



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10166.728003/2017-29
ACÓRDÃO	2002-009.811 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RODRIGO AMERICO CUNHA DE SOUZA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

PEDIDO DE DILIGÊNCIA

Cabe ao interessado apresentar juntamente com a impugnação documentos hábeis e idôneos que comprovem suas alegações, não podendo transferir ao Fisco a obrigação para obtê-los, mediante pedido de diligências.

BITRIBUTAÇÃO E BIS IN IDEM

Bitributação é a exigência do mesmo tributo, do mesmo contribuinte, sobre o mesmo fato gerador e mesma base de cálculo, por pessoas jurídicas de direito público diversas. O bis in idem, no direito tributário, ocorre quando o mesmo ente tributante cobra mais de um tributo do mesmo contribuinte e sobre o mesmo fato gerador.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO. RETROATIVIDADE BENÉFICA. LEI N. 14.689/2023. REDUÇÃO DE 150% PARA 100%.

Cabível a imposição da multa qualificada, prevista no artigo 44, inciso I, §1º, da Lei nº 9.430/1996, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra na hipótese tipificada nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Na hipótese de existência de processo pendente de julgamento, seja administrativa ou judicialmente, tendo como origem auto de infração ora lavrado com base na regra geral de qualificação, a nova regra mais benéfica (art. 8º da Lei 14.689/2023) deve ser aplicada retroativamente, nos termos do artigo 106, II, “c” do CTN, in casu, reduzida ao patamar máximo de 100% do valor do tributo cobrado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%.

Assinado Digitalmente

Marcelo Freitas de Souza Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Marcelo de Sousa Sateles – Presidente

Participaram da reunião assíncrona os conselheiros André Barros de Moura, Carlos Eduardo Avila Cabral (substituto integral), Luciana Costa Loureiro Solar, Marcelo Freitas de Souza Costa, Rafael de Aguiar Hirano, Marcelo de Sousa Sateles (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra o contribuinte acima identificado, em virtude de apuração de omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebidos por intermédio de supostas pessoas jurídicas nos anos calendário no período de 2012 a 2014.

De acordo com a fiscalização foi verificada a ocorrência de terceirização irregular de serviços na área da saúde, prática denominada de "pejotização", foi apurada pela Divisão de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal de Brasília em autuações fiscais efetuadas, nos anos de 2015 e 2016, em hospitais tomadores de serviços.

Informa ainda que foram apurados os lucros auferidos e distribuídos pelas empresas INSTITUTO BRASILIENSE DE DIAGNOSTICO POR IMAGEM LTDA e VOXEL DIAGNOSTICO POR IMAGEM LTDA foram lançados como rendimento do trabalho da pessoa física do sócio RODRIGO AMERICO CUNHA DE SOUZA, que é o beneficiário de fato.

Foi lavrada Representação Fiscal para Fins Penais – RFFP.

Após a impugnação a 4ª Turma da DRJ/POA julgou procedente o lançamento e o contribuinte apresentou recurso alegando em síntese:

Que demonstrou na impugnação que os argumentos lançados pela Autoridade Fiscal não deveriam subsistir;

Como os argumentos do recuso são os mesmos da impugnação, transcreve-se aqui trechos do Acórdão de primeira instância que bem resumiu o inconformismo do autuado:

I - SÍNTESE DO LANÇAMENTO FISCAL II - AS RAZÕES DE IMPROCEDÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO:

II.a. - A improcedência quanto ao argumento de que "os serviços eram prestados exclusivamente para hospitais de um mesmo grupo econômico" A autoridade fiscal aponta que os serviços eram prestados para hospitais que pertenciam a um mesmo grupo econômico, conhecido como "Grupo Santa".

Inicialmente, oportuno registrar que quase a maioria dos hospitais situados no plano piloto compunham o mencionado Grupo Santa, razão pela qual as diversas especialidades médicas que são prestadas nesta capital acabam por ter relações de cooperação com algum estabelecimento hospitalar do grupo.

Porém, verifica-se que a ação fiscal abrangia a análise das três empresas de radiologia que o impugnante compunha os quadros sociais, quais sejam;1) Instituto Brasiliense De Diagnóstico Por Imagem Ltda; 2) Voxel Diagnóstico Por Imagem Ltda; 3) Instituto Ivoxel de Diagnóstico Por Imagem Ltda.

Tendo em vista que o Instituto Ivoxel de Diagnóstico Por Imagem Ltda — Ivoxel prestava serviços de "diagnóstico por imagem" também para a Sociedade Hospitalar de Uberlândia S/A — Madrecor, para a Udimagem Uberlândia (Hospital Santa Catarina) e, atualmente, para o Hospital Daher, a autoridade entendeu por excluí-la do auto de infração.

Portanto, a autoridade fiscal excluiu as atividades prestadas pelo Ivoxel para chegar a conclusão de que as duas empresas restantes prestavam serviços exclusivamente aos hospitais do Grupo Santa.

