



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12963.720044/2019-79
ACÓRDÃO	2402-013.656 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RITA DE CASSIA MARTINS LACERDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2015, 2016

NULIDADE. MOTIVAÇÃO DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA. CRITÉRIO DE APURAÇÃO DOS RENDIMENTOS.

Inexiste nulidade quando a autoridade fiscal expõe de forma clara as premissas fáticas e a metodologia adotada na apuração dos rendimentos, possibilitando o pleno exercício do direito de defesa. A discordância quanto ao critério utilizado constitui matéria de mérito, não vício formal, especialmente na ausência de provas que demonstrem sua inadequação.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MÉDICOS POR SOCIEDADE SIMPLES. AUTONOMIA ECONÔMICA DA PESSOA JURÍDICA. INOCORRÊNCIA.

A licitude da constituição de pessoa jurídica para a prestação de serviços profissionais não impede a verificação, no caso concreto, da efetiva autonomia da sociedade. Comprovado que os serviços eram prestados sob responsabilidade exclusiva dos sócios, com apropriação individual dos resultados econômicos e sem estrutura, organização ou comunhão de esforços aptas a caracterizar atuação societária autônoma, conclui-se que os rendimentos decorreram diretamente da atividade pessoal dos profissionais.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Enseja qualificação da multa de ofício a simulação caracterizada pela utilização de interposta pessoa, para dissimular o recebimento de rendimentos pelo sujeito passivo na tentativa de alterar a característica do fato gerador, ao teor do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, c/c art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

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

Nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN, aplica-se retroativamente a lei que comine penalidade mais favorável ao contribuinte, desde que o crédito tributário ainda não esteja definitivamente constituído.

A Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, alterou o art. 44 da Lei nº 9.430/1996, reduzindo a multa de ofício qualificada de 150% para 100%. Por se tratar de norma mais benéfica, impõe-se sua aplicação aos autos em curso, com a consequente adequação do percentual da penalidade.

RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA. APROVEITAMENTO DOS TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE.

Se a lide se restringe à apreciação da legalidade do lançamento, e não trata de compensação de tributos, extrapola da competência de o julgador administrativo admitir o aproveitamento dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica que teve seus rendimentos deslocados para a pessoa física, diante da legalidade do lançamento. A possibilidade da pessoa física aproveitar pagamentos da pessoa jurídica também encontra óbice na falta de previsão legal para a utilização de pagamentos entre sujeitos passivos diversos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (i) por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto de modo a reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%, vencido o Conselheiro Suez Roberto Colabardini Filho (relator) que deu provimento integral ao recurso; (ii) por voto de qualidade, não permitir o aproveitamento do crédito pago na pessoa jurídica, vencidos os Conselheiros Suez Roberto Colabardini Filho (relator), Joao Ricardo Fahrion Nuske e Marcus Gaudenzi de Faria que, neste ponto, proveram o recurso. Designado redator do voto vencedor o Conselheiro Alexandre Correa Lisboa.

Assinado Digitalmente

Suez Roberto Colabardini Filho – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente

Assinado Digitalmente

Alexandre Corrêa Lisboa – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcus Gaudenzi de Faria, Joao Ricardo Fahrion Nüske, Alexandre Correa Lisboa, Suez Roberto Colabardini Filho, André Barros de Moura (substituto[a] integral), Rodrigo Duarte Firmino (Presidente)

RELATÓRIO

Cuida-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão 16-90.540 - 19ª Turma da DRJ/SPO, que julgou improcedente a impugnação da ora recorrente, nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2015, 2016

OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Os rendimentos decorrentes do exercício da atividade remunerada recebidos pelo sujeito passivo por intermédio de interposta pessoa, sujeitam-se ao imposto de renda na declaração anual de ajuste.

COMPENSAÇÃO DE DÉBITO DA PESSOA FÍSICA COM CRÉDITO DE PESSOA JURÍDICA.

O suposto crédito advindo do pagamento de impostos pela pessoa jurídica não é passível de compensação com débito do sujeito passivo (pessoa física).

