentados.

Sobreveio o julgamento da Impugnação e foi proferido o Acórdão nº. 109-004.740 (e-fls. 240/261), assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017

NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

Somente ensejam a nulidade a lavratura de atos e termos por pessoa incompetente e o proferimento de despachos e decisões por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

FATO GERADOR. DEFINIÇÃO LEGAL.

A definição legal do fato gerador do Imposto de Renda é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis ou terceiros, bem como da natureza de seu objeto ou dos seus efeitos e dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. PRESENÇA DOS PRESSUPOSTOS LEGAIS.

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

PROVA PERICIAL. LIMITES. OBJETIVOS. CRITÉRIOS.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará a realização de perícia, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, desconsiderando o pedido formulado quando deixe de atender aos requisitos legais.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A intimação do resultado do julgamento foi encaminhada ao sujeito passivo pela via postal, e recebida em seu endereço em 29/03/2021, conforme Aviso de Recebimento (e-fls. 264).

Em 05/04/2021, foi protocolado o Recurso Voluntário (e-fls. 268/283), reiterando os argumentos trazidos em sede de Impugnação. Em preliminar, requer o julgamento em conjunto dos processos dos demais médicos autuados pelas mesmas razões. Alega a nulidade do lançamento por erro na identificação do sujeito passivo, pois, de acordo com as suas alegações, a sociedade de fato composta pelos médicos deveria ser a real contribuinte. Cita decisão judicial de processo de terceiros, para embasar seu argumento de nulidade.

No mérito, alega erro na designação da natureza jurídica dos rendimentos percebidos no CAC Joaçaba. Sustenta que teria sido comprovada a existência da sociedade de fato formada pelos médicos, que dividiam receitas e despesas para prestação dos serviços junto ao CAC. Defende que *o fato da Resolução CONTRAN nº 267, de 15/02/2008 não fazer menção a empresas e sociedades, não afasta a possibilidade de que os médicos credenciados que compõe a junta examinadora se organizem em forma de sociedade.*

Alega que há erro na identificação da fonte pagadora, pois os valores não foram recebidos do DETRAN – SC. Alega que o Acórdão do CARF mencionado pela fiscalização no Relatório Fiscal não tratava de Imposto de Renda, e sim contribuição previdenciária, e se refere a um momento anterior, quando o DETRAN-SC cobrava taxa para emissão da CNH e pagava os valores dos exames aos médicos, situação diversa da que ocorre atualmente, pois as pessoas físicas pagam ao Centro de Avaliação de Condutores – CAC e o valor é pago aos médicos. Por fim, questiona a aplicação da multa qualificada de 150%, afirma que não ocorreu omissão de rendimentos, e coloca dúvidas sobre as informações fornecidas pelo DETRAN – SC. Afirma que teria atendido a fiscalização e apresentado informações conforme resposta às e-fls. 101, e que os valores recebidos não vieram do DETRAN- SC e sim das pessoas físicas, sem intermediação do DETRAN – SC.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não foram apresentadas contrarrazões.

Com a inclusão dos autos em pauta de julgamento, foram apresentados memoriais e sustentação oral pelo patrono do sujeito passivo.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Ana Carolina da Silva Barbosa**, Relatora.

1 ADMISSIBILIDADE E DELIMITAÇÃO DA LIDE

O Recurso Voluntário é tempestivo, e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº. 70.235/72. Portanto, deve ser conhecido.

Mister esclarecer que a DRJ não tomou qualquer decisão sobre o depósito administrativo realizado, tendo se manifestado da seguinte forma:

Do Depósito Administrativo

7.1. O Impugnante informou que “realizou o depósito integral do lançamento de ofício, conforme regulamento previsto na Instrução Normativa SRF 421/2004, com redução de 50% da multa de ofício, conforme atesta a guia de depósito administrativo anexa”.

7.2. Nesse contexto, insta esclarecer que inexistente exigência de depósito administrativo, tratando-se, na verdade, de mera liberalidade do sujeito passivo. Como se trata de matéria afeta ao procedimento de cobrança, não compete a este colegiado a apreciação desta matéria, inclusive em relação à eventual redução de multa exigida.

7.3. Portanto, eventuais efeitos do depósito realizado não serão objeto do presente julgamento.

Em sede de Recurso Voluntário, o recorrente não traz quaisquer pedidos a respeito do referido depósito judicial. Tendo em vista que o depósito não é requisito para interposição do Recurso Voluntário e ter sido feito por liberalidade do sujeito passivo, esta turma também não se pronunciará sobre o depósito.

Antes da análise propriamente do recurso, cumpre pontuar, que as decisões administrativas e judiciais que a recorrente trouxe ao recurso são desprovidas da natureza de normas complementares e não vinculam decisões deste Conselho, sendo opostas somente às partes e de acordo com as características específicas e contextuais dos casos julgados e procedimentos de onde se originaram. Embora o Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966) considere as decisões de órgãos colegiados como normas complementares à legislação tributária, tal inclusão se subordina à existência de lei que confira a essas decisões eficácia normativa. Como inexistente, até o presente momento, lei que atribua a efetividade de regra geral a essas decisões, tais acórdãos têm sua eficácia restrita às partes do processo, não produzindo efeitos em outras lides, ainda que de natureza similar à hipótese julgada.