Contudo, o impugnante era sócio de três empresas de radiologia, as quais prestavam serviços aos hospitais do Grupo Santa, mas também ao hospital Madrecor e ao Hospital Santa Catarina. Dessa forma, resta demonstrado que a conclusão da autoridade fiscal de que o impugnante prestava serviço apenas para um grupo econômico não se subsiste.

II. b. - A improcedência quanto a alegação de falta de estrutura, equipamentos e empregados. A suposta rotatividade

A autoridade fiscal aduz, em seu relatório fiscal, que as sociedades não possuíam estrutura, equipamentos e empregados, pois se baseiam nos serviços prestados por seus sócios.

Faz-se necessário observar que as sociedades analisadas são de prestação de serviços intelectuais, tal como é a arquitetura, a advocacia e a psicologia. De fato, as sociedades de prestação de serviços possuem, em sua natureza, características mais simples que empresas que produzem ou comercializam produtos.

As sociedades têm por objeto social a prestação de serviços em radiologia e diagnóstico por imagem, sendo a principal atividade a emissão de laudos. Registra-se também que a maioria dos laudos são feitos à distância, conforme permite os contratos de prestação de serviços.

Assim, visando aumentar a sua produtividade, o profissional prefere não se limitar às circunstâncias de um emprego (produção limitada e horário rígido), podendo-se unir a sócios para expandir os seus trabalhos e aumentar as suas receitas.

As sociedades foram constituídas por meio da união dos melhores especialistas da área em um projeto comum, visando um serviço conjunto de alta excelência e com amplitude de várias especialidades dentro da radiologia e diagnóstico por imagem.

É diante das várias especialidades dentro da radiologia que as sociedades se formam em número suficiente de sócios para atender a todas as demandas.

Para a realização dos trabalhos, as sociedades contam com os meios materiais para prestação dos serviços, na medida em que: i) arca com todas as despesas de vestimenta dos sócios (jaleco); ii) é a detentora dos protocolos de atendimento; iii) é proprietária dos computadores utilizados para abrir as imagens do exame e para a emissão do respectivo laudo; iv) é detentora do programa (software) de emissão dos laudos e é a contratante de fornecimento do acesso de dados (internet/ wifi) necessário para o fornecimento do serviço; v) é contratante para o fornecimento de assistência, consultoria e suporte de infra estrutura, manutenção dos serviços de rede, sistemas operacionais, suporte ao serviço de telera diologia e suporte aos sistemas de transmissão de exames de imagem; vi) contrato com empresa para digitalizar e transcrever dados; e vii) contrato com empresa para auditar os dados.

Em relação à alegada rotatividade, passa-se a demonstrar que a conclusão fora equivocada.

Em relação à sociedade Voxel, depreende-se que havia dois sócios fundadores, casados entre si, e que resolveram expandir a sociedade com o ingresso de 14 sócios em 16/09/2013. Após mais de um ano, mais precisamente em 16/11/2014, em razão de discordâncias societárias, todos os sócios que entraram resolveram sair juntos para instituir uma nova sociedade, permanecendo na Voxel apenas os dois sócios fundadores, o que continua até a data de hoje.

Igualmente, quanto ao Instituto Brasiliense, nota-se que a sociedade possui 11 anos de constituição, tendo a grande maioria dos sócios permanecido na sociedade por 2 a 7 anos.

Portanto, ao contrário do alegado pela autoridade, a suposta rotatividade não se mostra presente, sendo plenamente usual o ingresso e a retirada de sócio em razão da affectio societatis, sobretudo quando o principal bem de sociedade prestadora de serviços intelectuais é a qualidade de seus sócios.

Ainda que houvesse rotatividade, o que não ocorreu, tal situação só afastaria o elemento da personalidade na prestação do serviço, uma vez que não haveria a necessária infungibilidade do empregado, conforme será mais detalhadamente demonstrado no tópico II.f dessa impugnação.

II. c. - A improcedência quanto ao argumento de que a real intenção dos sócios ao constituir a empresa, seu objetivo comum, ao qual devem estar ligados, é unicamente a redução de tributos" A autoridade administrativa aduziu que "através dos procedimento da contratação de interposta pessoa jurídica", os profissionais médicos 'sócios' pretenderam substituir a tributação pelo imposto de renda incidente sobre a remuneração do trabalho nas suas pessoas físicas (até 27,5% do total pago aos sócios), pela tributação menor aplicável às pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido (próxima de 10%), sem prejuízo do aproveitamento de despesas operacionais na redução do seu lucro real tributável" (item 45).

A autoridade administrativa concluiu que "o caráter simulado do contrato de sociedade", evidente pela entrada e saída frequente de novos 'associados', traz à tona a inexistência de um real affectio societatis, como já dito, ou seja, ausência de comunhão de esforços para um objeto comum, na forma como requerido pelo art. 981 do Código Civil/2002, (...)" (item 50).

(...)