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Enseja qualificação da multa de ofício a simulação caracterizada pela utilização de interposta pessoa, para dissimular o recebimento de rendimentos pelo sujeito passivo na tentativa de alterar a característica do fato gerador, ao teor do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, c/c art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do relatório fiscal extrai-se:

- (i) Que a recorrente é sócia-administradora da sociedade simples SUPORTE CARDIOLÓGICO INTEGRADO (CNPJ 10.515.806/0001-76), onde nos anos de

2014 e 2015, a recorrente possuía 50% do capital social, tendo a sociedade por atividade a prestação de atividade médica ambulatorial restrita a consultas.

- (ii) Que a sociedade não teria praticado seus atos sociais, mas somente se prestado a dar subsídio aos sócios para prestação de serviços revertidos individualmente;
- (iii) Que a falta de propósito negocial, a criação da sociedade é um mero artifício jurídico com o objetivo de burlar a tributação que deve incidir sobre os rendimentos auferidos pelos sócios.
- (iv) Que nesse contexto houve a lavratura de auto de infração (fls. 1145/1157) e representação para fins penais;

Em sede de recurso voluntário, sustenta a recorrente: (i) a existência da Pessoa Jurídica e a inequívoca comprovação do propósito negocial da Sociedade Simples Pura SUPORTE CARDIOLÓGICO INTEGRADO; (ii) Violação aos princípios do contraditório e ampla defesa. Cerceamento de defesa. Ausência dos elementos obrigatórios do lançamento; (iii) Da aplicação da multa e a vedação ao confisco tributário. Ao final pugna pela nulidade do AI, no mérito improcedência do Lançamento no PTA nº 12963-720.044/2019- 79 e o cancelamento da multa.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **SUEZ ROBERTO COLABARDINI FILHO**, Relator

Conheço do recurso porque tempestivo e adequado aos requisitos legais.

E assiste razão a recorrente.

A controvérsia cinge-se na análise da imputada infração à legislação tributária, para saber se haveria óbice de utilização de pessoa jurídica para a prestação de serviços médicos, conhecida situação que fora denominada de “pejotização”, matéria que vem sendo objeto de frequentes debates.

Não subsiste ilicitude na conduta de prestação de serviços intelectuais por intermédio de pessoa jurídica, ainda que tais serviços possuam caráter personalíssimo.

A propósito, oportuno lembrar que nessa linha normativa que consiste o permissivo legal expresso no art. 129, Lei 11.196/05: *“Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter*

personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil”.

Esse dispositivo foi considerado constitucional pelo STF na ADC nº 66, cujo entendimento proferido é vinculante, conforme art. 28, parágrafo único, da Lei 9.868/99.

AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE. REGIME JURÍDICO FISCAL E PREVIDENCIÁRIO APLICÁVEL A PESSOAS JURÍDICAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS INTELECTUAIS, INCLUINDO OS DE NATUREZA CIENTÍFICA, ARTÍSTICA E CULTURAL. COMPATIBILIDADE CONSTITUCIONAL. LIVRE INICIATIVA E VALORIZAÇÃO DO TRABALHO. LIBERDADE ECONÔMICA NA DEFINIÇÃO DA ORGANIZAÇÃO EMPRESARIAL. AÇÃO JULGADA PROCEDENTE. 1. A comprovação da existência de controvérsia judicial prevista no art. 14 da Lei n. 9.868/1999 demanda o cotejo de decisões judiciais antagônicas sobre a validade constitucional na norma legal. Precedentes. 2. É constitucional a norma inscrita no art. 129 da Lei n. 11.196/2005. (ADC 66, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 21-12-2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJE-053 DIVULG 18-03-2021 PUBLIC 19-03-2021)

A sociedade simples, por sua essência, consiste numa união de pessoas, no caso dos autos, por profissionais liberais, encontra pleno amparo no ordenamento jurídico, não podendo o Fisco, por simples sanha arrecadatória, tecer presunções que se enquadrem em construções frágeis frente ao ordenamento.

E neste ponto verifica-se um equívoco metodológico no Relatório Fiscal ao tratar a Sociedade Simples como se Sociedade Empresária fosse. É imperativo distinguir tais institutos: enquanto esta última se define pela organização de fatores de produção para a circulação de bens ou serviços, a Sociedade Simples é vocacionada justamente às atividades intelectuais, de natureza científica, literária ou artística, exercidas com o concurso de auxiliares ou não, conforme a dicção do art. 966, parágrafo único, do Código Civil. Portanto, a ausência de uma estrutura tipicamente 'empresarial' ou de uma 'organização complexa de fatores' não é indício de simulação, mas sim o estrito cumprimento do regime jurídico das sociedades simples.