2 DO PEDIDO DE CONEXÃO E JULGAMENTO CONJUNTO

O recorrente reitera o pedido para que os processos administrativos que versam sobre o tema, referentes aos demais médicos que prestavam serviços no CAC (Alessandra Euzébio Pinto Detoni, Aluar de Oliveira Pinto, Julio Tanaka, Luis Carlos Biscaíno Pinto e Ricardo Reinert Marques), sejam julgados conjuntamente, em razão da conexão.

O Regulamento do CARF – RICARF, Portaria MF nº. 1.634/2023 estabelece que:

Art. 47 Os processos vinculados **poderão ser distribuídos e julgados** observando-se o disposto neste artigo.

§ 1º Os processos podem ser vinculados por:

I - conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fatos idênticos, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos;

(...)

§ 2º Os processos **poderão**, observada a competência da Seção, ser distribuídos ao conselheiro que primeiro recebeu o processo conexo, ou o principal, salvo se para esses já houver sido prolatada decisão.

A DRJ destacou que, apesar de não se configurar conexão processual, por se tratar da mesma matéria, todos os processos seriam analisados e julgados pela 6ª Turma de Julgamento da DRJ09.

A decisão de piso corretamente manteve os processos em separado, tendo em vista que, apesar de tratarem do mesmo tema, são processos de pessoas físicas diversas. Como bem ressaltou o Recurso Voluntário, um dos processos, de Alessandra Euzébio Pinto Detoni, sequer terá recurso analisado pelo CARF, em razão da limitação de alçada. Os processos de Julio Tanaka e Aluar de Oliveira Pinto foram julgados recentemente, tendo sido publicados os Acórdãos nº. 2002-010.417¹ e 2001-008.447², vale o destaque:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017

VINCULAÇÃO. CONEXÃO. IMPOSSIBILIDADE

Não é possível a vinculação por conexão dos presentes autos a outro processo que se encontre em fase processual distinta.

REUNIÃO DE PROCESSOS PARA JULGAMENTO CONJUNTO. INEXISTÊNCIA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL DE NORMA OBRIGANDO TAL PROCEDIMENTO.

¹ CARF. Acórdão nº. 2002-010.417. Relator Conselheiro André Barros de Moura. Sessão de 19/06/2026.

² CARF. Acórdão nº. 2001-008.447. Relatora Conselheira Lílian Cláudia de Souza. Sessão de 15/06/2026.

Inexiste no âmbito do Processo Administrativo Fiscal Federal norma que torne obrigatório a suspensão ou o julgamento conjunto de processos relativos ao mesmo contribuinte, ainda que guardem relação de conexão.

NULIDADE. HIPÓTESES.

Somente ensejam a nulidade a lavratura de atos e termos por pessoa incompetente e o proferimento de despachos e decisões por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

FATO GERADOR. DEFINIÇÃO LEGAL.

A definição legal do fato gerador do Imposto de Renda é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis ou terceiros, bem como da natureza de seu objeto ou dos seus efeitos e dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

MULTA QUALIFICADA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. NÃO COMPROVADOS. IMPOSSIBILIDADE QUALIFICAÇÃO.

A qualificação da multa de ofício, ao percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), condiciona-se à comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito de fraude da contribuinte. Não havendo demonstração e comprovação de atos praticados com dolo, não prospera a qualificação da penalidade.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017

ILEGITIMIDADE PASSIVA. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DA FONTE PAGADORA E DA DESIGNAÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA DOS RENDIMENTOS. LANÇAMENTO INSUBSISTENTE.

O auto de infração deve ser cancelado quando eivado de vícios insanáveis como a incorreta identificação do contribuinte, equívoco quanto a natureza jurídica dos pagamentos recebidos, uma vez que é fato incontroverso que todos foram feitos por pessoa física – e não por pessoa jurídica – não podendo o fundamento da cobrança ser omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, o que também leva ao reconhecimento do erro quanto a identificação da fonte pagadora.

Dessa forma, apesar de tratarem da mesma matéria e envolverem os mesmos fatos, considerando que não há norma que obrigue a reunião e o julgamento conjunto dos autos, não haverá prejuízo para os recorrentes que os processos sejam analisados por turmas diferentes dentro da 2ª Sessão.

Sendo assim, indefiro o pedido de conexão dos autos.

3 PRELIMINAR: NULIDADE DO LANÇAMENTO POR ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

O recorrente alega, em sede de preliminar, nulidade do lançamento por erro na identificação do sujeito passivo. Defende que os pagamentos foram feitos pelos candidatos à obtenção/renovação da CNH ao CAC Joaçaba/SC e não diretamente a ele, e que existia uma sociedade de fato, organização formada pelos profissionais credenciados pelo DETRAN-SC, sendo esta sociedade de fato a real titular das receitas e quem deveria figurar como sujeito da relação tributária. Alega ter sido comprovado à fiscalização a existência da sociedade de fato, que recebia os valores pagos a título de honorários médicos e repassava aos profissionais.

Não assiste razão ao recorrente.

