



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>15956.720045/2017-39</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2402-013.352 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	16 de dezembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	LUIS AUGUSTO YAMAMURA GOMES
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

Exercício: 2012, 2013, 2014, 2015

CLASSIFICAÇÃO INDEVIDA DE RENDIMENTOS. COMPROVAÇÃO DA NATUREZA TRIBUTÁVEL.

Comprovado que os valores pagos a diversos 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.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Devem ser tributados os rendimentos obtidos pelo contribuinte a título de distribuição de lucros, que não foram informados em sua DIRPF oportunamente, porquanto possuem a mesma natureza dos demais rendimentos recebidos a esse título, que foram desclassificados como isentos e caracterizados como tributáveis.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. 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, ao teor do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, c/c arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

RETROATIVIDADE BENIGNA. ART. 106, II, C DO CTN. REDUÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA PARA 100%.

O instituto da retroatividade benigna permite a aplicação de lei a fato gerador de penalidade pelo descumprimento de obrigação tributária ocorrido antes da sua vigência, desde que mais benéfica ao contribuinte e o correspondente crédito ainda não esteja definitivamente constituído, exatamente como diz o CTN, art. 106, inciso II, alínea “c.

A Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, deu nova conformação ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, refletindo diretamente na penalidade apurada por meio do correspondente procedimento fiscal. Com efeito, a multa de ofício qualificada teve seu percentual reduzido de 150% (cento e cinquenta por cento) para 100% (cem por cento).

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%. Vencidos os Conselheiros Gregorio Rechmann Junior, Joao Ricardo Fahrion Nuske (relator) e Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano que deram parcial provimento em maior extensão para aplicação da multa de ofício de 75%, nos termos do voto do relator. Designado redator do voto vencedor o Conselheiro Alexandre Correa Lisboa

*Assinado Digitalmente*

**João Ricardo Fahrion Nüske** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Alexandre Corrêa Lisbôa** – Redator Designado

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Duarte Firmino** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcus Gaudenzi de Faria, Gregorio Rechmann Junior, Alexandre Corrêa Lisbôa, Joao Ricardo Fahrion Nuske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Rodrigo Duarte Firmino (Presidente)

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto nos autos do processo nº 15956.720045/2017-39, em face do acórdão nº 15-43.567, na qual se entendeu por julgar improcedente a impugnação.

O lançamento refere-se a omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica sem vínculo empregatício, bem como classificação indevida de rendimentos em DIRPF, com a consequente aplicação de multa qualificada de 150%.

Entendeu a fiscalização que o contribuinte, através da simulação de uma participação societária da empresa COMED - Corpo Médico Ltda, prestava, em realidade, serviço como contribuinte individual.

Diante disto, reclassificou os rendimentos declarados como lucros e dividendos para rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício e, por entender a ocorrência de simulação, aplicou multa qualificada de 150%.

Em julgamento a DRJ firmou a seguinte posição:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015

CLASSIFICAÇÃO INDEVIDA DE RENDIMENTOS. COMPROVAÇÃO DA NATUREZA TRIBUTÁVEL.

Comprovado que os valores pagos a diversos 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.

SIMULAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO.

Evidenciada a realização de operação simulada com o intuito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária e gerar maiores vantagens fiscais, cabível a desconsideração do suposto negócio jurídico realizado e a exigência do tributo incidente sobre a real operação.

MULTA QUALIFICADA.

É cabível a aplicação da multa qualificada quando restar comprovado o intento doloso do contribuinte de reduzir indevidamente sua base de cálculo, a fim de se eximir do imposto devido.

MULTA DE OFÍCIO. ARGUIÇÃO DE EFEITO DE CONFISCO.

A multa constitui penalidade aplicada como sanção de ato ilícito, não se revestindo das características de tributo, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Sobreveio Recurso Voluntário alegando, em síntese 1) a reforma da decisão recorrida; 2) a inaplicabilidade da multa de 150%.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheiro **João Ricardo Fahrion Nüske**, Relator

Sendo tempestivo e preenchidos os demais requisitos, conheço do recurso voluntário.

### 1. DA REFORMA DA DECISÃO RECORRIDA

Sustenta o recorrente a inocorrência de fraude na relação societária do recorrente com a empresa COMED, não tendo sido comprovada a prestação de serviço como contribuinte individual.

Em que pese os argumentos trazidos pelo contribuinte, os aspectos fáticos envolvendo o lançamento já foram objeto de análise por este CARF no processo número 15956.720037/2014-40, que apurou o lançamento de Contribuições Previdenciárias Patronais sobre os valores tidos como remuneração de contribuintes individuais.

Referido processo culminou com o Acórdão nº 2401-005.668 assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2012

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. FALTA DE MOTIVAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

Descabe a declaração de nulidade, por cerceamento do direito de defesa, quando o relatório fiscal e seus anexos contêm a descrição pormenorizada dos fatos imputados ao sujeito passivo, indicam os dispositivos legais que ampararam o lançamento e expõem de forma clara e objetiva os elementos que levaram a fiscalização a concluir pela efetiva ocorrência dos fatos jurídicos desencadeadores do liame obrigacional.

DILIGÊNCIA. PRODUÇÃO DE PROVAS.

A diligência não é via que se destine a produzir provas de responsabilidade das partes, suprindo o encargo que lhes compete.

SOCIEDADE SIMPLES. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR MÉDICOS. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. PRIMAZIA DA REALIDADE DOS FATOS. CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. REMUNERAÇÃO PELO TRABALHO.

Sob o prisma da primazia da realidade sobre a formalidade dos atos, cabe à fiscalização lançar de ofício o crédito correspondente à relação tributária

efetivamente existente. Nesse escopo, os valores recebidos por pessoa integrante do quadro associativo que se revela, na verdade, apenas um prestador de serviço para a sociedade da qual é sócio, na condição de contribuinte individual, devem ser qualificados segundo a sua natureza jurídica de retribuição pelo trabalho, sujeitos à incidência da contribuição previdenciária, em detrimento da denominação adotada de lucros distribuídos.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. OBRIGAÇÃO PELO DESCONTO E RECOLHIMENTO. ELISÃO DA OBRIGAÇÃO. REQUISITOS.

Independentemente da qualificação que a empresa atribuía aos pagamentos efetuados às pessoas físicas, é responsável pela arrecadação, mediante desconto no respectivo salário-de-contribuição, e pelo recolhimento da contribuição do segurado contribuinte individual que lhe presta serviços, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber na época própria. A obrigação do tomador de serviços somente é elidida se apresentar cópias dos comprovantes de pagamento da contribuição previdenciária ou declaração emitida pelo segurado contribuinte individual que já sofreu a retenção em outras empresas para as quais presta serviços durante o mês.

MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL. REDUÇÃO. CRITÉRIO DE EQUIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

O patamar mínimo da multa de ofício é fixo e definido objetivamente pela lei, no percentual de 75%, não dando margem a considerações sobre a graduação da penalidade, o que impossibilita o julgador administrativo reduzi-la como medida de equidade.

LEI TRIBUTÁRIA. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. VEDAÇÃO AO CONFISCO. INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é incompetente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária sob o fundamento de confisco ou desrespeito à capacidade contributiva do autuado. (Súmula CARF nº 2)

SÓCIO ADMINISTRADOR. INFRAÇÃO A LEI. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 135, INCISO III, CTN.

Comprovado que o sócio da pessoa jurídica, no exercício da administração em nome desta, praticou dolosamente infração à lei, cujo desrespeito implica a ocorrência dos fatos jurídicos tributários, cabe a manutenção da pessoa física no polo passivo da relação tributária, respondendo solidariamente com a empresa pelo auto de infração lavrado.

Saliento, todavia, que referido processo ainda pende de julgamento de Recurso Especial junto à CSRF.

Assim, inclusive com vista a uma segurança jurídica, entendo por aplicar a decisão acima também com relação aos contribuintes tidos como prestadores de serviço, no sentido de manter a autuação quanto ao IRPF.

## 2. DA INAPLICABILIDADE DA MULTA DE 150%

Sustenta o recorrente a inaplicabilidade da multa de 150% por ausência de dolo.

Neste caso, entendo por aplicar a decisão proferida no Acórdão nº 2301-011.831, de relatoria do Conselheiro Carlos Eduardo Ávila Cabral, que assim se manifestou:

Ademais, um dos pontos que a fiscalização se utilizou para o reenquadramento dos rendimentos foi o fato dos sócios terem outorgado plenos poderes ao sócio majoritário para administrar a sociedade. Assim a forma de condução da empresa e os atos praticados, em especial para o caso a forma de pagamento pela prestação dos serviços médicos aos associados, não foram realizados pelo sujeito passivo.

Outro ponto que merece consideração é o de que a sociedade, nos autos do PAF nº 15956.720037/2014-40, acima apontado, não teve contra si lançada a multa qualificada como se pode observar da ementa da decisão proferida naquele caso. Colha-se:

MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL. REDUÇÃO. CRITÉRIO DE EQUIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

O patamar mínimo da multa de ofício é fixo e definido objetivamente pela lei, nº percentual de 75%, não dando margem a considerações sobre a graduação da penalidade, o que impossibilita o julgador administrativo reduzi-la como medida de equidade.

(Acórdão nº 2401-005.668 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária)

Registre-se que o atual procedimento teve como ponto de partida a fiscalização realizada na empresa. Assim, resta incongruente, ao meu sentir, aplicar a qualificadora da multa contra a recorrente por prática de atos em conluio com a sociedade, quando contra esta não houve a aplicação da mesma qualificadora.

Veja que os atos praticados pela sociedade, seja na forma de pagamento de seus sócios, seja na forma da condução fiscal, não tiveram seus atos tidos como autorizativos da aplicação da multa qualificadora.

Assim, não estando caracterizado naquele procedimento a qualificadora da multa, entendo que no caso restou afastado o elemento subjetivo dolo.

Assim, entendo por dar provimento quanto ao argumento, no sentido de reduzir a multa ao patamar de 75%.

### 3. DA RETROATIVIDADE BENIGNA

O instituto da retroatividade benigna permite a aplicação de lei a fato gerador de penalidade pelo descumprimento de obrigação tributária ocorrido antes da sua vigência, desde que mais benéfica ao contribuinte e o correspondente crédito ainda não esteja definitivamente constituído, exatamente como diz o CTN, art. 106, inciso II, alínea “c”, que ora transcrevo:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

[...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

[...]

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Nesse pressuposto, a Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, deu nova conformação ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, refletindo diretamente na penalidade apurada por meio do correspondente procedimento fiscal. Com efeito, a multa de ofício qualificada ora em litígio teve seu percentual reduzido de 150% (cento e cinquenta por cento) para 100% (cem por cento), verbis:

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 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:

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

[...]

Assim entendido, referida penalidade deverá ser recalculada, aí se considerando o percentual atualmente vigente, que é de 100% (cem por cento).

Desta forma, dou parcial provimento ao recurso no presente ponto para limitar a multa qualificada em 100%.

### Conclusão

Ante o exposto voto por conhecer do recurso voluntário interposto e rejeitar as preliminares suscitadas para, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa para 75%.

*Assinado Digitalmente*

**João Ricardo Fahrion Nüske**

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Alexandre Correa Lisboa**, redator designado

Não obstante as razões e fundamentos legais expostos no voto do Ilustre Conselheiro Relator, divirjo quanto à redução da multa qualificada de 150%, prevista no art. 44, I, §1º, da Lei nº 9.430/96, para o percentual de 75%, sob o argumento de ausência de conduta dolosa.

Entendo que o conjunto probatório apresentado pela fiscalização é robusto e suficiente para evidenciar a ocorrência de fraude e simulação, circunstâncias que justificam a manutenção da penalidade qualificada.

A análise do Termo de Verificação da Infração demonstra que a estrutura societária era meramente simulada. Os médicos ingressavam na sociedade mediante aporte simbólico de R\$ 1,00, detendo participação ínfima — equivalente a 0,03% do capital social — e havia intensa rotatividade societária, com 1.723 movimentações em apenas quatro anos, o que evidencia a clara inexistência de vontade real de constituir a sociedade.

Constatou-se, ainda, a reiterada delegação de poderes ao sócio majoritário, detentor de 94,37% das cotas sociais, o que reforça a centralização de controle e a fragilidade da composição societária.

Adicionalmente, verificaram-se pagamentos de natureza evidentemente remuneratória. Tais pagamentos eram realizados inclusive antes do ingresso formal do profissional como sócio, observando-se periodicidade mensal, ocorrência de múltiplos pagamentos no mesmo dia e valores pré-definidos vinculados à quantidade e ao local dos plantões médicos, e não ao resultado empresarial. E-mails e documentos internos corroboram a existência de valores fixos previamente estipulados por plantão.

As evidências documentais reforçam o caráter simulado da estrutura, compreendendo escalas de plantão com remuneração predefinida, correspondências tratando de valores e regras aplicáveis aos plantões.

Somam-se a isso os elementos que evidenciam a fragilidade dos vínculos societários: ausência de participação efetiva dos sócios nas decisões empresariais, delegação de

poderes sempre em favor do sócio administrador, e transferência das cotas dos sócios desligados diretamente a este. A pulverização das cotas, sua irrelevância econômica e a inexistência de exposição a riscos empresariais caracterizam de forma inequívoca a simulação.

O recurso voluntário não logrou êxito em afastar os fundamentos da autuação. As alegações do contribuinte são genéricas e incapazes de desconstituir os indícios consistentes de fraude e simulação apurados no Termo de Verificação da Infração. A realidade fática demonstra típico arranjo societário destinado à interposição artificial de pessoa jurídica, com o propósito de reduzir indevidamente a carga tributária incidente sobre remunerações.

Os pagamentos efetuados de forma periódica, pré-definida e vinculados aos plantões não se confundem com distribuição de lucros; ao contrário, evidenciam remuneração pelo exercício de atividade pessoal, impondo-se o princípio da prevalência da substância sobre a forma. Documentos internos, escalas e regras que preveem penalidades reforçam a subordinação e o controle sobre a atividade desempenhada pelos profissionais, afastando qualquer alegação de autonomia empresarial.

Assim, a tese de inexistência de dolo não subsiste. O auto de infração descreve de modo claro, preciso e suficientemente demonstrado o conjunto de práticas adotadas, revelando intenção inequívoca de reduzir indevidamente a carga tributária. Dessa forma, a aplicação da multa qualificada está plenamente amparada pela legislação e pela prova dos autos.

Contudo, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN, aplica-se retroativamente a lei mais benéfica ao contribuinte quando o ato não tiver sido definitivamente julgado. A Lei nº 14.689/2023 reduziu a multa qualificada prevista no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96, de 150% para 100%. Assim, considerando que o crédito tributário ainda não está definitivamente constituído, deve ser aplicada a penalidade atualmente vigente.

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, exclusivamente para limitar a multa qualificada ao percentual de 100%, mantendo-se os demais termos da autuação.

*Assinado Digitalmente*

**Alexandre Correa Lisboa**