



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15956.720256/2016-91
ACÓRDÃO	2201-012.141 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ANA GABRIELA NADER SANDOVAL PORTO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

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.

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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reduzir a multa de ofício aplicada ao percentual de 100%, em virtude da retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

Thiago Álvares Feital – Relator

Assinado Digitalmente

Marco Aurelio de Oliveira Barbosa – Presidente

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

RELATÓRIO

Do lançamento

A autuação (fls. 200-212) versa sobre a classificação indevida, na Declaração de Ajuste Anual, de rendimentos recebidos da pessoa jurídica “Comed - Corpo Médico Ltda” como “Rendimentos Isentos e Não Tributáveis”. Exige-se IRPF, juros de mora e multa de ofício qualificada.

Conforme Termo de Verificação de Infração (fls. 191-192):

3.1) Ficou demonstrado como o profissional era aliciado com a promessa de receber seus proventos sem a incidência de imposto de renda e, havendo sua concordância, era ele inserido no quadro social da empresa, mediante o aporte de um real (R\$ 1,00) passando a partir daí a desfrutar do privilégio de não pagar imposto sobre os valores de seus rendimentos. Demonstrou-se que não raras vezes, os profissionais começavam a receber a retribuições pela prestação de seus serviços antes mesmo de fazer parte do quadro societário da empresa.

3.1.1) O investimento do sujeito passivo para a sociedade foi de R\$ 1,00 (UM REAL) conforme se denota da 10ª alteração contratual, o que representava apenas 0,024 % do capital social. Naquela oportunidade, o Capital da "sociedade" era composto por 4.045 quotas, sendo que o sócio majoritário e administrador, Sr Márcio José Ramos de Sant'Anna possuía 3.384 quotas, ou seja, 83,65 % e os outros 661 "sócios", dentre os quais o ora fiscalizado inclusive, detinham as 661 quotas restantes.

[...]

3.2) Ficou ainda caracterizado que os valores pagos a esse título (distribuições de lucros), se davam inúmeras vezes dentro de um mesmo mês e por vezes, eram feitas mais de um pagamento (distribuição) num mesmo dia, fato demonstrado pela própria contabilidade da empresa.

3.3) Restou demonstrado, notadamente a partir do item 6 do referido Termo de Constatação, que esses valores eram pré-definidos, ou seja, eram fixos em razão da localização da unidade em que o profissional iria prestar os serviços (plantões médicos). Vários documentos demonstram como os valores dos "lucros" eram definidos mês ou meses antes de serem recebidos, denotando-se que a denominação "lucro" não passou de uma farsa montada para burlar o Fisco.

Formalizou-se Representação Fiscal para Fins Penais.

Da Impugnação

A recorrente apresentou Impugnação (fls.220-228), argumentando em síntese que:

- a) Conforme prescreve o artigo 10 da Lei 9.249 de 1996, os lucros ou dividendos apurados a partir de 1º de janeiro de 1996, quando pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, estão isentos de imposto de renda na fonte e na declaração de rendimento do beneficiário, pessoa física ou jurídica, abrangendo inclusive os lucros e dividendos atribuídos a sócios e acionistas residentes no exterior.
- b) A multa de 150% é injusta, vez que apenas aplicável se comprovado dolo em fraudar/sonegar o crédito tributário.
- c) O artigo 150, inciso IV, da CF, prevê que é vedada a utilização de tributos com efeito de confisco, sendo inconstitucional o tributo hora cobrado, correspondente ao triplo do lucro obtido pelo contribuinte.
 - c.1) Pela razoabilidade, a partir do princípio da capacidade contributiva, depreende-se o efeito confiscatório da multa aplicada, vez que ultrapassa o limite da capacidade econômica do sujeito passivo. O STF não tem admitido, multa fiscal que importe em apropriação total ou parcial do patrimônio ou dos rendimentos do contribuinte.
- d) As alegações de pejetização não merecem prosperar. Há contradição entre o entendimento do CARF e da Justiça do Trabalho a respeito do fato gerador da obrigação em questão.
 - d.1) Sob o prisma da Justiça do Trabalho, alega-se a utilização de mecanismo que cria pessoas jurídicas no intuito de fraudar os direitos trabalhistas garantidos pela CLT.
 - d.2) Em contrapartida, o fisco reconhece tacitamente a existência dos elementos caracterizadores da relação de trabalho com vínculo empregatício, voltando e atribuindo à responsabilidade a COMED —

CORPO MÉDICO LTDA, como parte empregadora detentora do dever de reter e recolher a contribuição nos termos da lei.