Trata-se de Imposto de Renda incidente sobre rendimentos percebidos pelo recorrente enquanto médico prestador de serviço no CAC Joaçaba, vinculado e credenciado pelo DETRAN- SC. Como bem demonstrou a fiscalização, mesmo que os valores pagos a título de honorários médicos não sejam mais recolhidos ao DETRAN e sim pagos diretamente na CITRAN Joaçaba, a relação existente entre os médicos e o órgão é evidente. É o DETRAN que credencia os médicos e psicólogos que prestarão serviço aos cidadãos candidatos à obtenção de CNH. E não restam dúvidas de que foram prestados serviços e honorários médicos foram recebidos, não tendo sido tributados tais rendimentos pelo recorrente.

Sendo assim, trata-se de lançamento lavrado para fins de exigir a tributação pelo Imposto de Renda da Pessoa Física e o sujeito passivo é o recorrente.

A decisão de piso analisou devidamente a questão, razões com as quais concordo e adoto como minhas razões de decidir:

Da alegação de ilegitimidade passiva do contribuinte em relação aos rendimentos de sociedade de fato – sociedade em comum

10. O Impugnante afirma que “a presente preliminar [...] ressalta a nulidade do lançamento ao se eleger como sujeito passivo principal ou contribuinte, a pessoa física do impugnante, quando na verdade trata-se de receita de pessoa jurídica ‘sociedade de fato’ ou em comum, sendo que suas receitas são recebidas em conjunto através do CAC Joaçaba, e mensalmente, após a dedução das despesas e custos inerentes a atividade, os resultados são rateados por igual, entre todos os médicos peritos credenciados pelo DETRAN-SC”.

10.1. Diante de tal afirmação, cabe ressaltar que, conforme consta do “Relatório Fiscal (fls. 14 a 25), o contribuinte autuado é médico credenciado junto ao Detran de Santa Catarina para a realização de exames de avaliação de candidatos à obtenção e renovação da CNH.

10.2. Nesse contexto, a Resolução CONTRAN nº 267, de 15/02/2008, estabelece que:

Art. 10. A realização e o resultado do exame de aptidão física e mental e da avaliação psicológica são, respectivamente, de exclusiva responsabilidade do médico perito examinador de trânsito e do psicólogo perito examinador de trânsito.

[...]

Art. 18. O credenciamento de médicos e psicólogos peritos examinadores será realizado pelos órgãos ou entidades executivos de trânsito dos Estados e do Distrito Federal, observando-se os seguintes critérios:

I – médicos e psicólogos deverão ter, no mínimo, dois anos de formados e estar regularmente inscritos nos respectivos Conselhos Regionais;

II - o médico deve ter Título de Especialista em Medicina de Tráfego, expedido de acordo com as normas da Associação Médica Brasileira - AMB e do Conselho Federal de Medicina - CFM ou Capacitação de acordo com o programa aprovado pela Comissão Nacional de Residência Médica - CNRM (Anexo XVI);

[...]

§ 1º Será assegurado ao médico credenciado que até a data da publicação desta Resolução tenha concluído e sido aprovado no 'Curso de Capacitação para Médico Perito Examinador Responsável pelo Exame de Aptidão Física e Mental para Condutores de Veículos Automotores' o direito de continuar a exercer a função de perito examinador.

§ 2º Será assegurado ao médico que até a data da publicação desta Resolução tenha iniciado ou concluído o "Curso de Capacitação para Médico Perito Examinador Responsável pelo Exame de Aptidão Física e Mental para Condutores de Veículos Automotores" o direito de solicitar o credenciamento até 15 de fevereiro de 2010 para exercer a função de perito examinador.

[...]

Art. 24. A fiscalização das entidades e profissionais credenciados será realizada pelos órgãos ou entidades executivos de trânsito dos Estados e do Distrito Federal com a colaboração dos Conselhos Regionais de Medicina e de Psicologia, no mínimo uma vez por ano ou quando for necessário.

Art. 25. O descumprimento das regras previstas nesta Resolução sujeitará o infrator às penalidades abaixo descritas, a serem apuradas em processo administrativo, assegurados o contraditório e a ampla defesa, formalizado pelos órgãos ou entidades executivos de trânsito dos Estados e do Distrito Federal:

I - advertência;

II - suspensão das atividades até trinta dias;

III - cassação do credenciamento.

Parágrafo único. Os relatórios conclusivos de sindicância administrativa serão encaminhados aos respectivos Conselhos Regionais de Psicologia e de Medicina e ao DENATRAN.

10.3. Depreende-se que o ato normativo acima transcrito trata, a todo momento, de questões relacionadas ao profissional pessoa física, não fazendo menção a empresas ou sociedades que desenvolvam tais atividades.

10.4. **Também se extrai do “Relatório Fiscal” que o Impugnante, na condição de médico, é quem estava credenciado junto ao DETRAN/SC e não a empresa CAC – Centro de Avaliação de Condutores SS Ltda. Assim, mesmo que o serviço tenha sido prestado por meio de uma eventual pessoa jurídica, tal circunstância não afasta a caracterização de que os valores recebidos eram honorários recebidos pela prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada, decorrentes da obrigação do Estado de Santa Catarina em fornecer a CNH aos cidadãos interessados.**

10.5. Portanto, a forma de recebimento dos valores decorrentes do serviço médico prestado pelo Impugnante, mesmo que tal serviço eventualmente tenha sido operacionalizado por meio de uma pessoa jurídica (sociedade de fato ou em comum), conforme alega o Impugnante, **não afasta a condição do médico prestador de serviço ser contribuinte do Imposto de Renda Pessoa Física, sendo que tal situação é plenamente caracterizada pelos dispositivos contidos na Resolução CONTRAN nº 267, de 15/02/2008.**

10.6. **Por todo o exposto, evidencia-se que os valores recebidos se caracterizam como rendimentos da pessoa física, devendo ser tais rendimentos submetidos à tributação do Imposto de Renda da Pessoa Física.**

10.7. Diante de tal quadro, constata-se que não assiste razão ao Impugnante, pois não se configurou a ilegitimidade passiva do contribuinte autuado.