Inicialmente, no que tange à conclusão de que "a constituição das empresas IBDI e Voxel, serviu unicamente para obter a redução do pagamento dos tributos incidentes sobre os rendimentos do trabalho percebidos pelos sócios", faz-se mister ressaltar que a ação fiscal em tela apura supostas infrações referentes aos anos 2012, 2013 e 2014, contudo, conforme se verifica no comprovante de inscrição e situação cadastral da empresa " Instituto Brasiliense de Diagnósticos por Imagem Ltda.", tem-se que a referida sociedade foi constituída em 13/10/2006.

Portanto, data vênia, não se pode afirmar que a referida sociedade empresária foi constituída "unicamente" para prestar serviços aos hospitais, ora fiscalizados.

Em outro giro, vale a pena destacar que as sociedades IBDI e Voxel possuem como objeto social a "prestação de serviços de diagnóstico por imagem" e, para que seja possível a consecução do seu objeto social, devem integrar os quadros sociais das referidas sociedades, necessariamente, médicos radiologistas, como é o caso do ora impugnante.

Portanto, pode-se concluir que a "real intenção dos sócios ao constituir a empresa", seu objetivo comum, ao qual devem estar ligados" não foi a "redução de tributos", como afirmou a autoridade fazendária, mas sim a prestação de um serviço de excelência aos seus tomadores, com o objetivo de auferir lucros e partilhar os resultados entre si.

II.d. - A improcedência quanto ao argumento de que: as "pessoas jurídicas interpostas" " não assumem de fato o risco econômico das atividades desenvolvidas".

Quanto ao tema em epígrafe, a autoridade administrativa argumentou que "a real capacidade econômica dessas pessoas jurídicas interpostas também é posta em

cheque nessas contratações junto aos hospitais, posto que não assumem de fato o risco econômico das atividades desenvolvidas", bem como que "o risco do empreendimento é suportado totalmente pelos contratantes, que positivamente apresentam condições econômico-financeiras e de estrutura patrimonial necessária e suficiente para tanto" (item 51).

Cita os arts. 44, II e 966 do Código civil para defender que *"as pessoas jurídicas de direito privado organizadas sob a forma de sociedades, em que os sócios exercem o objeto social com o elemento de empresa (art. 966), pode-se chamar de "sociedade empresária"*.

Defende que de acordo com os contratos de prestação de serviços firmados com os Hospitais, verifica-se que tanto o IBDI quanto a VOXEL assumem expressamente a responsabilidade civil pela execução do seu objeto social, inclusive porque tal responsabilidade decorre da própria Lei, pois, tendo em vista se tratar de pessoa jurídica que desenvolve atividade econômica e recebe por isso, tal situação jurídica atrai para si a responsabilidade civil objetiva pelo risco do negócio.

Que é usual que pacientes de outros hospitais realizem o diagnóstico por imagem junto à Sociedade Voxel, em razão da exatidão dos laudos e competência de seus sócios. Portanto, os serviços prestados pela sociedade não se limitam a atender exames solicitados pelo corpo clínico do Hospital Santa Helena.

Sustenta ser usual que pacientes de outros hospitais realizem o diagnóstico por imagem junto à Sociedade Voxel, em razão da exatidão dos laudos e competência de seus sócios. Portanto, os serviços prestados pela sociedade não se limitam a atender exames solicitados pelo corpo clínico do Hospital Santa Helena e que nestes casos cada parte assume o risco pelo investimento realizado para a execução dos serviços, podendo o contrato ser rescindido a qualquer momento.

Entende restar demonstrado que não se sustenta o argumento da autoridade fiscal, no sentido de que a real capacidade econômica dessas pessoas jurídicas interpostas também é posta em xeque nessas contratações junto aos hospitais, posto que não assumem de fato o risco econômico das atividades desenvolvidas;

Também alega a improcedência quanto ao argumento de que a prestação de serviço médico de radiologia e diagnóstico por imagem faz parte da atividade-fim do hospital e que, não é porque as atividades médicas especializadas são complementares à atividade hospitalar que uma deve abranger o objeto social da outra;

Conclui que, na área de saúde, existem atividades que são específicas e muito especializadas que fogem da atividade fim do hospital, mas que são complementares e auxiliares em prol da saúde do paciente.

Que a autoridade fiscal fundamenta a caracterização da pessoalidade, a não eventualidade e a subordinação em razão dos sócios das sociedades de radiologia exercerem os objetivos sociais dos hospitais e o diagnóstico por imagem é um ramo da medicina que é

altamente especializado, não se confundindo com serviços hospitalares, possuindo-se CNAES claramente distintos e autônomos.

Afirma que a legislação trabalhista impõe requisitos e elementos para configurar a relação de trabalho, devendo ser demonstrados, o que não ocorreu no caso citando o art. 3º da CLT e os hospitais não interferem na escala de trabalho, razão pela qual qualquer sócio pode ser substituído e permanecer sem realizar as atividades pelo tempo que entender, sem que seja necessária qualquer autorização do hospital.

Portanto não há o elemento pessoalidade nos contratos celebrados, sobretudo porque os sócios possuem liberdade profissional e societária, podendo optar por seus horários, férias, afastamentos prolongados e descansos.