Pede, ao final, seja extinto o auto de infração. Caso não o seja, requer o reexame da multa e análise minuciosa do fato gerador da obrigação.

Do Acórdão de Impugnação

Em seguida, a DRJ deliberou (fls. 234-246) pela improcedência da impugnação e pela manutenção do crédito tributário, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

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

INCONSTITUCIONALIDADE.

O exame da constitucionalidade ou legalidade das leis é tarefa estritamente reservada aos órgãos do Poder Judiciário.

DOCTRINAS

As doutrinas, ainda que dos mais consagrados tributaristas, não podem ser opostas ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

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

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

MULTA QUALIFICADA.

Restando provada a ocorrência da circunstância qualificadora, imprescindível para a aplicação da multa, cabível a aplicação da penalidade de 150%.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

O contribuinte recorreu da decisão de primeira instância (fls. 250-259), reiterando os argumentos da impugnação. Afirma que os direitos garantidos pela Constituição à contribuinte estão sendo usurpados, uma vez que esferas incompetentes estão julgando e condenando a contribuinte sem o devido processo legal, apresentando Representação Fiscal para Fins Penais e considerando antes do julgamento definitivo pelo CARF que houve Crime Contra a Ordem tributária.

Finalmente, informa que ajuizou ação trabalhista (fl. 254) nos seguintes termos:

Vislumbramos uma questão que ultrapassa a competência da Receita Federal do Brasil em julgar a relação existente entre os "sócios" e a empresa como sendo de prestação de serviço autônomo, ao invés de reconhecer a relação de trabalho com vínculo empregatício uma vez presente todos os elementos caracterizadores desta relação.

Esta discussão foi o motivo pelo qual a Contribuinte ingressou na esfera competente, ou seja, perante a Vara do Trabalho da Comarca de Ribeirão Preto — SP, mas precisamente processo n. 0010628-09.2017.5.15.0067 perante a 4ª VARA DO TRABALHO DE RIBEIRÃO PRETO — SP, no intuito ver reconhecido seus direitos trabalhistas suprimidos, dentre eles o reconhecimento do vínculo.

É o relatório.

VOTO

Conheço do recurso, pois presentes os pressupostos de admissibilidade.

Como relatado, a autuação, versa sobre a apuração de rendimentos classificados como isentos na DIRPF, os quais decorrem do trabalho da recorrente. A controvérsia remete ao tratamento dado pela recorrente aos rendimentos que recebeu da empresa COMED — CORPO MÉDICO LTDA.

A meu ver, esta questão difere daquela enfrentada em outros processos analisados por esta turma, nas quais se discutia a pejetização, arranjo por meio do qual uma pessoa jurídica contrata outras pessoas jurídicas para exercer suas atividades. Não há, portanto, relação com a controvérsia constitucional — atualmente pendente de resolução no Supremo Tribunal Federal — em que se discute a licitude da contratação de trabalhador autônomo ou pessoa jurídica para a prestação de serviços, à luz do entendimento firmado pelo STF no julgamento da ADPF 324, que reconheceu a validade constitucional de diferentes formas de divisão do trabalho e a liberdade de organização produtiva dos cidadãos.