A questão referente à existência e comprovação de uma sociedade de fato prestadora de serviços se confunde com matéria de mérito da exigência e será a seguir analisada.

Rejeito, pois, a preliminar de nulidade.

4 MÉRITO

4.1 DA RELAÇÃO DO RECORRENTE COM O DETRAN - SC

O procedimento teve início com o Ofício DETRAN nº. 10380/DETRAN/DIET/2019, de 13/09/2019, (Anexo – Ofício Detran nº 10380) disponibilizado à RFB mídia digital contendo: (1) **relação de médicos e psicólogos credenciados por aquele órgão enquanto perito examinadores de trânsito para a realização de exames de aptidão física e mental e avaliação psicológica de candidatos à obtenção de CNH e sua renovação;** (2) **quantitativo mensal de exames atendidos**

por cada profissional. Do mesmo expediente, consta **a remuneração devida por exame**, conforme o respectivo período.

Nas e-fls. 86/96, constam as informações sobre os valores dos honorários médicos relativos às consultas promovidas pelo DETRAN-SC:

- 02/01/2015 a 08/04/2015: R\$ 51,15 (cinquenta e um reais e quinze centavos) - Portaria nº 104/DETRAN/ASJUR/2014; - 09/04/2015 a 19/04/2016: R\$ 55,30 (cinquenta e cinco reais e trinta centavos) - Portaria nº 328/DETRAN/ASJUR/2015; - 20/04/2016 a 01/06/2017: R\$ 60,49 (sessenta reais e quarenta e nove centavos) - Portaria nº 0542/DETRAN/ASJUR/2016; - 02/06/2017 a 31/12/2017: R\$ 63,25 (sessenta e três reais e vinte e cinco centavos) - Portaria nº 0133/DETRAN/ASJUR/2017.

O Mapa estatístico do recorrente está nas e-fls. 91, em tabela denominada “Exames CIRETRAM JOAÇABA”, com o total 13993, contendo o número de exames por mês.

O recorrente foi então intimado a apresentar os seguintes documentos:

- a) Portaria de Credenciamento junto ao Detran-SC;
- b) Relação contendo as seguintes informações (impressa/assinada e em planilha Excel): Cabeçalho: Nome, CPF, Nº da Portaria de Credenciamento; Colunas: Ano, Mês, Quantidade de Exames Realizados, Valor Unitário, Valor Total Recebido;
- c) Informação quanto à forma como os valores recebidos constantes no item “b” acima foram tributados, acompanhada da respectiva comprovação do recolhimento do Imposto de Renda da Pessoa Física;

O recorrente apresentou os seguintes documentos:

- (1) declaração expedida pelo Delegado Regional de Polícia de Joaçaba/SC em que declara que o Dr. Luiz Carlos Belotto exerce a atividade de Médico Examinador de Trânsito, junto a 11ª Delegacia Regional de Polícia de Joaçaba, desde o ano de 1991, conforme Portaria nº 146/Detran/91, publicada no Diário Oficial do Estado nº 14.228, de 28.06.1991 e
 - (2) planilha na qual consta os valores mensais recebidos na condição de perito examinador de trânsito, os quais estão assim resumidos:
- (...)

Portanto, não há dúvidas de que o recorrente é médico perito credenciado pelo DETRAN-SC e que prestou serviços remunerados no período em análise.

O comparativo apresentado pelo DETRAN e pelo recorrente apresentaram divergências, de modo que nova intimação foi expedida solicitando esclarecimentos.

Em resposta juntada ao Dossiê de Atendimento nº 13033.003879/2019-24 em 03/06/2020, o sujeito passivo por meio de seu mandatário, em síntese, se manifestou que:

- a) solicitou junto ao Detran-SC a confirmação dos quantitativos de exames realizados pelos integrantes da junta médica da Ciretran de Joaçaba e Capinzal;
- b) o CIASC encaminhou relatório de quantitativo de exames físicos realizados nos anos de 2015 e 2017, que restaram inconclusivos uma vez que **destoam das estatísticas constantes do sítio eletrônico do Detran e olvidam o fato de que os exames eram prestados por 07 profissionais médicos que realizavam os exames;**
- c) para melhor compreensão, os serviços são prestados fora do Detran em imóvel especialmente locado pelos médicos e que se utilizam de uma secretária para realizar a cobrança dos valores que são pagos pessoalmente pelos candidatos a carteira de motorista;
- d) foram obtidos dos profissionais alguns mapas estatísticos protocolados junto à Ciretran local, comprovando que os serviços eram prestados **em conjunto por 06 profissionais em 2015 e 2016 e por 07 em 2017 e o produto rateado por igual entre os mesmos;**
- e) os mapas estatísticos guardam certa correspondência com as estatísticas publicadas no sítio eletrônico do Detran, indicativo que os números enviados pelo CIASC à RFB são totalmente destoantes da realidade factual dos serviços prestados;
- f) o contribuinte continua na busca dos mapas estatísticos restantes para comprovar o número exato de atendimentos, mas conforme já demonstrado devem ser divididos por igual entre 06 profissionais em 2015 e 2016 e em 07 em 2017.