Exigir que profissionais liberais constituam estruturas empresariais robustas para validar sua autonomia jurídica revela uma afronta ao direito societário e impõe uma restrição ilegal ao direito de associação desses profissionais.

Ademais, no contexto da Constitucionalização do Direito Civil, processo de releitura das normas privadas sob a ótica da Constituição Federal de 1988, a interpretação das estruturas societárias sempre deve ser pautada pelo princípio da livre iniciativa e da liberdade de organização empresarial, alicerces da Ordem Econômica (art. 170, caput, da CF/88), cabendo ao Estado, por meio de seus órgãos de fiscalização, atuar como indutor e facilitador, e não com a criação de óbices diuturnos ao exercício de atividades profissionais lícitas com base em mero subjetivismo.

Também, a escolha por um modelo de gestão via sociedades simples, representa o exercício da autonomia privada (e não um artifício), devendo ser incentivada como forma de dinamizar o mercado de serviços.

Portanto, o exercício do poder de tributar não pode se servir de instrumento de cerceamento da liberdade econômica, sob pena de violar a própria Ordem Econômica, que é tão constitucional quanto ele.

Lado outro, observa-se adicionalmente também que a prestação de serviços por interposta pessoa jurídica é considerada lícita na sua atividade-fim ou meio, como já julgou o STF, na ADPF nº 324 e do Tema 725 da repercussão geral, este segundo cuja tese fixada é: *“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 empresa contratante”*.

Direito do Trabalho. Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental. Terceirização de atividade-fim e de atividade-meio. Constitucionalidade. 1. **A Constituição não impõe a adoção de um modelo de produção específico, não impede o desenvolvimento de estratégias empresariais flexíveis, tampouco veda a terceirização.** Todavia, a jurisprudência trabalhista sobre o tema tem sido oscilante e não estabelece critérios e condições claras e objetivas, que permitam sua adoção com segurança. O direito do trabalho e o sistema sindical precisam se adequar às transformações no mercado de trabalho e na sociedade. 2. **A terceirização das atividades-meio ou das atividades-fim de uma empresa tem amparo nos princípios constitucionais da livre iniciativa e da livre concorrência, que asseguram aos agentes econômicos a liberdade de formular estratégias negociais indutoras de maior eficiência econômica e competitividade.** 3. A terceirização não enseja, por si só, precarização do trabalho, violação da dignidade do trabalhador ou desrespeito a direitos previdenciários. É o exercício abusivo da sua contratação que pode produzir tais violações. 4. Para evitar tal exercício abusivo, os princípios que amparam a constitucionalidade da terceirização devem ser compatibilizados com as normas constitucionais de tutela do trabalhador, cabendo à contratante: i) verificar a idoneidade e a capacidade econômica da terceirizada; e ii) responder subsidiariamente pelo descumprimento das normas trabalhistas, bem como por obrigações previdenciárias (art. 31 da Lei 8.212/1993). 5. A responsabilização subsidiária da tomadora dos serviços pressupõe a sua participação no processo judicial, bem como a sua inclusão no título executivo judicial. 6. Mesmo com a superveniência da Lei 13.467/2017, persiste o objeto da ação, entre outras razões porque, a despeito dela, não foi revogada ou alterada a Súmula 331 do TST, que consolidava o conjunto de decisões da Justiça do Trabalho sobre a matéria, a indicar que o tema continua a demandar a manifestação do Supremo Tribunal Federal a respeito dos aspectos constitucionais da terceirização. Além disso, a aprovação da lei ocorreu após o pedido de inclusão do feito em pauta. **7. Firmo a seguinte tese: “1. É lícita a terceirização de toda e qualquer atividade, meio ou fim, não se configurando relação de emprego entre a contratante e o empregado da contratada. 2. Na terceirização, compete à contratante: i) verificar a idoneidade e a capacidade econômica da terceirizada; e ii) responder subsidiariamente pelo descumprimento das normas trabalhistas, bem como**

por obrigações previdenciárias, na forma do art. 31 da Lei 8.212/1993". 8. ADPF julgada procedente para assentar a licitude da terceirização de atividade-fim ou meio. Restou explicitado pela maioria que a decisão não afeta automaticamente decisões transitadas em julgado. (ADPF 324, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 30-08-2018, PUBLIC 06-09-2019) **grifo nosso**

Forçoso reconhecer, por tamanha situação, que a prestação de serviços médicos, de natureza personalíssima, por intermédio da constituição de sociedade simples para tanto, não viola o regramento estabelecido no ordenamento jurídico vigente.