No presente caso, a acusação fiscal é a de que o contrato de sociedade celebrado entre a recorrente e a COMED é “uma farsa montada para burlar o Fisco” (fl. 193) e não corresponde à realidade dos fatos. Destaca-se do relatório fiscal as seguintes constatações, todas

elas a apontar para a natureza real do contrato em questão — um contrato laboral e não societário:

- a) E-mails datados de 20/12/2011 e 17/02/2012, endereçados a vários destinatários(médicos) a partir do seguinte e-mail [...], fixando os valores de R\$ 750,00 e R\$ 700,00 líquido, dos plantões diurno e noturno, para os meses de Janeiro/2012 e Março/2012, respectivamente, na Santa Casa de Sertãozinho; referido documento foi obtido junto ao Processo Trabalhista no 0011421-72.2015.5.15.0113 que tramita perante a 5a Vara do Trabalho de Ribeirão Preto/SP; (fls. 146/149);
- b) Escalas de Plantão da UPA (Unidade de Pronto Atendimento) situada à Av. Moacir Dias de Moraes no 505 na cidade de Batatais/SP, referente ao mês julho de 2013, onde pode ser verificado (em sua parte inferior), o valor do "lucro" a ser recebido pelo profissional, pelo plantão de doze horas (R\$ 750,00). Referido documento também foi obtido junto ao Processo Trabalhista no 0011421-72.2015.5.15.0113 que tramita perante a 5a Vara do Trabalho de Ribeirão Preto/SP; (fls. 150/151);
- c) Escalas de plantão referente ao mês de outubro de 2012, das seguintes unidades/ localidades: UBS Lineu Zacharias (Bairro Bela Vista) da cidade de Pradópolis/SP, Centro Médico de Pradópolis/SP, Pronto Socorro da cidade de Jardinópolis/SP, Santa Casa de Sertãozinho/SP, Pronto Socorro — Hospital Municipal Santa Isabel da cidade de Jaboticabal/ SP. Nessas escalas, podem ser verificados os valores dos plantões: R\$ 705,00/12hs, R\$ 705,00/12hs, R\$ 740,00/12hs, R\$ 850,00/12hs e R\$ 760,00/12h, respectivamente. Nas duas primeiras escalas, há ainda informação de que os valores de R\$ 705,00, seriam "novos valores a partir de 23/04/2012". (fls. 152/158);
- d) Cópia da denúncia no 548606 recebida pela Ouvidoria da Receita Federal do Brasil, informando a oferta de plantões médicos pela Comed, a um profissional (médico), através do e-mail Comed — Paulo Carvalho [...] (Paulo Moacyr Botelho Carvalho) (fls. 159);
- e) Carta subscrita pelo sócio majoritário da Comed, em 28/06/2013, endereçada a todos os médicos plantonistas, alertando-os que os casos de falta no serviço seriam apenados com multa, com reflexos salariais inclusive (fls. 160);
- f) DIRPFs do contribuinte, Exercícios 2012 a 2015 / Anos-calendário 2011 a 2014(fl. 161/189).

Além disso, a própria recorrente afirma em recurso que está sujeita a uma relação laboral (fls. 252-254):

Diante o exposto, entendemos que as alegações manifestadas pelo Ilmo. Auditor Fiscal faz alusão a uma situação dúbia da realidade onde alicerça sua crença na prestação de serviços, mas faz juntada como prova documentos de uma relação de trabalho conforme podemos verificar na RECLAMAÇÃO TRABALHISTA n.

0011421-72.2015.5.15.0005 que tramita perante a 5ª Vara do Trabalho de Ribeirão Preto — SP.

Se observarmos a relação de trabalho, sobre o prisma da Justiça do Trabalho, passaremos a entender que a relação esta repleta de lacunas e entendimentos que ultrapassa a competência da Receita Federal em julgar, pois habita nesta, todos os elementos que compõem também uma relação de emprego, se considerar que determinada prática, foi utilizada como meio de fraudar os direitos trabalhistas garantidos pela legislação trabalhista inclusive o registro em CTPS, através do fenômeno conhecido como "pejotização"(criação da pessoa jurídica no intuito de fraude ou diminuição do encargo tributário), onde o agente passivo preenche todos os requisitos essenciais à caracterização da relação de emprego, tais como a pessoalidade, onerosidade, não eventualidade e subordinação, consoante esclarece o artigo 3º da CLT, sendo criada assim uma interpretação nova e uma forma dissimulada de Pessoa Jurídica, que consistia na divisão de lucro, no intuito de encobrir a relação de emprego existente.

