



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	15504.723050/2019-83
ACÓRDÃO	9202-012.009 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	23 de julho de 2026
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	PAULO ROBERTO ROCHA MOREIRA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2014, 2015

RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. MULTA. FALSIDADE DECLARAÇÃO. ART. 129 DA LEI DO BEM. INTERPRETAÇÃO DIVERGENTE DA LEI TRIBUTÁRIA. INEXISTÊNCIA. SIMILITUDE-FÁTICA. AUSÊNCIA. REVOLVIMENTO DO CADERNO PROCESSUAL. IMPOSSIBILIDADE.

A ausência de divergência acerca da exegese do disposto no art. 129 da Lei do Bem, exibidos no acórdão recorrido e no paradigma, obsta o conhecimento do recurso.

A ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e o paradigma o torna inapto para demonstrar a divergência de interpretação, inviabilizando o conhecimento do recurso.

A pretensão de reexame dos fatos e provas impede o conhecimento do recurso especial.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira – Relatora

Assinado Digitalmente

Jorge Cláudio Duarte Cardoso – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Francisco Ibiapino Luz, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Mário Hermes Soares Campos, Leonam Rocha de Medeiros, Miriam Denise Xavier, Juciléia de Souza Lima, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Jorge Cláudio Duarte Cardoso (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto por PAULO ROBERTO ROCHA MOREIRA contra o acórdão de nº 2201-012.140, proferido pela Primeira Turma da Segunda Câmara desta eg. Segunda Seção de Julgamento que, por unanimidade de votos, rejeitou as preliminares e, no mérito, deu provimento parcial ao seu recurso voluntário para reduzir a multa de ofício aplicada, em virtude da retroatividade benigna.

Colaciono, por oportuno, a ementa e o dispositivo da decisão vergastada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2014, 2015

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

RECURSO VOLUNTÁRIO. MESMAS RAZÕES DE DEFESA ARGUIDAS NA IMPUGNAÇÃO. ADOÇÃO DAS RAZÕES E FUNDAMENTOS PERFILHADOS NO ACÓRDÃO RECORRIDO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 114, § 12, INCISO I DA PORTARIA MF Nº 1.634 DE 2023 (RICARF).

Nas hipóteses em que o sujeito passivo não apresenta novas razões de defesa em sede recursal, o artigo 114, § 12, inciso I do Regimento Interno do CARF (RICARF) autoriza o relator a adotar a fundamentação da decisão recorrida mediante a declaração de concordância com os fundamentos da decisão proferida pela autoridade julgadora de primeira instância.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. RECLASSIFICAÇÃO DE RENDIMENTOS. COMPROVAÇÃO DA NATUREZA TRIBUTÁVEL.

Comprovado que os valores pagos a profissionais médicos, entre eles o contribuinte, sob a forma de distribuição de lucros pela participação nos quadros de pessoa jurídica, constituíram-se, na verdade, em remuneração por serviços

prestados, cuja natureza é tributável, correta é a reclassificação desses rendimentos promovida pela fiscalização.

COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA COM O IMPOSTO DE RENDA EXIGIDO NA PESSOA FÍSICA. IMPOSSIBILIDADE.

O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrados pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou compensação de débitos próprios.

RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. LEI Nº 14.689/2023. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA REDUZIDA A 100%.

As multas aplicadas por infrações administrativas tributárias devem seguir o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica. Deve ser observado, no caso concreto, a superveniência da Lei nº 14.689/2023, que alterou o percentual da multa qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/1996, nos termos do art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional. (f. 1.094/1.095)

Dispositivo: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e, no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reduzir a multa de ofício aplicada ao percentual de 100%, em virtude da retroatividade benigna. (f. 1.095)

Cientificado, apresentou recurso especial (f. 1.124/1.142), suscitando divergência interpretativa com relação às seguintes temáticas:

- (a) a licitude da constituição de pessoa jurídica para prestação de serviços médicos [**acórdão paradigma nº 2101-002.830**]
- (b) da inexistência de omissão de rendimentos. Ausência de simulação. Não comprovação da fraude/abusividade. Propósito negocial nas atividades desenvolvidas [**ausente indicação de acórdão paradigmático**]
- (c) do art. 129 da Lei nº 11.196/05 (Lei do Bem). Da prestação de serviços intelectuais/científicos por pessoas físicas sob regras fiscais e previdenciárias aplicáveis às pessoas jurídicas [**acórdão paradigma nº 2101-002.830**]
- (d) do entendimento sedimentado pelo STF em repercussão geral (Tema nº 725). Necessidade de adoção do entendimento, nos termos do art. 99 do RICARF [**acórdãos paradigmáticos nºs 2101-002.963 e 1401-006.990**].