Apresentou mapas estatísticos mensal dos exames de aptidão do período de 2015 a 2017, assinado por todos os médicos (7) com o intuito reforçar a alegação de que o valor total dos serviços recebido foi rateado entre os participantes, sendo 2015 e 2016, rateado em 6 médicos e 2017 em 7 médicos (Anexo - Mapas Estatísticos Mensais).

Por fim, o recorrente juntou aos autos complementação da resposta ao Termo de Intimação nº. 01, procurando justificar as divergências existentes na quantidade de exames médicos feitos pelo mesmo (e-fls. 101/102). Informou, quando da resposta à intimação, que as taxas de serviço de atendimento dos candidatos à habilitação, realizado pela Junta Médica Especial dos médicos credenciados junto ao DETRAN são recebidas por **conta e ordem do DETRAN-SC, sendo um serviço oficial prestado pelo Estado de Santa Catarina e deveriam ser tributadas como rendimentos recebidos de pessoa jurídica** (e-fls. 101/102). Afirmou, ainda, que

[...] eventuais diferenças apuradas por esta fiscalização embora devam ser tributadas como recebidas de pessoas jurídicas, devem levar em conta os valores já tributados como recebidos de pessoas físicas, dada a dificuldade de entendimento sobre a matéria por parte dos profissionais da área contábil que elaboram as declarações de imposto de renda e a confusão propiciada pela

mudança de método de cobrança por parte do Estado de Santa Catarina, que até 2014 remunerava diretamente os profissionais contratados. (e-fl. 102)

Em sede de Impugnação, o contribuinte insurge-se contra a autuação sustentando que ele e os demais médicos atuantes no CAC Joaçaba teriam constituído uma sociedade de fato, ou sociedade comum, tendo adquirido os equipamentos e instalações para que os exames médicos fossem prestados aos cidadãos, teriam alugado o imóvel onde são prestados os serviços, bem como, teriam custeado as despesas de secretária, encargos sociais, água, luz e telefone. Apresenta algumas fotos do imóvel, da sala de espera, e da sala de consulta (e-fls. 131/137). Porém, não há comprovação de que o imóvel é locado, não se sabe em nome de quem está o contrato de locação, não há registro de como são feitos os pagamentos dos encargos e despesas destacados.

Defende que as taxas de atendimento são pagas pelos candidatos à sociedade de fato e só depois repartidos entre os médicos. Dessa forma, os valores pagos pelas pessoas que comparecem ao estabelecimento para os exames médicos necessários para a emissão da CNH seriam receita da sociedade de fato e não rendimentos por ele percebidos em razão da prestação de serviços médicos, o que representaria um erro na designação da natureza jurídica dos rendimentos percebidos pelo recorrente no CAC Joaçaba.

Não assiste razão ao recorrente.

Meras alegações desacompanhadas de provas não são suficientes para desconstituir o lançamento tributário. Sendo a atividade administrativa do lançamento vinculada e obrigatória, uma vez caracterizada a ocorrência do fato gerador cabe à autoridade tributária proceder ao respectivo lançamento, não havendo previsão legal que autorize a sua dispensa em decorrência de eventuais alegações desprovidas de elementos probatórios.

A alegação de que os médicos teriam constituído uma sociedade de fato e que esta seria a responsável por gerenciar pagamentos, despesas e repasses de valores para os médicos e psicólogos não encontra amparo documental probante. Como destacado anteriormente, o recorrente apresentou algumas fotos do imóvel, da sala de espera, e da sala de consulta (e-fls. 131/137), porém, não há um contrato de aluguel para respaldar a sua alegação de que o imóvel seria alugado, não há comprovação de pagamento, portanto, não se sabe quem é o locador e quais médicos respondem como locatários. Ele afirma que os médicos arcam com as despesas de água, luz, secretária, mas não há um comprovante de pagamento ou documento fiscal que identifique as despesas, ou comprovantes de pagamento. Também não foi trazida qualquer comprovação de que a sociedade de fato teria qualquer gerenciamento das receitas e despesas, ou que teria recolhido tributos.

Quanto à alegação da receita ser da sociedade de fato vale o destaque para a análise feita pela decisão recorrida:

11.21. No tocante à alegação de que os médicos credenciados teriam constituído uma sociedade de fato ou sociedade em comum, cabe reiterar que tal alegação é

irrelevante no presente caso, pois a imputação de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica está correta, tendo em vista que o Estado de Santa Catarina deve ser considerada a fonte pagadora dos valores creditados ao Impugnante, independentemente de o pagamento ter sido realizado diretamente aos médicos e psicólogos credenciados junto ao DETRAN/SC ou a uma sociedade de fato criada por eles.

11.22. Ressalte-se que o próprio Impugnante informou em sua peça de impugnação (fl. 530) que o DETRAN/SC vedava o “credenciamento de pessoa jurídica até o ano-calendário 2018” e que por tal motivo “os médicos peritos credenciados na CIRETRAN JOAÇABA organizaram-se em sociedade de fato, para a realização dos exames dos candidatos a CNH”.