Menciona que ocorre a improcedência quanto ao argumento de que o impugnante exerceu cargo de direção no hospital, pois, a autoridade fiscal aponta que o impugnante teria exercido cargo de direção do hospital pronto norte, baseando-se tão somente em uma planilha que junta aos autos que se trata simplesmente de uma planilha feita em Excel, sem que o hospital tenha a assinado, validado ou confirmado em declarações ou petições.

Que ao intimar todos os hospitais tomadores dos serviços, a autoridade fiscal recebeu a informação de que o impugnante jamais exerceu qualquer função de direção ou coordenação, não tendo ocorrido sequer a prestação direta de serviços por ele e não há nenhum registro do hospital de que o autuado tenha exercido qualquer função interna.

Afirma que a autoridade coatora, ao longo de todo o relatório fiscal, relata que os faturamentos das sociedades Instituto Brasiliense - IBDI e Voxel foram exclusivamente decorrentes dos hospitais do Grupo Santa. Assim, diante de uma suposta "pejotização" da atividade fim, as partes teriam celebrado contratos simulados e que as empresas seriam dispensáveis.

Que a solução encontrada enseja em bitributação, o que é vedado pelo ordenamento. Isso porque, ao mesmo tempo que a empresa recolheu imposto de renda sobre o faturamento da empresa, a autoridade fiscal pretende aplicar imposto de renda da pessoa física também. Ou seja, sobre um mesmo fato impositivo e mesma base de cálculo, estar-se-á tributando IRPJ e IRPF, mantendo-se a incidência de ambas, o que é incompatível com o direito tributário.

Requer o acolhimento total da impugnação, para que seja anulado o crédito tributário constituído ou a realização de diligência perante os órgãos competentes (CRM, Anvisa e Secretária de Saúde) e aos hospitais, de modo a se confirmar que o impugnante não exerceu qualquer função de direção, coordenação ou responsável técnico nos hospitais do Grupo Santa.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Marcelo Freitas de Souza Costa**, Relator

O recurso é tempestivo e estão presentes os pressupostos de admissibilidade.

Em que pese os argumentos contidos na peça recursal, verifica-se que foram os mesmos trazidos em sua impugnação.

Por concordar, EM PARTE, com os argumentos da decisão de primeiro piso, peço vênia para transcrever parte das razões ali contidas, nos termos do art. 114 do RICARF;

Voto

Juntada de novos documentos

Ao final da impugnação, o interessado protesta pela apresentação de novos documentos, para o deslinde do litígio, no entanto, até o momento do julgamento, não houve a juntada de nenhum elemento, motivo pelo qual fica prejudicado o referido protesto.

Pedido de diligências

O impugnante requer que seja diligenciado, perante os órgãos competentes e aos hospitais, de modo a se confirmar que o impugnante não exerceu qualquer função de direção, coordenação ou responsável técnico nos hospitais do Grupo Santa.

No que se refere ao pedido de diligências, saliente-se que o artigo 16, item III, do Decreto 70.235, de 1972, que regulamenta o processo administrativo fiscal, com a nova redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, determina que a impugnação mencionará, *“os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir”* e, em seu inciso IV, que *“as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome endereço e qualificação profissional de seu perito.”* (Grifos acrescidos)

Portanto, cabe ao interessado apresentar juntamente com a impugnação documentos hábeis e idôneos que comprovem suas alegações, não podendo transferir ao Fisco a obrigação para obtê-los, mediante pedido de diligências.

Adicionalmente, cabe ressaltar que o artigo 17 do mesmo Decreto 70.235, de 1972 estabelece que *“é prerrogativa da autoridade julgadora de 1ª instância determinar, de ofício ou a requerimento do sujeito passivo, as diligências que entender necessárias, podendo indeferir as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.”*

Assim, não se acolhe o pedido de diligência, pois não cabe pedido de diligência para obtenção de comprovantes que caberia ao autuado juntar aos autos.

Bitributação e recolhimentos efetuados indevidamente pela pessoa jurídica

O autuado alega que, no lançamento ocorreu bitributação, porque, ao mesmo tempo que a empresa recolheu imposto de renda sobre o faturamento da

empresa, a autoridade fiscal pretende aplicar imposto de renda da pessoa física também.

Esclarece-se que bitributação é a exigência do mesmo tributo, do mesmo contribuinte, sobre o mesmo fato gerador e mesma base de cálculo, por pessoas jurídicas de direito público diversas, o que não é o caso dos autos.

O *bis in idem*, no direito tributário, ocorre quando o mesmo ente tributante cobra mais de um tributo do mesmo contribuinte e sobre o mesmo fato gerador, não cabendo a alegação do contribuinte de *bis in idem* em relação a sujeitos passivos diferentes.

Por outro lado, os pagamentos feitos indevidamente pela pessoa jurídica pode ser objeto de pedido de restituição e/ou compensação, seguindo o rito próprio para o seu processamento, conforme previsto no art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996 e, atualmente, na Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017.