O despacho inaugural de admissibilidade, juntado às f. 1.295/1.301, inicialmente anotou que

[a] matéria “a” se confunde com a matéria “c”, as quais serão abordadas em conjunto. Foi indicado como paradigma o Acórdão 2101-002.830, o qual não foi

reformado, na questão sujeita ao recurso especial, até a data de sua interposição (Ricarf, art. 118, §12, II); portanto, tal acórdão pode ser utilizado, para fins de recurso especial.

E, ao final, conclui que

em relação às matérias **(a)** a licitude da constituição de pessoa jurídica para prestação de serviços médicos e **(c)** do art. 129 da Lei nº 11.196/05 (Lei do Bem). Da prestação de serviços intelectuais/científicos por pessoas físicas sob regras fiscais e previdenciárias aplicáveis às pessoas jurídicas e que não restaram adimplidos os requisitos que permitem o seguimento do recurso especial em relação às matérias **(b)** da inexistência de omissão de rendimentos. Ausência de simulação. Não comprovação da fraude/abusividade. Propósito comercial nas atividades desenvolvidas e **(d)** do entendimento sedimentado pelo STF em repercussão geral (Tema nº 725). Necessidade de adoção do entendimento, nos termos do art. 99 do RICARF.

Contrarrazões apresentadas (f. 1.308/1.323) pedindo, em caráter preliminar, o não conhecimento do apelo especial, em razão de indigitada dessemelhança fática. No mérito, pediu a manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Ludmila Mara Monteiro de Oliveira**, Relatora.

Antes de adentrar a controvérsia devolvida anoto que, em tribuna, suscitou a parte Recorrente que, em caráter subsidiário, fosse minorada a sanção aplicada. O pedido não pode ser conhecido nesta instância especial, cuja competência é dirimir dissídio interpretativo da legislação tributária, não se prestando reapreciar matérias sequer aventadas no recurso especial. Deixo, por essas razões, de **conhecê-lo**.

Conforme relatado, em sede de contrarrazões, pediu a Fazenda Nacional o não conhecimento do recurso, eis que, ao seu sentir,

a decisão ora recorrida delimita a lide da seguinte forma:

(...)

Em suma, para reclassificar os rendimentos recebidos pelo recorrente da empresa IMED e declarados como isentos e não tributáveis (distribuição de lucros), a fiscalização apontou que “levando em consideração a constituição e atuação da IMED, resta claro que a mesma não existe de

fato e que foi constituída apenas para que seus sócios pudessem auferir vantagens tributárias indevidas.” (fl. 26).

Por outro lado, a questão discutida no acórdão apontado pelo Recorrente como paradigma é diversa, como demonstra o seguinte trecho:

Entendeu a fiscalização que, após todos os esclarecimentos e elementos de prova trazidos ao procedimento fiscal, os valores considerados pelo contribuinte como isentos a título de distribuição de lucros têm natureza remuneratória decorrente de serviços prestados (honorários médicos), havendo reclassificação das receitas da pessoa jurídica na pessoa física. Segundo consta do Termo de Verificação Fiscal, a SOMEPAS apresentou contrato de comodato, celebrado em 17/10/2000 com o Hospital e Maternidade Santa Rita S/A, cujo objeto era uma sala de 16 metros, localizada dentro do Hospital, e outro contrato de comodato com a COOPERCON, em 16/11/2014, cujo objeto era parte de uma sala de posse da cooperativa.

Ou seja, fica claro que os fatos discutidos nos acórdãos cotejados são completamente distintos.

O acórdão paragonado, que adota como razões de decidir os fundamentos expostos na decisão da DRJ, nos termos do artigo 114, § 12, inciso I do RICARF, estampa a seguinte situação fática e razões de decidir:

Nos anos fiscalizados, a IMED não possuía a mínima estrutura organizacional necessária para a constituição de uma pessoa jurídica, mesmo que do tipo simples, porquanto não havia estrutura física própria e nem corpo auxiliar para a prestação de seus serviços.

(...)

Verificou-se, ainda, que a IMED não possuía bens do ativo imobilizado, registro de empregados e/ou no Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde junto ao CNES – Secretaria de Atenção à Saúde.

(...)

O exame da Cláusula Segunda e Parágrafo Único do Contrato Social da IMED (e fls. 58) demonstra que a pessoa jurídica foi constituída única e exclusivamente para prestar serviços aos pacientes do HOSPITAL FELÍCIO ROCHO e que os sócios respondiam pessoalmente perante o aludido HOSPITAL, não havendo qualquer responsabilidade solidária da IMED pelos atos de seus sócios:

(...)

Observe-se que, em nenhum momento, o HOSPITAL faz qualquer alusão à pessoa jurídica IMED, o que demonstra de forma clara a pessoalidade do contribuinte no desempenho de suas funções perante o HOSPITAL. Também é oportuno registrar o fato de a numeração da grande maioria das notas fiscais de serviços emitida pela IMED ter se dado de forma sequencial, conforme se extrai da planilha de e-fls. 870, denotando a exclusividade da prestação de serviços para o HOSPITAL que já havia sido apontada na cláusula segunda do contrato social da IMED.

(...)

Conclui-se de tudo acima exposto que existia, na situação dos autos, uma verdadeira subordinação do contribuinte à estrutura de organização e funcionamento do HOSPITAL FELÍCIO ROCHO. A atuação do profissional perante o HOSPITAL deveria ser precedida de seu cadastramento ao Corpo Clínico, estava sujeita à aprovação formal e escrita do Diretor Técnico e era pautada pelas regras e condutas impostas pelo Regimento Interno e pelo Regulamento do HOSPITAL, que previa, inclusive, a aplicação de sanções em caso de seu descumprimento.

Em que pese o médico ter gozado de alguma autonomia na fixação dos valores dos seus honorários, pela assistência a seus pacientes particulares, e no exercício das técnicas médicas próprias de sua especialidade, não havia uma autonomia ampla dentro do hospital, e isso é fácil de se constatar.

(...)

No caso concreto sob análise, como já demonstrado, o trabalho fiscal está calcado num encadeamento lógico de indícios convergentes que convencem o julgador de que os sócios da IMED – INSTITUTO MINEIRO DE ELETRODIAGNÓSTICO LTDA. são os reais prestadores dos serviços médicos aos estabelecimentos contratantes e que, ao invés de receberem diretamente a remuneração por esses serviços, usaram a pessoa jurídica apenas para dar aos pagamentos efetuados a nomenclatura de lucros distribuídos, de modo a obterem a isenção de tributos e fugirem da tributação devida.

(...)

Quanto ao art. 129 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, ao qual se referiu o impugnante, não pode o mesmo servir de manto protetor para a criação de pessoas jurídicas com o objetivo de disfarçar/dissimular uma relação de prestação de serviços, devendo ser interpretado sistematicamente com as demais normas do ordenamento jurídico brasileiro.

(...)

A hipótese de incidência desse dispositivo reforçou a ilegalidade dos casos em que pessoas físicas se utilizam de pessoas jurídicas meramente aparentes, já que, como grifado, é a sociedade quem tem que realizar o serviço contratado, ainda que seja designado um sócio específico para a obrigação. (...) Como alhures demonstrado, os indícios apontam que não foi a pessoa jurídica quem efetivamente prestou os serviços que geraram os rendimentos em discussão, mas sim, o seu sócio, na condição de pessoa física, não sendo aplicável ao caso o art. 129 da Lei 11.196, de 2005, como pretendido pelo impugnante.

Do mesmo modo, não pode ser utilizada como fundamento para a improcedência da autuação em comento a decisão do Supremo Tribunal Federal - STF, referente à ADPF 324 e ao RE 958.252, que entendeu pela constitucionalidade da terceirização da atividade fim e fixou a seguinte tese de repercussão geral: “é lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, mantida a responsabilidade subsidiária da contratante.”

No caso em tela, não que se falar em terceirização porquanto evidenciado que a pessoa jurídica IMED não foi a real prestadora dos serviços que geraram os rendimentos em discussão, mas sim a pessoa física do sócio.

Pelo exposto, evidenciado que, por trás da verdade declarada (recebimento de rendimentos isentos, a título de lucros, pelos sócios), existia uma outra verdade, qual seja, a remuneração por serviços prestados de forma individual), com o intuito de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária e gerar vantagens tributárias indevidas, cabível a desconsideração do negócio jurídico realizado e a exigência do tributo incidente sobre a real operação.

A ementa do único acórdão paradigmático que superou o crivo inicial da admissibilidade, o acórdão nº 2101-002.830, já exhibe situação radicalmente díspar a que nestes autos configurada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2015, 2016

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. RECLASSIFICAÇÃO DE RENDIMENTOS. NÃO COMPROVAÇÃO DA FRAUDE/ABUSIVIDADE.

Comprovado que os valores pagos a profissionais hiperssuficientes, sob a forma de distribuição de lucros pela participação nos quadros de pessoa jurídica, não decorreram de interposição fictícia ou fraudulenta, e sim de interposição real de pessoas, deve-se cancelar a autuação e seus desdobramentos jurídicos.

Ou seja, enquanto o acórdão paragonado afirma que a interposição foi aparente,¹ asseverado na paradigmática estar-se diante de “interposição real de pessoas.” Em verdade, diante da situação fática delineada desses autos parece-me possível presumir que, caso tivesse a Turma prolatora da decisão paradigmática apreciado a controvérsia ora devolvida, provavelmente manteria de decisão recorrida.

Tampouco vislumbro dissídio com relação à melhor exegese do art. 129 da Lei do Bem. Isso porque, chancela a decisão paradigmática que

foi reconhecida a constitucionalidade do artigo 129, da Lei nº 11.196/2005, em dezembro de 2020, que prevê a possibilidade de prestação de serviços intelectuais sob as regras fiscais e previdenciárias aplicáveis às pessoas jurídicas (...).

(...)

Portanto, após a decisão do STF, de forma definitiva, cabe a esse colegiado se adequar e **afastar a interpretação da fiscalização de que a prática da criação de pessoa jurídica para prestar serviço não é por si só uma forma irregular no atual ordenamento jurídico brasileiro** (...).

Quanto ao art. 129 da Lei nº 11.196/05, na esteira do que excerto supratranscrito, afirma a decisão recorrida que

não pode o mesmo servir de manto protetor para a criação de pessoas jurídicas com o objetivo de disfarçar/dissimular uma relação de prestação de serviços, devendo ser interpretado sistematicamente com as demais normas do ordenamento jurídico brasileiro.

(...)

A hipótese de incidência desse dispositivo reforçou a ilegalidade dos casos em que pessoas físicas se utilizam de **pessoas jurídicas meramente aparentes**, já que, como grifado, é a sociedade quem tem que realizar o serviço contratado, ainda que seja designado um sócio específico para a obrigação.

Anoto que para elidir as conclusões alcançadas pela decisão recorrida seria necessário o revolvimento do acervo fático-probatório, vedado nesta instância especial – aplicável, *mutatis mutandis*, o verbete sumular de nº 7 do STJ.²

Seja pela dessemelhança fática das situações confrontadas, seja pela carência de dissídio jurisprudência, seja pela necessidade de reanálise de elementos probatórios, **deixo de conhecer do recurso especial.**

¹ “levando em consideração a constituição e atuação da IMED, **resta claro que a mesma não existe de fato** e que foi constituída apenas para que seus sócios pudessem auferir vantagens tributárias indevidas.”

² “A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial.”

Assinado Digitalmente
Ludmila Mara Monteiro de Oliveira

³ CARVALHOSA, Modesto. Comentários à lei das sociedades anônimas. T. II. V. 4. São Paulo: Saraiva, 2009, pp. 140-143.

⁴ Para o caso da tributação das pessoas físicas, se as ações não fossem de fácil liquidação, como o são as ações de Bolsa de Valores, não seria possível sequer cogitar de disponibilidade econômica por ausência de possibilidade efetiva de transformação do bem ou direito em uma quantidade determinável de moeda. O ganho não pode ser potencial.

⁵ Tratando-se de pessoas físicas, fala-se que a tributação se dá pelo regime de caixa, pois o imposto é devido “na medida em que os rendimentos e ganhos forem percebidos”, a teor do art. 2.º, da Lei n.º 8.134, de 1.990. No entanto, não se deve confundir regime de caixa com exclusiva percepção em dinheiro (pecúnia) ou com fluxo ou circulação financeira. O conceito de renda compreende acréscimos patrimoniais, independentemente da forma de realização.