11.23. Verifica-se, desse modo, que, nos anos-calendário de 2015 a 2017, o próprio DETRAN/SC não permitia o credenciamento de pessoa jurídica, ou seja, os rendimentos só poderiam ser recebidos por pessoa física e, por consequência, deveriam ser tributados pelo Imposto de Renda da Pessoa Física.

11.24. Outro ponto a ser observado é que o Impugnante não esclareceu o motivo para o não pagamento dos tributos relativos aos rendimentos supostamente obtidos por essa sociedade de fato, afinal, ao alegar que os médicos credenciados constituíram uma sociedade de fato, caberia ao Impugnante, na condição de sócio dessa suposta pessoa jurídica, ter contribuído para o recolhimento dos tributos devidos por ela.

11.24. Nesse contexto, evidencia-se que não há suporte legal e probatório suficientes para sustentar as pretensões do Impugnante, devendo ser mantido o lançamento tributário efetuado pela autoridade lançadora.

Por outro lado, a fiscalização se baseou na legislação e nas informações prestadas pelo DETRAN-SC e pelo recorrente para chegar à conclusão de que a relação dos médicos e psicólogos credenciados era com o DETRAN-SC, que os habilita a prestar serviços públicos em seu nome. Como destacou a decisão de piso:

11. A Fiscalização, após analisar a legislação sobre o tema, em especial a Resolução nº 425, de 2012, do CONTRAN, [...], o Decreto Estadual SC nº 3.160, de 2010, e a Portaria nº 209/DETRAN SC/ASJUR, de 2009, concluiu que “os exames realizados por médicos peritos examinadores de trânsito se caracterizam como prestação de serviços executados por profissionais da área médica, contratados pelo Estado de Santa Catarina, mediante credenciamento, e deste modo tais profissionais se enquadram como segurados obrigatórios da Previdência Social, na qualidade de contribuintes individuais”.

Como ressaltou a fiscalização e a decisão de piso, o Estado de Santa Catarina, representado pelo DETRAN -SC [...] *foi o tomador dos serviços prestados pelos profissionais credenciados ou se atuou como mero repassador de honorários médicos, sem qualquer relação jurídica com aqueles trabalhadores.*

O serviço de emissão da Carteira Nacional de Habilitação (CNH) é serviço prestado pelo Estado, e por força do Código de Trânsito Brasileiro, os candidatos à CNH devem se submeter aos exames de aptidão física e mental:

Art. 140. A habilitação para conduzir veículo automotor e elétrico será apurada por meio de exames que deverão ser realizados junto ao órgão ou entidade executivos do Estado ou do Distrito Federal, do domicílio ou residência do candidato, ou na sede estadual ou distrital do próprio órgão, devendo o condutor preencher os seguintes requisitos:

[...]

Art. 147. O candidato à habilitação deverá submeter-se a exames realizados pelo órgão executivo de trânsito, na seguinte ordem:

I - de aptidão física e mental; ...

Art. 148. Os exames de habilitação, exceto os de direção veicular, poderão ser aplicados por entidades públicas ou privadas credenciadas pelo órgão executivo de trânsito dos Estados e do Distrito Federal, de acordo com as normas estabelecidas pelo CONTRAN.

[...]

O credenciamento e contratação dos médicos e psicólogos é essencial para que seja possível a habilitação dos cidadão, de modo que os médicos são essenciais para que o serviço público seja viabilizado.

A decisão também ressalta o fato de a relação entre médicos credenciados e o DETRAN-SC ter sido objeto de análise pelo CARF no PAF nº 11516723720/2018-91, julgado pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, em 04/02/2020, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2017

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE DO LANÇAMENTO. DEVIDO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Os casos de nulidade no PAF são elencados arroladas no art. 59 do Decreto 70.235, de 1972. Não ocorrendo os casos dos dispositivos citados, inexistente nulidade do lançamento.

Havendo comprovação de que o sujeito passivo demonstrou conhecer o teor da acusação fiscal formulada no auto de infração, considerando ainda que todos os termos, no curso da ação fiscal, foram-lhe devidamente cientificados, que logrou apresentar esclarecimentos e suas razões de defesa dentro dos prazos regulamentares, não há que se falar em cerceamento ao direito de defesa e nem em nulidade do lançamento.

DETRAN. PROFISSIONAIS CREDENCIADOS. EXAME APTIDÃO FÍSICA E PSICOLÓGICA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA.

É do Estado o dever de realizar exame de aptidão física e mental para interessados em obter a habilitação de condutor, conforme determina a legislação.

Com isso, por delegação para particulares, a realização do exame é de responsabilidade do próprio Estado, que se torna tomador do serviço, conforme as normas de trânsito brasileira, sendo que ao prestar diretamente os serviços para formação de condutores, e havendo relação de trabalho de profissionais médicos e psicólogos, há a hipótese do fato gerador das contribuições previdenciárias, devendo, portanto, incidir o referido tributo, uma vez que na relação formada constitui gerência pelo regime geral de previdência.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. ÔNUS DA PROVA. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO. IMPROCEDÊNCIA.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. Não tendo o contribuinte apresentado documentação comprobatória de seu direito, devendo ser mantida a autuação.