Do mérito

Trata o presente processo de Auto de Infração de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, anos-calendário de 2012, 2013 e 2014, relativo à infração de Omissão de Rendimentos do Trabalho com Vínculo Empregatício Recebidos de Pessoas Jurídicas.

O litígio existente nos autos tem, de um lado, a autuação fiscal que detectou a constituição de pessoa jurídica com o fim de simular um aparente negócio jurídico que encobriu o fato gerador do IRPF e, em outro lado, o sujeito passivo que defende a legalidade da forma como essa pessoa jurídica foi constituída, bem como dos negócios jurídicos pactuados.

No procedimento fiscal, foram apuradas várias situações fáticas suficientes para amparar a autuação, que estão devidamente descritas no Termo de Verificação Fiscal (fls. 11 a 62), do qual se transcreve partes:

(...)

5. A ação fiscal foi instaurada com vistas à verificação da regularidade do recebimento, pelo contribuinte RODRIGO AMÉRICO CUNHA DE SOUZA, profissional da área médica, de rendimentos do trabalho intermediados por interpostas pessoas jurídicas, junto a hospitais contratantes.

6. As empresas INSTITUTO BRASILIENSE DE DIAGNOSTICO POR IMAGEM LTDA - CNPJ 08.395.438/0001-28 e VOXEL DIAGNOSTICO POR IMAGEM LTDA -CNPJ 18.366.355/0001-64, da qual o contribuinte era sócio, atuaram em interposição para a prestação de serviços pelo contribuinte a grupo hospitalar (Grupo Santa) nos anos de 2012, 2013 e 2014.

7. A ocorrência de terceirização irregular de serviços na área da saúde, prática denominada de "pejotização", foi apurada pela Divisão de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal de Brasília em autuações fiscais efetuadas, nos anos de 2015 e 2016, em hospitais tomadores de serviços, notadamente aqueles

pertencentes ao grupo econômico conhecido por "Grupo Santa" ou "Grupo Santa Lúcia", atuante na prestação de serviços médicos na capital federal.

As informações obtidas naquela auditoria fiscal subsidiaram a instauração do presente procedimento fiscal, haja vista a atuação do contribuinte como profissional médico prestador de serviço junto a empresas do referido grupo econômico.

8. Ainda durante a presente ação fiscal foram realizadas Diligências Fiscais na empresa INSTITUTO BRASILIENSE DE DIAGNÓSTICOS POR IMAGEM LTDA, CNPJ 08.395.438/0001-28, junto aos hospitais contratantes HOSPITAL SANTA HELENA S/A, CNPJ 00.049.791/0001-44, HOSPITAL PRONTONORTE S/A, CNPJ 00.511.816/0001-80, HOSPITAL SANTA LUCIA S/A, CNPJ 00.025.841/0001-53 e CRB - CENTRO RADIOLOGICO DE BRASILIA S/A, CNPJ 00.117.242/0001-60 e 9. junto à empresa controladora do Grupo Santa, MEDGRUPO PARTICIPACOES S/A., CNPJ 12.871.204/0001-87, para coleta de informações e esclarecimentos acerca da prestação de serviços médicos havida.

(...)

DOS FATOS GERADORES

13. Passamos a seguir a descrever as características e elementos atinentes ao fato gerador considerado pela fiscalização na apuração do presente crédito tributário.

14. O contribuinte ora autuado, RODRIGO AMÉRICO CUNHA DE SOUZA, CPF 032.155.786-70, informou em suas DIRPF-Declaração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física referentes aos anos-calendário 2012, 2013 e 2014, o recebimento de Rendimentos Isentos e não Tributáveis a título de Lucros e dividendos, com os seguintes valores:

(...)

19. De fato, a ocupação principal do contribuinte, nos anos de 2012, 2013 e 2014, foi a de Médico, conforme ele mesmo declara em suas DIRPF (código 225). Não obstante a natureza da ocupação informada, qual seja, a de PROPRIETÁRIO/EMPRESA OU FIRMA INDIVIDUAL OU EMPREGADOR TITULAR, a fiscalização constatou que os valores recebidos pelo contribuinte a título de lucros e dividendos, isentos, na verdade se tratam de rendimentos tributáveis advindos da prestação de serviços médicos (rendimentos do trabalho, conforme Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/1999, arts. 43).

20. Com efeito, constatou-se que as pessoas jurídicas nas quais o contribuinte RODRIGO AMERICO CUNHA DE SOUZA atuou como sócio serviram apenas de intermediárias para sua efetiva contratação, pelas empresas tomadoras de serviço, como profissional de saúde especializado (pessoa física), mediante prática irregular de terceirização.

(...)