Conforme podemos observar no Termo de Verificação de Infração emitido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Ribeirão Preto — SP, nº item 6.2 situado a página 7 o próprio Auditor Fiscal Sr. Carlos Alberto Sanches, reconhece estar presente todos os elementos que levam crer se tratar de relação de emprego com vínculo empregatício. Segue abaixo transcrição do item 6.2:

"6.2) A Fiscalização da Receita Federal do Brasil, não trata da caracterização do vínculo empregatício, mas aponta uma relação trabalhista de outra natureza, a contratação de serviços de trabalhadores autônomos, nº caso médicos. E dentre as características desta prestação de serviços, estão sim inseridas a subordinação, habitualidade, e pessoalidade a que os profissionais estavam submetidos, conforme declaração da contribuinte. A carta mencionada na letra e), do subitem 4, retro citada (fls. 160), da qual retiramos o trecho a seguir, ilustrando bem o que se afirma".

"A relação de subordinação é nítida, quando as determinações da empresa quanto a horários e escalas nos hospitais são impostas aos ditos "sócios" sob ameaça de multas, inclusive com reflexos salariais".

Vislumbramos uma questão que ultrapassa a competência da Receita Federal do Brasil em julgar a relação existente entre os "sócios" e a empresa como sendo de prestação de serviço autônomo, ao invés de reconhecer a relação de trabalho com vínculo empregatício uma vez presente todos os elementos caracterizadores desta relação.

Esta discussão foi o motivo pelo qual a Contribuinte ingressou na esfera competente, ou seja, perante a Vara do Trabalho da Comarca de Ribeirão Preto — SP, mas precisamente processo n. 0010628-09.2017.5.15.0067 perante a 4ª VARA DO TRABALHO DE RIBEIRÃO PRETO — SP, no intuito ver reconhecido seus direitos trabalhistas suprimidos, dentre eles o reconhecimento.

Veja-se ainda o seu pedido (fl. 259):

[...]

Ainda, uma análise minuciosa do fato gerador da obrigação tributária uma vez que, sob o prisma da Justiça do Trabalho, nos deparamos como o mecanismo utilizado por pessoas detentoras do poder político social em criar pessoas jurídicas no intuito de fraudar os direitos trabalhistas garantidos pela CLT e em contra partida o fisco, requerendo a extinção do presente auto de infração com base no reconhecimento tácito pelo próprio fisco sobre a existência dos elementos caracterizadores da relação de trabalho com vínculo empregatício, voltando e atribuindo à responsabilidade a COMED — CORPO MÉDICO LTDA, como parte empregadora detentora do dever de reter e recolher a contribuição nos termos da lei.

Da leitura destes excertos, entendo que a questão acerca da natureza dos rendimentos recebidos é incontroversa.

Tratando-se de rendimentos decorrentes do trabalho — cujo reconhecimento a própria recorrente pleiteia junto à Justiça do Trabalho — estes deveriam ter sido incluídos em sua DAA como rendimentos tributáveis e não como rendimentos isentos.

A este respeito, a decisão recorrida não merece reparos.

Em relação à qualificação da multa, veja-se de plano que ela é aplicável ao caso, uma vez que está demonstrado nos autos que a recorrente tomou parte no esquema ilícito e beneficiou-se do arranjo, tendo declarados os valores recebidos como isentos. A argumentação de que agora a recorrente reclama na justiça o reconhecimento de seus direitos trabalhistas não é o bastante para afastar o seu dolo em matéria tributária. Contudo, ainda que seja aplicável ao caso, por força do art. 44, § 1º, da Lei nº 11.488/2007, a multa qualificada deve ser reduzida ao montante de 100%, tendo em vista que o art. 8º, da Lei 14.689/2023 retroage, por força do art. 106, II, “c”, do CTN.

Conclusão

Por todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de ofício ao percentual de 100%, em virtude da retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

Thiago Álvares Feital