A motivação para a diligência requerida deve estar fundamentada pela impossibilidade do Sujeito passivo possuir ou reunir as provas para as comprovações requeridas, o que não se nota no caso em concreto.

Recurso Voluntário Negado.

Destaca-se que o período analisado na referida decisão é exatamente o período em tela. Apesar de se tratar da autuação promovida contra o Estado de Santa Catarina, em razão da falta de recolhimento das contribuições previdenciárias, fica evidenciado que a decisão analisou exatamente a relação entre os médicos credenciados e o Estado, concluindo que as remunerações por serviços médicos era resultado de uma relação dos médicos com o Estado.

A decisão de piso ainda ressalta a submissão dos profissionais às normas e procedimento previamente estabelecidos pelo órgão público, senão, vejamos:

11.9. Além disso, os serviços atinentes aos exames de aptidão física e mental não guardam correlação com os serviços prestados por médicos credenciados por planos de saúde, por exemplo. Nestes últimos, o serviço é realmente tomado pelo paciente, que em comum acordo com o profissional, estabelece os procedimentos que serão ou não realizados e, mesmo que o plano recuse determinado procedimento, o paciente pode tomar o serviço diretamente do profissional de forma “privada”, sem o pagamento ou reembolso do plano de saúde. **Além disso, os pacientes podem escolher os profissionais que irão atendê-lo.**

11.10. Nos exames de aptidão física e mental examinados pela Fiscalização, o profissional deve fazer procedimentos específicos e previamente estabelecidos pelo órgão público, não cabendo ao médico ou psicólogo nem ao paciente determinar procedimentos diversos. Portanto, a jurisprudência do CARF mencionada pelo impugnante não lhe socorre, pois tal situação não é analisada na jurisprudência administrativa indicada.

(...)

11.13. Nesse contexto, cabe destacar que as conclusões contidas no citado Acórdão nº 2301-007.023 e no Processo Administrativo Fiscal (PAF) nº 11516723720/2018-91 se coadunam com a natureza jurídica do rendimento e com o enquadramento legal efetuado pela autoridade lançadora no lançamento tributário aqui discutido, tendo em vista que nessas decisões administrativas se firma a posição de que os valores recolhidos para a obtenção da CNH, diretamente aos médicos e psicólogos credenciados, devem ser considerados como pagos pelo Estado de Santa Catarina a contribuintes individuais pessoas físicas (médicos e psicólogos credenciados).

11.14. Realizada a análise da legislação sobre o tema e da jurisprudência administrativa anexada aos autos, constata-se que, de fato, o DETRAN/SC é o órgão público responsável pela emissão da CNH, necessitando dos serviços profissionais especializados de médicos e psicólogos para a realização dessa importante atividade pública.

11.15. Além desses pontos já destacados, cabe acrescentar que o próprio CTN, em seu artigo 118, define a forma como deve ser interpretada a definição legal do fato gerador. Dada a importância desse comando legal, reproduz-se a seguir o citado art. 118 do CTN:

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.

11.16. Portanto, o trabalho realizado por esses profissionais é indispensável no processo de emissão da CNH, tendo em vista que a realização de exames médicos e psicológicos é condição obrigatória para a obtenção de tal documento. Nesse contexto, o recrutamento desses profissionais pelo DETRAN/SC pode ser realizado por meio de contratação ou credenciamento, contudo, o formato de seleção desses profissionais não altera a natureza jurídica do rendimento recebido por esses médicos ou psicólogos, ou seja, pagamento efetuado pelo cidadão interessado na obtenção da CNH, mesmo que diretamente ao médico ou ao psicólogo, deve ser considerado como pagamento efetuado pelo DETRAN/SC aos profissionais credenciados ou contratados.

Diante de todo o exposto, o lançamento deverá ser mantido por seus próprios fundamentos.

5 DA MULTA QUALIFICADA

O Recurso reitera os argumentos apresentados na Impugnação no sentido de que seria incabível a qualificação da penalidade imposta. Afirmar não estar comprovada a conduta dolosa, e ainda, que existem muitas dúvidas sobre o lançamento em questão. Sustenta que teria colaborado com o procedimento fiscal e que o DETRAN-SC teria apresentado dados irreais, além de ter informado que os valores eram pagos diretamente aos médicos de modo que ele não teria qualquer responsabilidade para com os pagamentos dos honorários médicos.

O Relatório Fiscal justifica a imposição da multa da seguinte forma:

A multa qualificada de 150 % está prevista no § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 que assim assevera:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

§ 1o O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado 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.

As situações ensejadoras da qualificação da multa, conforme o parágrafo 1º do artigo antes transcrito, é a constatação de ocorrência de sonegação, fraude ou conluio por parte do sujeito passivo. Tais situações encontram-se definidas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, in verbis:

Artigo. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Artigo. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Artigo. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Conforme se demonstra na planilha do item 2.1, nos anos-calendário de 2015, 2016 e 2017, o montante de rendimentos omitidos foi de R\$ 88.698,09, R\$ 91.866,43 e R\$ 77.942,33, respectivamente.