24. Analisando-se toda a documentação apresentada, verificou-se que as Notas Fiscais emitidas pelas empresas em que o contribuinte ora atuado foi sócio se referem, em todos os casos, a faturamento de serviços médicos e/ou honorários médicos. Os Contratos, por sua vez, possuem sempre com o objeto a prestação de serviços médicos especializados de diagnósticos por imagem, e foram celebrados, sem exceção, com empresas pertencentes ao mesmo grupo empresarial hospitalar (Grupo Santa), evidenciando a contratação simulada de pessoa física por intermédio de pessoa jurídica interposta (terceirização irregular na atividade-fim do tomador).

25. Para comprovação dos valores efetivamente recebidos pelo contribuinte, intimou-se também a apresentar à fiscalização documentação comprobatória da movimentação financeira em contas-correntes bancárias de sua titularidade.

(...)

A- DAS EMPRESAS INSTITUTO BRASILIENSE DE DIAGNOSTICO POR IMAGEM LTDA – CNPJ 08.395.438/0001-28 (IBDI) e VOXEL DIAGNOSTICO POR IMAGEM LTDA – CNPJ 18.366.355/0001-64 (VOXEL)(...)29. Percebe-se que o faturamento das empresas IBDI e VOXEL concentra-se exclusivamente em prestação de serviços junto a hospitais pertencentes ao mesmo grupo econômico, "Grupo Santa", sempre se referindo a serviços de diagnóstico por imagem.

30. Ambas as empresas, de acordo com seus atos constitutivos, tem como objeto social a prestação de serviços justamente nesta área de especialidade, conforme segue:

(...)

31. O médico RODRIGO AMÉRICO CUNHA DE SOUZA participava do capital social das empresas, de R\$ 20.000,00 (IBDI) e R\$ 15.000,00 (VOXEL), com um percentual de 1% (um por cento) somente, conforme consta dos contratos sociais:

(...)

33. A empresa IBDI apresentou balanço patrimonial sem constar nenhum bem incorporado ao seu ativo imobilizado, registrando em seu ativo total somente operações referentes às suas disponibilidades (caixa, bancos, conta movimento, etc) e créditos realizáveis a curto e longo prazo.

34. Já a empresa VOXEL também não apresenta em seu ativo qualquer bem imobilizado, de acordo com seu Balanço Patrimonial, possuindo um patrimônio líquido de R\$ 26.874,13 em 12/2014, frente a um faturamento total, para os anos de 2013 e 2014, de R\$ 4.508.583,95 junto aos hospitais Santa Helena S.A e Prontonorte S.A, somente.

35. De acordo com dados constantes dos sistemas da Receita Federal do Brasil (RFB), a empresa IBDI declarou em GFIP-Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social para o ano de 2012 não possuir nenhum segurado empregado. Nos meses de 01/2012 a 06/2012, constam em GFIP da empresa 29

sócios declarados em cada mês. Para o ano de 2013, a empresa está omissa na entrega desta declaração, posto que somente apresentou GFIP para o mês 02/2013, ainda assim sem informações de remuneração a qualquer trabalhador.

36. Também quanto às informações prestadas em GFIP, a situação da empresa VOXEL não é diferente, posto que, para o período de 09/2013 a 11/2014, informou possuir somente 1 empregado e 1 sócio. Estas informações podem ser consultadas no ANEXO V.1 - Informações GFIP empresas IBDI e VOXEL.

37. Resta demonstrado que de fato tais empresas sustentam suas operações exclusivamente no fornecimento de serviços de seus "sócios" a hospitais, local em que estes médicos efetivamente trabalham e dispõem de instalações adequadas, equipamentos e estrutura física/predial mínima para o desenvolvimento de suas atividades, haja vista a total falta de infraestrutura das empresas IBDI e VOXEL para a prestação, por si só, dos serviços de diagnóstico por imagem. A condição destas empresas, portanto, é unicamente a de administrar valores a receber e contas a pagar, serviços administrativos de sua operação, somente.

38. Tanto é assim que a empresa IBDI, conforme estipulado pelo parágrafo único da cláusula segunda de seu contrato social, deverá "desenvolver suas atividades-fim em unidades hospitalares", sendo seu endereço sede mera formalidade, indicando já tratar-se de uma sociedade em que o objetivo principal, implícito, é atuar como terceirizadora de serviços, fornecendo mão de obra de profissionais médicos, pessoas físicas, acobertadas pela pessoa jurídica:

(...)

40. A confirmar que as empresas se configuram, na verdade, em meras acobertadoras de fornecimento de mão de obra para os hospitais contratantes, veja-se por exemplo a alta rotatividade de "sócios" no quadro social da empresa IBDI. De fato, desde a data de sua constituição até 03/2013, a empresa contou com 64 sócios diferentes, conforme histórico abaixo:

(...)

41. A empresa informou à fiscalização que "a prestação de serviços era desenvolvida pelos próprios sócios de acordo com a respectiva disponibilidade e, sendo assim, inexistia compulsoriedade ou habitualidade na prestação dos serviços em relação a cada um dos sócios".

42. Na empresa VOXEL, tal rotatividade é menos patente, porém segue o mesmo padrão de entrada e saída de vários sócios:

(...)

43. A quantidade inusual de sócios existentes nas empresas, paralelamente à inexistência comprovada de empregados registrados pelas mesmas nos autoriza a afirmar que tais pessoas jurídicas são utilizadas somente para abarcar e dar formalização à contratação simulada de médicos pelos hospitais, de modo a evitar

sua contratação direta. Os profissionais se investem na qualificação de sócios apenas para serem titulares do direito de recebimento dos altos lucros auferidos:

(...)

44.As empresas interpostas IBDI e VOXEL guardam características em comum, quais sejam: falta de estrutura própria para a devida prestação de serviços a que se propõem, posto que não possuem sequer empregados registrados, muito menos equipamentos próprios; prestação do serviço efetuada exclusivamente pelos sócios das mesmas em área-fim de hospitais pertencentes ao mesmo grupo econômico, constituindo terceirização ilegal por parte dos contratantes.

45.Através dos procedimento da contratação de interposta pessoa jurídica, os profissionais médicos "sócios" pretenderam substituir a tributação pelo imposto de renda incidente sobre a remuneração do trabalho nas suas pessoas físicas (até 27,5% do total pago aos sócios), pela tributação menor aplicável às pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido (próxima de 10%), sem prejuízo do aproveitamento de despesas operacionais na redução do seu lucro real tributável.

46.Claramente temos que a constituição das empresas IBDI e VOXEL, serviu unicamente para obter a redução do pagamento dos tributos incidentes sobre os rendimentos do trabalho percebidos pelos sócios. O affectio societatis aqui presente, ou seja, a real intenção dos sócios ao constituir a empresa, seu objetivo comum, ao qual devem estar ligados, é unicamente a redução dos tributos.

47.Com margem de lucro média de 78% e 93,5% respectivamente em suas operações no período analisado, e tendo distribuído totalmente os lucros auferidos, as empresas IBDI e VOXEL foram utilizadas como instrumento de remuneração do trabalho disfarçada, posto que atuaram somente para a venda da força de trabalho do profissional médico RODRIGO AMERICO CUNHA DE SOUZA, dentre outros, ao grupo hospitalar contratante.

48. Patente assim a dispensabilidade das pessoas jurídicas interpostas na execução dos serviços médicos prestados pelo contribuinte RODRIGO AMERICO CUNHA SOUZA, haja vista que todos os meios necessários para a realização dos trabalhos eram colocados à disposição pelos próprios hospitais contratantes. Não há motivação indispensável para que as PJ utilizadas intermedeiem a contratação e efetiva atuação de seus sócios, a não ser a redução do pagamento dos impostos incidentes sobre os rendimentos do trabalho.

49. Revela-se portanto de fachada a suposta triangulação engendrada (médicoempresa interposta - contratante) para a consecução do objetivo último contratado, qual seja, a prestação de serviços pelo médico, nos hospitais. De fato, os profissionais médicos, incluindo aqui o contribuinte autuado, servem-se da precária formalização empresarial das PJ como salvaguarda para ocultação de sua real atuação com vínculo laboral.

50. O caráter simulado do contrato de sociedade, evidente pela entrada e saída frequente de novos "associados", traz à tona a inexistência de uma real affectio

societatis, como já dito, ou seja, ausência de comunhão de esforços para um objeto comum, na forma como requerido pelo art. 981 do Código Civil, verbis:

Lei 10.406/2002 "Art. 981. Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados. (grifamos)" 51. A real capacidade econômica dessas pessoas jurídicas interpostas também é posta em cheque nessas contratações junto aos hospitais, posto que não assumem de fato o risco econômico das atividades desenvolvidas. O risco do empreendimento é suportado totalmente pelos contratantes, que positivamente apresentam condições econômico-financeiras e de estrutura patrimonial necessária e suficientes para tanto. Vale citar, neste item, o conceito de empresa disposto no art. 15 da Lei 8.212/91:

"Art. 15. Considera-se

I - empresa - a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional"(grifamos)

(...)

54. Restou claro que os valores pagos às empresas interpostas foram efetuados em retribuição dos serviços prestados. Portanto, são remunerações pelo trabalho. O contribuinte ora autuado RODRIGO AMÉRICO CUNHA DE SOUZA, profissional médico, é de fato pessoa física que são remuneradas apenas pela força do seu trabalho, resultante de sua formação profissional, intelecto e habilidades pessoais, nada mais.

55. Como anteriormente citado neste Relatório, empresas pertencentes ao grupo empresarial hospitalar "Grupo Santa" contrataram, nos anos de 2012, 2013 e 2014, diversas pessoas jurídicas interpostas para prestação de serviços em sua atividade-fim, visando a consecução de seu objeto social precípua, ou seja, prestação de serviços de atenção à saúde.

56. Entre aquelas contratadas estavam as empresas INSTITUTO BRASILIENSE DE DIAGNOSTICO POR IMAGEM LTDA - CNPJ 08.395.438/0001-28 e VOXEL DIAGNOSTICO POR IMAGEM LTDA - CNPJ 18.366.355/0001-64, nas quais integrou os quadros societários o contribuinte ora autuado, RODRIGO AMERICO CUNHA DE SOUZA, no período de 01/2012 a 11/2014.

57. Relembrando, as empresas contratantes foram as seguintes, todas pertencentes ao "Grupo Santa":

(...)

58. De fato, as pessoas jurídicas contratadas IBDI e VOXEL exerceram atividades econômicas em total pertinência com o objeto social dos contratantes e com os serviços de saúde por este prestados à comunidade. A atividade principal de uma empresa é aquela estabelecida em seu contrato social ou estatuto. Para os

hospitais, tal atividade é a prestação de serviços de assistência médico-hospitalar, pronto socorro, ambulatório, internações e seus serviços complementares, inseridas no grupo CNAE - Classificação Nacional de Atividades Econômicas código grupo 86 - Atividades de atenção à saúde humana, a saber:

(...)

60. Há pertinência, portanto, entre as atividades realizadas pelas interpostas pessoas Voxel e IBDI com a atividade-fim dos contratantes.

61. Estando o serviço prestado inserido na organização produtiva da empresa, não há autonomia, já que o trabalhador não organiza a própria atividade, mas deixa seu trabalho ser utilizado na estrutura da empresa, como essencial à realização da finalidade desta. Nesse contexto, verifica-se a subordinação estrutural e objetiva, quando a atividade do trabalhador é essencial para que a empresa desenvolva sua atividade-fim.

(...)

119. Portanto, considerando-se os fatos constatados pela fiscalização e as características e particularidades das atividades laborais do trabalhador contratado como PJ, afirma-se que atendem integralmente os pressupostos básicos determinados pelo art. 3º da CLT, a saber, subordinação, não eventualidade e pessoalidade mediante remuneração.

120. Os valores pagos a título de retribuição pelo fornecimento de serviços de saúde por médicos, por remunerarem o trabalho individual e pessoal, e não o capital investido da interposta PJ, seja qual for sua espécie, devem ser tributados pelo imposto de renda da pessoa física, consoante determinam os artigos 37, 38, e 43, inciso I, do Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/1999, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, *verbis*:

(...)

Da Multa Qualificada

Já com relação a multa aplicada no patamar de 150%, divirjo do entendimento da decisão guerreada pelos seguintes motivos:

Efetivamente houve razões para a qualificação da multa conforme consta item 40 da decisão de piso que assim transcreveu:

40. A confirmar que as empresas se configuram, na verdade, em meras acobertadoras de fornecimento de mão de obra para os hospitais contratantes, veja-se por exemplo a alta rotatividade de "sócios" no quadro social da empresa IBDI. De fato, desde a data de sua constituição até 03/2013, a empresa contou com 64 sócios diferentes, conforme histórico abaixo:

Preambularmente, cumpre transcrever a legislação que fundamentou a exigência da multa no presente lançamento de ofício:

Lei nº 9.430, de 1996:

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.

Como se vê, a multa de 75%, prevista no inciso I, acima transcrito, é objetiva e independe da culpa ou dolo do agente. O artigo 136 do Código Tributário Nacional assim diz:

Art. 136 Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Contudo, a multa qualificada de 150%, em atendimento ao que disciplina o §1º, art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, poderá ser aplicada somente nos casos previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, 1964, que têm a seguinte redação:

Art. 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 do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 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, ou a evitar ou deferir o seu pagamento.

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no art. 71 e 72.

A sonegação pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à fazenda pública, um propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Na sonegação sempre existe o dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública. Para ser enquadrado neste conceito, basta o contribuinte agir com dolo na desobediência da lei fiscal.

A sonegação impede a apuração da obrigação tributária principal diante da ocultação de bens ou de fatos jurídicos à incidência fiscal (fato gerador já realizado) enquanto na figura da fraude a ação ou omissão visa escamotear o pagamento do imposto devido - reduzi-lo, evitá-lo ou retardá-lo.

Depreende-se dos dispositivos acima transcritos que para aplicação da multa qualificada deve existir o elemento fundamental de caracterização que é o evidente intuito de fraudar ou de sonegar.

Ainda de acordo com os dispositivos legais acima transcritos, impõe-se à autoridade lançadora a observância dos parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de imputação da multa qualificada, que somente poderá ser levada a efeito quando àquela estiver convencida do cometimento do crime (dolo, fraude ou sonegação), devendo, ainda, relatar todos os fatos de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e, bem assim, ao procurador de que o delito efetivamente praticado.

Em outras palavras, não basta a indicação da conduta dolosa, fraudulenta, a partir de meras presunções e/ou subjetividades, impondo a devida comprovação por parte da autoridade fiscal da intenção pré-determinada do contribuinte, demonstrada de modo concreto, sem deixar margem a qualquer dúvida, visando impedir/retardar o recolhimento do tributo devido.

Este entendimento, aliás, encontra-se sedimentado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

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:

rt. 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;

[...]

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%.

Assinado Digitalmente

Marcelo Freitas de Souza Costa