E mesmo que assim não fosse, caso se entendesse dar razão à fiscalização, não se vislumbraria qualquer situação de evidente intuito de fraude do sujeito passivo, onde seria aplicável o teor da Sumula 14, CARF, afastando a multa qualificada imposta.

Mutatis mutandis, a controvérsia sobre a natureza ou licitude das atividades médicas desempenhadas ou como o são, não autoriza, por si, o afastamento do regime jurídico aplicável à pessoa jurídica regularmente constituída nem mesmo a atribuição às pessoas dos sócios.

Destarte, uma vez que a subjetividade aplicada na fase fiscalizatória não constitui fundamento hábil para afastar a existência da pessoa jurídica e, assim, imputar aos valores por ela recebidos como rendimentos da pessoa física, torna mandatório o acolhimento da pretensão recursal.

Diante do exposto, entendo que as razões que fundamentaram o lançamento fiscal não se mostram suficientes para justificar a sua finalidade, razão pela dou provimento ao recurso voluntário, cancelando-se o débito e seus consectários.

É como voto.

Assinado Digitalmente

SUEZ ROBERTO COLABARDINI FILHO

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Alexandre Correa Lisboa, redator designado.

Peço vênia para divergir do Ilustre relator, Suez Roberto Colabardini Filho.

Preliminar de Nulidade

Conforme se extrai dos autos, a autoridade fiscal explicitou as premissas fáticas consideradas, as limitações encontradas na individualização direta dos rendimentos e a metodologia adotada para sua atribuição, permitindo à Recorrente compreender integralmente o raciocínio que embasou a exigência fiscal e exercer plenamente seu direito de defesa.

Com efeito, diante da impossibilidade de identificar, a partir da documentação disponível, a participação individual de cada sócio nos serviços faturados pela sociedade, a fiscalização adotou critério de apuração fundamentado em elementos extraídos dos próprios registros societários e contábeis, expondo de forma clara as razões que justificaram sua utilização.

Cumprido destacar que a Recorrente não se desincumbiu do ônus de afastar as conclusões alcançadas pela fiscalização. Embora tenha questionado a metodologia adotada, não apresentou elementos probatórios capazes de demonstrar a inadequação do critério empregado, tampouco trouxe documentação apta a individualizar os rendimentos de forma diversa daquela considerada no procedimento fiscal.

Em outras palavras, a Recorrente limitou-se a alegar a suposta insuficiência da motivação do lançamento, sem indicar qualquer prova concreta que permitisse afastar as premissas fáticas utilizadas pela fiscalização ou substituir o critério adotado por outro que refletisse de maneira mais adequada a realidade dos fatos apurados.

Nesse contexto, a controvérsia instaurada não diz respeito à existência ou à suficiência da motivação do lançamento, mas à adequação do critério de apuração adotado pela autoridade fiscal. Trata-se de discussão afeta ao mérito da exigência, e não de vício formal capaz de comprometer a validade do ato administrativo.

Desse modo, não se verifica qualquer cerceamento de defesa ou deficiência de fundamentação, uma vez que os critérios utilizados para a atribuição dos rendimentos foram devidamente explicitados nos autos, possibilitando à Recorrente conhecer as razões da autuação e impugná-las de forma ampla e efetiva.

Assim, deve ser rejeitada a alegação de nulidade suscitada pela Recorrente.

Mérito

A controvérsia dos autos não se resume à licitude da constituição de pessoa jurídica para a prestação de serviços médicos, tampouco à possibilidade de profissionais liberais organizarem-se sob a forma de sociedade simples. Tais premissas, efetivamente, encontram respaldo no ordenamento jurídico e na jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal. O ponto central da discussão consiste em verificar se, diante das particularidades do caso concreto, a pessoa jurídica constituiu efetivo sujeito autônomo de direitos e obrigações, apto a figurar como verdadeira prestadora dos serviços remunerados, ou se funcionou apenas como instrumento formal para o recebimento de rendimentos decorrentes da atividade pessoal dos sócios.

Não se desconhece o disposto no art. 129 da Lei nº 11.196/2005, cuja constitucionalidade foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADC nº 66. Tampouco se ignora a orientação firmada pela Suprema Corte no Tema 725 da Repercussão Geral e na ADPF nº 324, que prestigiam a liberdade de organização da atividade econômica e reconhecem a licitude da prestação de serviços por intermédio de pessoas jurídicas.

Entretanto, tais precedentes não impedem a Administração Tributária de examinar as circunstâncias concretas de cada caso para verificar se a realidade dos fatos corresponde à forma jurídica adotada. A licitude abstrata da constituição de sociedade simples ou da contratação de serviços por intermédio de pessoa jurídica não afasta, por si só, o dever de apuração da efetiva titularidade dos rendimentos para fins tributários.

No presente caso, a fiscalização não se limitou a afirmar que a atividade médica possui natureza personalíssima ou que a sociedade simples não possuía estrutura empresarial complexa. Ao contrário, a autuação foi amparada em elementos concretos identificados durante o procedimento fiscal, os quais revelam significativa dissociação entre a formalização societária e a efetiva forma pela qual a atividade econômica era desenvolvida.

Conforme registrado no Relatório Fiscal, a própria redação originária do contrato social já evidenciava que os serviços eram exercidos de maneira estritamente individual pelos sócios.

Nesse sentido, a Cláusula Quinta, ao tratar da responsabilidade profissional, estabelecia expressamente que cada sócio responderia pessoalmente e de forma exclusiva pelos serviços prestados, seja perante o hospital, a instituição de saúde ou o próprio paciente, dispondo ainda que a sociedade e os demais sócios não responderiam por eventuais erros cometidos pelos demais integrantes.

Da mesma forma, a Cláusula Décima Primeira previa que a distribuição dos lucros observaria a participação de cada sócio nos casos por ele atendidos, sem necessidade de observância da proporcionalidade correspondente à participação societária formal.

Embora tais disposições não sejam incompatíveis, por si só, com o regime jurídico das sociedades simples, revelam que a execução dos serviços ocorria de forma individualizada, sob responsabilidade exclusiva de cada profissional, sendo os resultados econômicos apropriados de acordo com a atuação pessoal de cada sócio.

É verdade que, nas sociedades simples, a atuação pessoal dos próprios sócios costuma ter papel central, especialmente em atividades exercidas por profissionais liberais, como médicos, advogados, engenheiros e outros profissionais que prestam serviços de natureza intelectual.

Porém, a existência da sociedade pressupõe algo além da simples reunião formal de profissionais sob um mesmo CNPJ. Espera-se que haja alguma forma de atuação em conjunto, com compartilhamento de estrutura, recursos, responsabilidades ou esforços voltados ao desenvolvimento de uma atividade econômica comum e à obtenção de resultados para a própria sociedade. Em outras palavras, embora não seja necessária uma organização empresarial complexa, é preciso que a sociedade tenha uma atuação efetiva e minimamente integrada, e não apenas funcione como um instrumento formal para que cada sócio desempenhe individualmente sua atividade profissional.

E é justamente nesse ponto que os elementos apurados pela fiscalização assumem especial relevância.

Conforme consignado nos autos, a sociedade não possuía sede própria, nunca manteve empregados, não dispunha de patrimônio relevante nem de estrutura operacional própria destinada ao exercício da atividade médica. A própria contribuinte declarou inexistirem bens, equipamentos ou recursos materiais vinculados à sociedade.

Além disso, não se constatou o compartilhamento de consultório, clínica, recepção, secretariado, equipamentos médicos, auxiliares ou quaisquer recursos destinados ao desenvolvimento conjunto da atividade profissional. Tampouco se verificou a realização de atendimentos em colaboração, a assunção compartilhada de riscos profissionais ou a existência de organização material que permitisse concluir pela atuação da sociedade como ente autônomo.

Não se afirma que a ausência isolada de qualquer desses elementos seja suficiente para descaracterizar uma sociedade simples regularmente constituída. Contudo, a ausência concomitante de todos eles, associada à responsabilidade exclusivamente individual dos sócios pelos serviços prestados e à apropriação individualizada dos respectivos resultados econômicos, evidencia quadro que ultrapassa a mera opção legítima por determinado modelo societário.

Em verdade, os elementos constantes dos autos permitem concluir que a contribuição recíproca dos sócios limitava-se essencialmente à constituição formal da pessoa jurídica e à administração das obrigações tributárias dela decorrentes, sem que houvesse efetiva comunhão de esforços, estrutura ou organização voltada ao desenvolvimento de atividade econômica comum.

Nesse contexto, entendo que a fiscalização logrou demonstrar que os rendimentos objeto da autuação decorreram diretamente da atuação pessoal dos profissionais, não havendo elementos suficientes para reconhecer a existência de efetiva autonomia econômica da sociedade em relação aos seus integrantes.

Portanto, não assiste razão à recorrente neste ponto.

Da Multa Qualificada

Considerando que as alegações apresentadas no recurso voluntário foram devidamente apreciadas pelo colegiado de primeira instância e, não havendo qualquer fato novo, adoto, os fundamentos constantes da decisão recorrida, nos termos do art. 114, § 12, Ido RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1634/2023:

Acerca da multa qualificada, o dolo, elemento subjetivo integrante da descrição da conduta que enseja a sanção imposta, é denunciado no exame direto das provas e diligências, tem-se que o contrato firmado é uma das provas, na qual identificou-se elementos que à luz dos fatos conectados ao regimento do hospital

denotam a inserção da pessoa física do sócio, e não a empresa, na estrutura organizacional do hospital, na qualidade de contribuinte individual.

Conspira ainda em desfavor à impugnante, o fato apurado pela fiscalização de que a impugnante, conforme consta no item 8, fls. 1113 determinou-se que a remuneração fosse direcionada para a sociedade, tal como transcrevo:

“8) Conforme informado pela UNICOOPER, tanto ISABELLA quanto RITA DE CÁSSIA eram cooperadas anteriormente à criação da sociedade. ISABELLA inclusive informou que os serviços, por ela prestados, deveriam ser direcionados para a sociedade após a criação da mesma. O que reforça não haver nada que distinga os serviços prestados pelas sócias antes e depois da criação da sociedade, a não ser a intermediação dos rendimentos via a sociedade.”

Neste plano, importa ainda repisar que, no desenvolvimento argumentativo embora tenham sido citados aspectos da legislação trabalhista que conferem vínculo, em nenhum momento foi assinalado que o impugnante seria empregado, mas a conclusão que chegou foi da existência de vínculo laboral, porém caracterizado como de um contribuinte individual conforme fundamentado nos autos, notadamente em função da forma em que se estabelecia a contrapartida financeira pelo trabalho realizado mediante apresentação da fatura ao seu tomador.

Portanto, tem-se no presente lançamento plenamente caracterizada a intenção livre e consciente (dolo) do sujeito passivo de, mediante artifício, reduzir a base de cálculo, deixando de oferecer a totalidade dos rendimentos da pessoa física à tributação em múltiplos exercícios, sendo assim, estão presentes as circunstâncias suficientes para qualificação da multa de ofício e por esta razão a pretensão de imputar à fonte a infração cometida pela não retenção do tributo não é matéria deste contencioso.

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;

[...]

Diante desse entendimento, a penalidade em questão deverá ser recalculada, considerando-se o percentual atualmente vigente, correspondente a 100% (cem por cento).

Do aproveitamento dos recolhimentos de tributos federais efetuados por pessoa jurídica

Quanto ao aproveitamento dos valores recolhidos pelas pessoas jurídicas, compartilho do entendimento da ilustre Conselheira Flavia Lilian Selmer Dias, consignado no Acórdão nº 2301-011.948, proferido em sessão realizada em 14 de maio de 2026, cujos excertos passo a transcrever:

...

Embora possam ser encontrados vários Acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, mais antigos, reconhecendo a possibilidade da utilização, em julgamento mais recente, Acórdão 9202-001.117, de 20/12/2023, a Câmara, em nova composição, mudou seu entendimento e, por maioria de votos, deu provimento ao recurso especial da Procuradoria, que solicitava a reforma da decisão da turma do CARF que julgou pela possibilidade de aproveitamento dos créditos da pessoa jurídica na pessoa física. O Acórdão está assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

A responsabilidade deverá observar a participação dos sócios envolvidos, o período de seu ingresso na sociedade, bem como a caracterização do interesse comum na situação que constitua o fato

gerador da obrigação tributária, nos termos do inciso I do art. 124 do CTN.

SIMULAÇÃO. RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA. APROVEITAMENTO DOS TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE.

Inadmissível o aproveitamento, no contencioso administrativo, dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica que teve seus rendimentos deslocados para a pessoa física, vez que não se pode dizer tenha o lançamento, que assim não o fez, incorrido em vício de legalidade.

Entre os argumentos apresentados no voto do redator designado, está o fato que o julgamento pelo aproveitamento de crédito extrapola o que se propõem o contencioso, que é julgar a legalidade do lançamento:

Tenho que, com isso, por mais que há, e efetivamente há, tese sedutora no sentido do aproveitamento dos valores - notadamente a temática da coerência interna do lançamento - o ponto fulcral, admito eu, é que não se pode concluir pela ilegalidade do lançamento que assim não o fez e, assim sendo, qualquer provimento ao recurso que contenha tal pedido estaria, s.m.j., extrapolando a finalidade do contencioso administrativo, que, como já dito, é a de controle de legalidade do ato administrativo do lançamento nos estritos limites da lide posta por ocasião da impugnação

Destaco ainda as palavras do redator sobre a falta de isonomia em situações similares pois se negava o aproveitamento dos créditos do Simples, no caso de contratação de mão-de-obra por interpostas pessoas, por falta de previsão legal e ao mesmo tempo, permitia o aproveitamento do crédito na pessoa jurídica na pessoa física, situação similar, mesmo na ausência de normativo que permita tal aproveitamento.

Por fim, o encaminhamento que passo a doravante adotar para esses casos, é dizer, pela manutenção do lançamento que não aproveitara desses recolhimentos, vai ao encontro do entendimento deste colegiado, e mesmo na composição anterior, diga-se de passagem, no sentido de não admitir que os recolhimentos das contribuições previdenciárias – cota patronal – efetuados por interpostas pessoas possam ser utilizados no lançamento sobre a PJ cuja massa salarial estaria efetivamente a seu serviço, por absoluta falta de previsão legal. Vejam-se os seguintes acórdãos:

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

CONTRATAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA POR MEIO DE EMPRESAS INTERPOSTAS OPTANTES PELO SIMPLES. APROVEITAMENTO, PELA

CONTRATANTE, DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS RECOLHIDAS PELAS INTERPOSTAS. IMPOSSIBILIDADE.

Constatada a contratação de empresas optantes pelo SIMPLES, interpostas pessoas, para o recrutamento de mão-de-obra, e tendo o vínculo empregatício sido caracterizado na contratante, não é cabível abater do lançamento as contribuições recolhidas pelas empresas contratadas ao regime de tributação favorecido.

Inaplicabilidade da Súmula CARF nº 76. Acórdão 9202-009.766 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2009 a 30/12/2009 CONTRATAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA POR MEIO DE EMPRESAS INTERPOSTAS OPTANTES PELO SIMPLES. APROVEITAMENTO, PELA CONTRATANTE, DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS RECOLHIDAS PELAS INTERPOSTAS. IMPOSSIBILIDADE.

Constatada a contratação de empresas optantes pelo SIMPLES, interpostas pessoas, para o recrutamento de mão-de-obra, e tendo o vínculo sido caracterizado na contratante, não é cabível abater do lançamento as contribuições recolhidas pelas empresas contratadas ao regime de tributação favorecido.

Inaplicabilidade da Súmula CARF nº 76. 9202-008.255

Note-se, com isso, estar havendo uma salutar uniformização no colegiado em relação a casos que guardam entre si certa similaridade, que passará a, tanto em um caso, como noutro, não admitir o aproveitamento dos valores recolhidos por interpostas pessoas por ocasião do lançamento.

Deste modo, entendo pela impossibilidade de aproveitamento dos pagamentos realizados na pessoa jurídica para liquidação dos valores lançados de ofício na pessoa física.

Conclusão

Diante do exposto, rejeito a preliminar suscitada, e, no mérito, voto para dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto de modo a reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%.

Assinado Digitalmente

Alexandre Correa Lisboa