É importante ressaltar que a exação tributária a que está sujeito o autuado por conta dos valores omitidos, trata-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, que é aquele onde o sujeito passivo deve apurar o montante devido, ficando reservado ao Fisco a atribuição de conferir (no prazo legal) tais valores. Nesse ponto, destaca-se a importância das denominadas obrigações acessórias, as quais impõe o dever ao sujeito passivo de trazer ao conhecimento da Administração tributária as circunstâncias do fato imponible por realizado.

Em regra, no caso das pessoas físicas, a Fazenda tem ciência da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária por meio da Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física – DIRPF. Tal obrigação acessória além do caráter informativo, tem sobretudo o caráter constitutivo do crédito tributário. Por meio dela, o sujeito passivo apura o montante devido, o qual se não adimplido, poderá ser inscrito em dívida ativa de forma a possibilitar a execução em juízo de tais valores.

A omissão dolosa de informações pelo sujeito passivo na DIRPF, constitui conduta que visa “esconder” a ocorrência do fato gerador da administração tributária, pois a fim de resguardar seu direito, resta à Fazenda Pública despender esforços no sentido de “descobrir” o fato imponible e constituir o crédito tributário por meio do lançamento, o qual, se sujeita a prazo decadencial para sua concretização. Ou seja, o sujeito passivo se esconde na esperança do Fisco não descobrir sua omissão e com isto extinguir sua obrigação por conta da decadência.

As DIRPFs apresentadas pelo autuado não representam a verdade sobre os eventos econômicos por ele praticados, e deste modo, impediu/retardou o conhecimento da ocorrência do fato gerador pelo Fisco, mantendo assim esse em erro quanto a existência de débito pelo sujeito passivo. Pela discrepância demonstrada entre o valor declarado e a receita omitida fica evidente que não se trata de erro de fato, mas antes, de manifesta vontade de manter-se ao largo da fiscalização tributária.

De tal sorte, esta Fiscalização entende configurada as hipóteses previstas nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, uma vez que, no período fiscalizado, o contribuinte deixou de informar em suas DIRPFs (reiteradamente) os rendimentos por ele efetivamente auferidos, o que ensejou a formalização de Representação Fiscal para Fins Penais – Processo Administrativo Fiscal nº 10925-726.866/2020-28.

A decisão de piso manteve a multa qualificada, com base nos seguintes fundamentos:

12.7. Portanto, encontra-se devidamente caracterizada a conduta do Impugnante com o claro **intuito de “impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento”**. Logo, restou configurada nos

autos a conduta fraudulenta (art. 72 da Lei n.º 4.502, de 1964) perpetrada pelo contribuinte, ensejando, por conseguinte, a qualificação da multa de ofício, na forma do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996.

12.8. Cabe esclarecer, ainda, que, ao contrário do que afirma o Impugnante, o motivo para a qualificação da multa de ofício não foi a falta de apresentação de documentos e informações pelo contribuinte, pois o fundamento utilizado pela autoridade lançadora foi a conduta reiterada do Impugnante em omitir os valores recebidos em decorrência dos serviços médicos prestados aos cidadãos que buscavam a emissão da CNH junto ao CAC Joaçaba.

12.9. Outro ponto a ser destacado é que inexistente nos autos qualquer situação que possa indicar que a autoridade lançadora estaria com alguma dúvida em relação à caracterização da natureza dos rendimentos omitidos. Na verdade, observa-se o contrário, pois a autoridade lançadora demonstrou de forma clara e detalhada as razões que determinaram o enquadramento da omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica (Estado de Santa Catarina).

12.10. Constata-se, desse modo, que a autoridade lançadora, ao constituir o crédito tributário com a aplicação de multa de ofício qualificada de 150%, cumpriu a determinação legal contida no inciso II do art. 44 da Lei 9.430, de 1996. Logo, a multa com percentual de 150%, aplicada em face de infração, possui a devida previsão legal e, positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la às situações destacadas no auto de infração.

12.11. Diante desses fatos, constata-se que não procedem as alegações do Impugnante, devendo ser mantida a multa de ofício qualificada de 150%.

O § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 foi alterado pela Lei nº 14.689, de 2023, com acréscimo dos incisos VI, VII e §§ 1º-A e 1º-C, passando o dispositivo a ostentar a seguinte redação:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social

sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 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)

I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998). (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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)

§ 1º-B. (VETADO). (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando: (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

I – não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

II – houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo; e (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

III – (VETADO). (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

Verifica-se que, com a alteração do dispositivo legal, passou-se a definir a reincidência capaz de caracterizar a aplicação da penalidade de 150%, e ainda deixou expresso que

a conduta dolosa deverá ser individualizada e comprovada para se justificar a qualificação da penalidade.

No presente caso não está justificada a qualificação da penalidade. A descrição feita da conduta é exatamente a descrição da infração cometida de omissão de rendimentos. O fato de ela ter ocorrido nos três anos fiscalizados não corresponde ao conceito da norma de reincidência. Não há discriminação de conduta para impedir a identificação do fato gerador, de modo que entendo cabível a aplicação das Súmulas CARF nº. 14 e nº. 25:

Súmula CARF nº 14

Aprovada pelo Pleno em 2006

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF nº 25 A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Dessa forma, entendo que a penalidade deve ser desqualificada e reduzida para o percentual de 75%.

6 CONCLUSÃO:

Ante o exposto, voto rejeitar a preliminar e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário para desqualificar a multa reduzindo-a ao patamar de 75%.

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa