



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



|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>13609.721583/2017-65</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 2402-013.334 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 4 de dezembro de 2025                                |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                           |
| <b>RECORRENTE</b>  | LEONARDO KFURI MACIEL E OUTROS                       |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

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

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015

NULIDADE DA EXAÇÃO.INEXISTÊNCIA

Não é nulo o lançamento que obedeça aos requisitos legais e descreva exhaustivamente os fatos e fundamentos jurídicos além de corretamente apurar a base de cálculo e a tributação devida não incorrendo em causa de nulidade.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.INTERESSE COMUM.POSSIBILIDADE

As pessoas que tenham interesse jurídico comum na constituição do fato gerador de obrigação principal são solidariamente responsáveis nos termos da lei.

ABUSO DE PERSONALIDADE JURÍDICA.RECLASSIFICAÇÃO DE RENDIMENTOS COMO TRIBUTÁVEIS

É defeso a constituição de sociedade civil sem propósito comercial tão somente para modificar fraudulentamente os elementos essenciais do fato gerador tributário de modo a transmutar rendimentos recebidos por pessoa física como se lucros distribuídos fosse.

IRPF. RENDIMENTOS RECLASSIFICADOS PELA FISCALIZAÇÃO.

Tratando-se de lançamento fiscal por meio do qual a Fiscalização reclassificou valores apurados pela pessoa jurídica como rendimentos auferidos pela pessoa física, devem ser deduzidos os valores dos tributos pagos pela pessoa jurídica.

MULTA QUALIFICADA.APLICAÇÃO

Em havendo sonegação é devida a multa majorada nos termos da lei.

## RETROATIVIDADE BENIGNA.POSSIBILIDADE

Tratando-se de lançamento não definitivamente julgado em instância administrativa a lei se aplica a fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado (1) por voto de qualidade, rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento e de ilegitimidade passiva dos responsáveis solidários para no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário reduzindo a multa de ofício ao patamar de 100%. Vencidos os Conselheiros Gregorio Rechmann Junior, Joao Ricardo Fahrion Nuske e Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano que deram provimento integral ao recurso e, vencidos no ponto, reduziram a multa ao patamar de 75% por considerar ausente ilicitude; (2) por maioria de votos, permitir o aproveitamento daqueles créditos pagos na SMSL. Vencido o Conselheiro Rodrigo Duarte Firmino (relator), que entendeu descabido referido aproveitamento. Designado redator do voto vencedor o Conselheiro Gregorio Rechmann Junior. Manifestaram interesse em apresentar declaração de voto os Conselheiros Gregorio Rechmann Junior e Marcus Gaudenzi de Faria, entretanto, findo o prazo regimental, o conselheiro Marcus Gaudenzi de Faria não apresentou referida declaração, tida como não formulada, nos termos do § 7º, do art. 114 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023.

*Assinado Digitalmente*

Rodrigo Duarte Firmino– Presidente e relator

*Assinado Digitalmente*

Gregório Rechmann Junior – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcus Gaudenzi de Faria, Gregorio Rechmann Junior, Ricardo Chiavegatto de Lima (substituto[a] integral), Joao Ricardo Fahrion Nuske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Rodrigo Duarte Firmino. Ausente(s) o conselheiro(a) Alexandre Correa Lisboa, substituído (a) pelo(a) conselheiro(a) Ricardo Chiavegatto de Lima.

**RELATÓRIO****I. AUTUAÇÃO**

Em 06/11/2017, fls. 379/382/443, o contribuinte e responsáveis solidários (responsabilidade de fato – art. 124, I do CTN) foram regularmente notificados da constituição de auto de Infração, fls. 363/376, para a cobrança de Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) referente aos anos-calendário 2012 a 2015, calculado em R\$ 145.149,78, acrescido de Juros em R\$ 48.597,69 e Multa de Ofício Qualificada de R\$ 217.724,66 (150%), totalizando R\$ 411.472,13, em razão CLASSIFICAÇÃO INDEVIDA COMO ISENTOS (DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS) PARA RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS ORIUNDOS DE TRABALHO NÃO ASSALARIADO.

Referida exação está amparada por Relatório Fiscal, fls. 383/440, com exposição dos fatos e fundamentos jurídicos. O lançamento foi precedido por fiscalização tributária realizada ao amparo do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF nº 06.1.13.00-2017-00076-0, fls. 230/231, de início em 30/03/2017 e encerramento em 06/11/2017, fls. 377/379. Constan dos autos cópia das documentações pertinentes à fiscalização da SMSL, exigências realizadas pelo fisco ao amparo de intimações e respectivas respostas, entre outros, fls. 01/449.

A autoridade inicialmente destacou a existência de fiscalização anterior em pessoa jurídica responsável pelos lucros distribuídos ao contribuinte, a Sociedade Médica de Sete Lagoas Ltda (SMSL), iniciada em 23/05/2015, constatando: (i) a ausência de estrutura física própria, de registro contábil de despesa (aluguel, taxas de água, luz, telefone, condomínio); (ii) falta de funcionários para execução dos serviços que lhe são próprios; (iii) não comprovação de realização de assembleias (obrigatórias para a sociedade); (iv) que a SMSL conta somente com atendimentos médicos realizados pelos próprios sócios em diversos hospitais e entidades de saúde; (v) distribuição indevida de lucros a pessoas alheias à sociedade (não sócios); (vi) falta de propósito negocial da SMSL e **controle substancial desta pela Coopercon**, que de igual modo manteve controle em outras cinco sociedades civis:

**(Relatório Fiscal)**

Verifica-se, pois, que a Sra. Tânia, gerente geral da Coopercon, afirma que a entidade controla seis sociedades civis (entre elas a SMSL). Também enumera as vantagens tributárias de se receber os repasses via Sociedade Civil e via cooperativa (Coopercon), e solicita que lhe informem a quantidade de médicos da Vittal, para que seja feita uma análise sobre qual sociedade civil seria melhor para cada médico se associar. Seria apenas um planejamento tributário elisivo se não fosse a questão de que o médico até a presente data não pertencia a uma sociedade civil. **Verifica-se claramente que em caso de tornar-se sócio de uma das sociedades civis escolhida pela Coopercon, dentre aquelas que controla, seria apenas por questões tributárias. Ou seja, fica evidente que não está presente a finalidade principal de criar-se uma sociedade, que é, em apertada síntese, a união de recursos e capacidades individuais para a melhoria da competitividade da prestação de seus serviços.** (grifo do autor) (....)

Aqui fica evidente o controle absoluto da Coopercon sobre as Sociedades Médicas, protagonizado pelo Sr. MARCONI NASCIMENTO, coordenador financeiro da Coopercon, ao questionar assuntos tributários relativos ao ISS de cada sociedade civil à Sra. Patrícia Dutra, da contabilidade Prezario. Não por acaso, a contabilidade Prezario, além de executar os serviços contábeis da própria Coopercon, também realiza a contabilidade das sociedades civis, entre elas a SMSL. **Outro ponto que demonstra o total controle da Coopercon é a cobrança do Sr. Marconi para com a Sra. Patrícia, ao questionar sobre a confecção das várias alterações contratuais relativas às sociedades médicas. Fica evidente que o controle e administração da Coopercon ultrapassa em muito o razoável, ao efetuar a cobrança e acompanhamento da contabilidade e de questões tributárias, e até mesmo de alterações contratuais das sociedades médicas.** (grifo do autor)

(...)

**Arquivo - Termo adesão pessoa jurídica Coopercon SMSL.doc**

Trata-se de minuta de termo de adesão para compor o quadro societário da SMSL, arquivado no site da Coopercon, o que leva à conclusão de que os médicos interessados em fazer parte da SMSL, na verdade, procuram a Coopercon, e não a própria sociedade civil. (grifo do autor)

*À Pessoa jurídica SOCIEDADE MÉDICA DE SETE LAGOAS CNPJ: 13.039.312/0001-50 A/C: Diretoria Prezados Senhores:*

*Venho manifestar o meu interesse em compor o quadro societário dessa empresa, razão pela qual solicito de V. Sas. a aprovação deste requerimento.*

*Estou ciente que referida empresa fora constituída sob a forma de sociedade simples, e de acordo que será necessária a minha assinatura nas Alterações Contratuais dessa empresa da qual farei parte do quadro societário.*

*Em caso de desligamento a meu pedido ou por deixar de operar por referida empresa, a Alteração Contratual que formalizará o meu desligamento será encaminhada por ocasião da saída e/ou entrada de outros sócios concomitante.*

(...)

**Arquivo – Termo de desligamento pessoa 4 jurídica.doc**

Trata-se de minuta de termo de desligamento das sociedades médicas, arquivada no site da Coopercon, o que leva à conclusão de que os médicos interessados no desligamento das sociedades médicas na verdade, procuram a Coopercon, e não a própria sociedade civil. (grifo do autor)

(...)

**Não há, nos registros contábeis da SMSL, no período de 2012 a 2015, registro de nenhuma despesa referente a pagamentos de aluguel, telefone, luz, água taxas de condomínio ou despesas com funcionários.** As únicas despesas registradas são relativas ao pro labore (que como já exposto são posteriormente compensadas com os valores da distribuição de lucros), tributárias e os pagamentos à contabilidade Prezario. (grifo do autor)

A fiscalização verificou ainda que a SMSL foi registrada em 13/12/2010, com capital de R\$ 2.500,00, divididos inicialmente em 25 quotas de R\$ 100,00, aumentando no ano seguinte para R\$ 5.900,00, 59 quotas de mesmo valor, com o aumento para 59 sócios e em 2015 para 150 sócios, 150 quotas (R\$ 100,00), com o capital de R\$ 15.000,00.

Ao examinar a documentação, o auditor responsável pelo lançamento verificou em modelo de declaração (Declaração e Autorização de Repasses PJs) que confirma a utilização da SMSL no repasse dos pagamentos pelos serviços médicos prestados por estes profissionais, inclusive responsabilizando-os por eventuais ações dos órgãos de controle:

**(Relatório Fiscal)**

**Arquivo - DECLARAÇÃO E AUTORIZAÇÃO REPASSES PJs.doc**

A minuta de declaração, cujo teor é copiado abaixo, arquivada no site da Coopercon, reafirma todos os indícios até aqui relatados, ou seja, de que a verdadeira natureza dos repasses realizados é de honorários médicos, os quais não poderiam ser distribuídos sob a forma de lucros. Tal documento ainda comprova o conhecimento do abuso do planejamento tributário pela Coopercon ao repassar os honorários médicos por meio de Sociedades Civas, ao tentar se proteger de uma possível ação de regresso dos médicos contra a Coopercon no caso de uma autuação fiscal da Receita Federal.

*Declaro que recebi da **COOPERCON - Cooperativa de Trabalho Médico e Atividades Afins do Estado de Minas Gerais, CNPJ 02.556.125/0001-28**, os devidos esclarecimentos sobre as alterações introduzidas pela Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1.540/2015 e fui orientado a não mais receber, por meio da pessoa jurídica cooperada, os honorários pagos pelos órgãos da administração pública federal, até que se torne possível a adequação aos ditames do novo dispositivo legal.*

**Quanto aos honorários pagos pelos demais convênios contratantes da cooperativa (entidades privadas), estou ciente de que os seus repasses à pessoa jurídica cooperada poderão ser desconsiderados pela Receita Federal, que os tributará, em caso de autuação, como repasses às pessoas físicas sócias, de acordo com a tabela do Imposto de Renda da Pessoa Física, com acréscimo de juros e multas, ou seja, todos os valores distribuídos como lucros não tributáveis pela PJ poderão ser tratados como rendimentos tributáveis dos sócios.**

**Embora plenamente ciente do risco, ratifico, na qualidade de administrador indicado no contrato social e representante da PJ e dos seus sócios, a autorização para que a COOPERCON - Cooperativa de Trabalho Médico e Atividades Afins do Estado de Minas Gerais, continue efetuando todos os repasses de honorários pagos por convênios privados através da pessoa jurídica abaixo.**

*Por força desta autorização, a PJ cooperada e os seus sócios desoneram a COOPERCON Cooperativa de Trabalho Médico e Atividades Afins do Estado de Minas Gerais de responsabilidade e se comprometem a lhe ressarcir, corrigidos pelo IGPM, quaisquer valores que porventura tenha que pagar, em decorrência de eventuais condenações em processos administrativos e/ou judiciais, inclusive despesas com advogados. (sublinhado nosso)*

Portanto, concluiu o fisco que os honorários médicos pagos efetivamente a estes profissionais foram remetidos à SMSL de modo a travestir fraudulentamente o rendimento tributável em distribuição de lucros desta (isento), sonegando imposto de renda (IRPF), de modo (i) a justificar a qualificação da multa aplicada; (ii) responsabilizar com fundamento no art. 124, I do Código Tributário Nacional – CTN (responsabilidade de fato), a Coopercon e o sócio administrador da SMSL, também diretor financeiro de citada cooperativa, em ambos os casos pelo protagonismo e conluio na prática delituosa (sonegação):

**(Relatório Fiscal)**

**Por todo o exposto, há de se concluir que a SMSL foi constituída com o único propósito de repassar aos seus sócios honorários médicos simulados de lucros distribuídos, operação em que o cooperado da Coopercon beneficia-se indevidamente da isenção do IRPF, e a Coopercon além de se beneficiar da "taxa de administração de sociedade civil", calculada sobre os honorários repassados, aumenta sua exposição na área de saúde e, com efeito, o que lhe é mais importante, amplia seu nicho mercadológico e o poder de negociação, uma vez que seu ambiente de negócio, com tal *modus operandi*, tem crescido cada vez mais. (grifo do autor)**

(...)

Portanto, o contrato social prevê que as contas devem ser apreciadas até o dia 30 de abril do ano seguinte, mesmo que a decisão seja por escrito sem a realização de assembleia. Ademais, a cláusula quarta da 2ª Alteração Contratual indica a aprovação dos Balanços e Demonstrações de Resultados dos exercícios de 2011 a 2013 (fora do prazo), ou seja, não há aprovação de contas, nem na forma defendida pelo administrador, para os anos de 2010, 2014, 2015. Como tal alteração contratual prestou-se também para "registrar" as diversas entradas e saídas de médicos ocorridas no período, constata-se que vários médicos que não faziam parte durante os anos de 2011 a 2013 do quadro societário, nem mesmo da maneira informal que se vê no presente caso, "aprovam" a prestação de contas

a que se refere a cláusula quarta. Com relação à 2016 e 2017, o contribuinte não apresentou ou informou a existência de alterações contratuais, e afirmou que não são realizadas assembleias, pressupõe-se, então, que também não há aprovação de contas para esses anos. Essa é mais uma formalidade descumprida pela Sociedade Médica e seu representante legal.

**Além disso, oportuno destacar que a SMSL atualmente possui mais de 150 sócios, o que provoca a seguinte indagação: como é possível, com tal quantidade de sócios, controlar a qualidade dos serviços médicos prestados e administrar os diversos problemas diários inerentes a uma sociedade, com uma estrutura tão precária, com apenas um funcionário - frise-se, contratado somente a partir de 02.08.2016? Ademais, com tal número de sócios, se torna pouco factível a afirmação de que tal sociedade foi constituída por livre iniciativa dos sócios médicos, ainda mais sem a realização de nem mesmo uma única assembleia. (grifo do autor)**

**A falta de reuniões ou assembleias de sócios, para discutir a aprovação de contas, a designação ou destituição de administradores, além de assuntos de interesses da entidade, denota a essência da SMSL, qual seja, de ser apenas o agente transformador da natureza dos rendimentos auferidos pelos médicos que fazem parte do seu quadro societário. Como não há registro de atas, nem mesmo as alterações contratuais são discutidas. (grifo do autor)**

Conforme já descrito neste termo, a gerente geral da Coopercon, Tânia Mareia Caetano Moreira, em seu Termo de Declaração, e o próprio José Eduardo da Costa, afirmaram acerca das dificuldades de coletas de assinaturas e dos trâmites burocráticos para se efetuar qualquer alteração contratual. Com efeito, como é possível 150 sócios, aprovarem contas, designarem administradores e decidirem por alterações no contrato social, sem a realização de uma única assembleia ou reunião? A única conclusão possível de se chegar é que nenhuma decisão é tomada pelos sócios. Tudo é decidido pela cooperativa que controla a sociedade, por intermédio de seus diretores que também são os administradores da sociedade médica.

**Ante todo o exposto, entendemos que é nítida a natureza remuneratória dos rendimentos recebidos pelos "sócios" da SMSL, que participa da estrutura montada pela Coopercon apenas com o objetivo de alterar, formalmente, a natureza dos rendimentos pagos aos médicos. É dizer, os rendimentos de cooperados filiados à Coopercon, os quais são tributáveis, com a constituição da SMSL ganharam nova roupagem e, apenas formalmente, transformaram-se em lucros distribuídos, portanto, isentos de tributação.** (grifo do autor)

(...)

Quando do rearranjo na estrutura remuneratória dos médicos cooperados da Coopercon um dos aspectos analisados pelos envolvidos, naturalmente, foi o tributário. Porém, o que não se pode admitir é que para adoção desse rearranjo seja levado em consideração, única e exclusivamente, o seu aspecto tributário,

sem nenhum outro ganho econômico. Quando isso ocorre, quando somente a questão tributária é levada em consideração numa reorganização como a executada no caso em tela, ocorre o que chamamos de falta de propósito negocial.

**Conforme demonstrado, através de todas as provas colhidas no procedimento fiscal realizado na SMSL e nas diversas diligências realizadas, restou demonstrado que pouco, ou nada, mudou na relação entre os médicos e a Coopercon após a criação da SMSL. Os médicos continuam cooperados, continuam recebendo seus repasses/honorários através dos serviços prestados pela Coopercon, a qual detém controle total sobre a SMSL. Esta última, não possui estrutura, nem funcionários (o único funcionário da SMSL foi contratado somente a partir de 02.08.2016) tem como representante legal um diretor da Coopercon e é acompanhada pela mesma empresa de contabilidade da Coopercon. Os médicos, quando precisam de orientação ou qualquer outro tipo de serviço, procuram a Coopercon e não a SMSL. Mesmo nas questões formais há problemas, como por exemplo, diversos pagamentos a médicos que nem constavam do quadro societário, não realização de assembleias para aprovação de contas e até mesmo para escolha do representante legal. Por outro lado, a criação da SMSL não agregou nada aos médicos envolvidos, os maiores interessados, com exceção da economia tributária. Toda a relação foi mantida com a Coopercon e a SMSL figura formalmente na suposta "distribuição de lucros". (grifo do autor)**

**Considerando então a falta de propósito negocial, entendemos como artifício jurídico a constituição da SMSL, objetivando burlar a tributação que deveria incidir sobre os rendimentos auferidos pelos cooperados da Coopercon. A tributação não deve se basear no que está escrito, mas no fato econômico praticado, ou seja, prevalece a substância sobre a forma. (grifo do autor)**

(...)

**A SMSL, portanto, foi constituída com o único objetivo de proporcionar economia tributária aos cooperados da Coopercon, por iniciativa desta e em conjunto com o Sr. Eduardo José da Costa, os quais a controlam em todos os aspectos, com a finalidade de efetuar o repasse de honorários aos médicos, simulados de distribuição de lucros, isentos de Imposto de Renda. Em contrapartida, usufruem do valor correspondente a 3% sobre os repasses efetuados, a título de "taxa de administração de sociedade civil", conforme já explicitado. (grifo do autor)**

Ante todo o exposto, restou demonstrado que os valores percebidos pelos médicos da SMSL são decorrentes diretamente de sua própria prestação de serviços médicos, trata-se de honorários, com natureza nitidamente remuneratória, com efeito, sujeitos ao imposto de renda, nos termos do art. 43 do CTN:

(...)

Implementada a operação, a Coopercon repassava aos seus cooperados médicos, sócios da SMSL, os honorários decorrentes dos serviços prestados com a roupagem de lucros distribuídos, ao invés de rendimentos tributáveis. Em contrapartida, a Coopercon cobrava 3% sobre os valores repassados como "taxa de administração de sociedade civil".

Verifica-se, pois, que tal procedimento está em consonância com o objetivo para o qual a SMSL fora constituída, qual seja, atribuir aos honorários médicos a roupagem, apenas formal, frise-se, de lucros distribuídos, portanto, isentos de imposto de renda. Respondendo à indagação anterior, de acordo com o planejamento engendrado pela Coopercon era necessário que o cooperado fizesse parte do quadro societário de uma pessoa jurídica, no caso a SMSL, que não fosse cooperativa, caso contrário os honorários recebidos enquanto rendimentos de cooperados estariam sob a incidência do imposto de renda. Daí a necessidade de uma pessoa jurídica simplesmente para emissão de notas fiscais e "conversão" de honorários em dividendos. Entretanto, o controle de toda estrutura administrativa e da SMSL era da Coopercon. Tudo isso com anuência do sujeito passivo.

**Ante o exposto, forçoso concluir que ao declarar os seus honorários médicos (rendimentos tributáveis) no montante de R\$ 562.315,24, como rendimentos isentos no período fiscalizado, como se lucros distribuídos fossem, o sujeito concordou com o arranjo tributário engendrado pela Coopercon, que ocasionou supressão/redução de tributos nos anos 2012 a 2015 no montante de R\$ 145.149,78, (sem multas e juros). (grifo do autor)**

Tal conduta permite inferir que não se trata de erro escusável, mas sim, em tese, de conduta tendente impedir ou retardar, total ou parcialmente i) o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais e/ou ii) 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, a evitar ou diferir o seu pagamento; bem como iii) de um ajuste entre o sujeito passivo, SMSL e Coopercon, visando os efeitos dos itens i e ii; conforme estabelecido nos supracitados arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64. (grifo do autor)

## II. DEFESA

Irresignados com o lançamento o contribuinte principal e responsáveis solidários impugnaram conjuntamente a integralidade do crédito constituído, em peça única, com suas razões tanto em preliminar como também de mérito, pugnando ao fim pela improcedência da exigência tributária, fls. 452/500, além de juntar cópia de documentos a fls. 501/777.

## III. DECISÃO ADMINISTRATIVA DE PRIMEIRO GRAU

A 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife (PE) – DRJ/REC julgou a impugnação improcedente, conforme Acórdão nº 11-59.881, de 12/06/2018, fls. 783/810, cuja ementa abaixo se transcreve:

**RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.**

Respondem solidariamente pelo crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

(...)

**PRELIMINAR DE NULIDADE. REJEIÇÃO.**

Constatado que o lançamento cumpre os requisitos estabelecidos na legislação de regência, proporcionando todos os meios para que o contribuinte manifeste suas razões de defesa, restam insubsistentes as alegações de nulidade do procedimento fiscal.

**MULTA DE OFÍCIO DE 150%. PRESENÇA DOS PRESSUPOSTOS LEGAIS. ADMISSIBILIDADE.**

Cabe a exigência da multa de ofício de 150% nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais.

(...)

**OMISSÃO DE RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS. MANUTENÇÃO.**

É obrigação do contribuinte elaborar precisamente sua declaração para oferecer à tributação todos os rendimentos sujeitos ao ajuste anual recebidos por ele e seus dependentes. Verificada falta na referida obrigação, mantém-se a omissão de rendimentos apurada.

**RECLASSIFICAÇÃO DE RENDIMENTOS DECLARADOS COMO ISENTOS. TRIBUTAÇÃO.**

Constatado que o valor informado a título de distribuição de lucros diz respeito a honorários decorrentes da prestação de serviços médicos pela pessoa física, mantém-se a tributação pelo IRPF lançada pela fiscalização.

O contribuinte principal e responsáveis solidários foram regularmente notificados do decidido em 02/07/2018 (Sr. Leonardo Kfuri Maciel), 04/07/2018 (Coopercon) e 05/07/2018 (Sr. Eduardo José da Costa), conforme fls. 812/820.

**IV. RECURSO VOLUNTÁRIO**

O Sr. Leonardo Kfuri Maciel, a Coopercon e o Sr. Eduardo José da Costa, representados por advogado, instrumento a fls. 503/506, interpuseram em 30/07/2018, fls. 822, conjuntamente recurso voluntário em peça única, fls. 823/884, com seguintes alegações e pedidos:

**a. PRELIMINARES**

**i. Nulidade do lançamento – vício material – dupla tributação (PF e PJ) – alteração de critério jurídico**

Entende os recorrentes dupla exigência fiscal, haja vista que foi igualmente lançado o tributo sobre mesmos fatos, porém na pessoa jurídica da Sociedade Médica de Sete Lagoas - SMSL (IRPJ e CSLL), conforme PAF 13609-721/2016-11:

**(Recurso Voluntário)**

Ora, na primeira autuação, lavrada contra a SMSL, a RFB de entendeu que a referida sociedade não se revestiria das condições de sociedade empresária, por não deter estrutura e pessoal próprios. **Expressamente reconheceu que a SMSL seria sociedade simples c, por isso, efetuou o lançamento das diferenças de IRPJ e CSLL.**

Contudo, 1 (um) ano depois, a mesma Delegacia da Receita Federal, contradizendo seus próprios atos, afirma que a SMSL não seria sociedade para fins fiscais, mas apenas um veículo de recebimento simulado de remuneração de serviços como se lucros fossem.

**Em ambos os casos, porém, exige o pagamento de Imposto de Renda sobre os valores repassados pela COOPERCON, primeiro exigindo o IRPJ e a CSLL e, posteriormente, exigindo o IRPF.** (grifo do autor)

Não há dúvidas, portanto, de que o lançamento padece de nulidade, uma vez que impõe dupla incidência sobre o mesmo fato, sobre a mesma renda.

**A DRF de Sete Lagoas exige, neste caso, o IRPF sobre os mesmos valores sobre os quais já exige o IRPJ e a CSLL, caracterizando lançamento sobre os mesmos fatos geradores.** (grifo do autor)

Entende ainda que, por vias transversas, a autoridade alterou os critérios jurídicos utilizados no primeiro lançamento, PAF 13609-721/2016-11, com ofensa aos arts. 142 e 146 do Código Tributário Nacional – CTN:

**(Recurso Voluntário)**

**Caso entendesse pela "desconsideração da SMSL", deveria a fiscalização, quando da instauração do RPF/MPF nº 06.1.13.00-2015-00060-6, que deu origem ao PTA nº. 13609-721.348/2016-11, ter desqualificado os rendimentos auferidos pela SMSL e, ao invés de autuar pela diferença das bases presumidas, ter efetuado o lançamento do IRPF.**

O que se vê, portanto, é manifesta alteração do critério jurídico do lançamento, por vias transversas, o que impõe a nulidade da presente autuação, por ofensa aos ditames dos artigos 142 e 146 do CTN<sup>3</sup>.

Nesse compasso, como a RFB já exige o IRPJ sobre os rendimentos pagos à SMSL não pode, agora, exigir o pagamento do IRPF sobre os mesmos rendimentos, como se a SMSL não tivesse efeitos fiscais.

**Há evidente bis in idem.**

**ii. Ilegitimidade passiva dos responsáveis solidários**

Entendem os recorrentes que não há motivos que justifiquem a solidariedade dos autos: (i) pela inexistência de conduta ilícita por parte dos solidários e de vantagens econômicas quaisquer destes; (ii) falta de comprovação de dolo e de interesse de fato que justifique a responsabilização; (iii) no caso do Sr. Eduardo José da Costa, entende a peça de defesa que houve fundamento equivocado adotado pelo fisco, pois a responsabilidade do sócio administrador está prevista no art. 135 do CTN; (iv) no caso da Coopercon reforça que a cooperativa cumpriu os preceitos legais previstos na Lei nº 5.764, de 1.971, sendo seu dever auxiliar os cooperados e praticar atos cooperativos.

**b. MÉRITO**

**i. Legalidade dos procedimentos adotados**

**Aduz que a SMSL cumpriu o estabelecido no objeto social, apurou a tributação e distribuiu os lucros aos sócios dentro dos rigores legais e normativos**, sendo apenas autuada referida sociedade pela utilização de bases presumidas reduzidas de 8% e 12%, **sem descaracterização, contudo e pelo próprio fisco, da tributação oferecida na pessoa jurídica da SMSL.**

Também entende que (i) a existência de sócios cuja contribuição se dê em serviços, inclusive sem participar do capital da SMSL, é permitida nos termos do art. 1.007 do Código Civil Brasileiro; (ii) a não realização de assembleia, que é ato interno, em nada interessa ao fisco; (iii) ausência de abuso da personalidade jurídica da sociedade médica na prestação de serviços de natureza intelectual, nos termos do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2.005; (iv) inexistência de prova nos autos de redução da carga tributária. **Deste modo, os recorrentes argumentam que as motivações do fisco para desconsiderar a SMSL e reclassificar a distribuição de lucros são equivocadas:**

**(Recurso Voluntário)**

Em primeiro lugar, a sociedade simples, ao adotar um dos tipos de sociedade empresária possíveis (no caso, a limitada), não perde a sua natureza de sociedade simples, tanto que é registrada perante o Registro Civil das Pessoas Jurídicas, como determina o artigo 983 c/c 1.150, ambos do Código Civil.

Além disso, a existência de sócios cuja contribuição se dê em serviços ou a não realização de atas de reunião/assembleia não pode dar azo à invalidade da pessoa jurídica, sobretudo para fins tributários.

A obrigação das sociedades limitadas de anualmente deliberarem sobre as demonstrações financeiras em até quatro meses contados do fim do exercício social, não tem quaisquer efeitos fiscais.

Como dispõe o próprio artigo 1.078 do Código Civil, a reunião, essencialmente nas sociedades simples e limitadas, é ato *interna corporis*, voltado exclusivamente para os sócios e administradores.

Os sócios, reunidos em assembleia ou reunião, devem tomar e avaliar as contas dos administradores e deliberar sobre os resultados apresentados. Para os administradores, essa tomada das contas é crucial, pois é o momento para justificar as ações tomadas no último exercício social e o impacto nos resultados da sociedade.

Na ausência da competente convocação da reunião para aprovação das contas, poderá o administrador ser responsabilizado por culpa no desempenho de sua função, perante os demais sócios. Em princípio, diga-se, a aprovação das contas sem reservas pelos sócios exime os administradores de quaisquer responsabilidades e, ainda que exista o interesse da parte de qualquer sócio em promover eventual ação de responsabilidade civil contra os administradores, será necessária a prévia anulação judicial da assembleia ou reunião que deliberou pela aprovação.

Em relação aos sócios, a aprovação anual das contas obriga-os a acompanhar mais de perto a condução dos negócios pelos administradores e representa a segurança da formalização de concordância entre eles sobre os resultados apresentados pela sociedade. Bem por isso, a falta do registro da deliberação acerca das contas pode ensejar questionamentos por parte de sócios minoritários ou até conflitos internos entre estes e os sócios majoritários que poderão originar processos infundáveis no Poder Judiciário.

Assim, embora o Código Civil não estabeleça a imposição de sanção pecuniária (multa) para a ausência de aprovação de contas no prazo legal, a falta de previsão legal implica sanções apenas de natureza civil, como, por exemplo, dificuldades para a regular gestão dos negócios, dificuldades para a realização de operações financeiras (p.ex. tomada de empréstimos).

Em suma, a reunião de sócios tem por objetivo apenas uma prestação de contas social, direcionada aos sócios e administradores da pessoa jurídica. Não interessa, em absolutamente nada, ao Fisco.

Em razão disso, a ausência de reuniões ou assembleias de sócios não pode ser fundamento para desconsideração da sociedade para fins tributários.

(...)

### **III.3. Do suposto pagamento de lucros a não sócios.**

Neste ponto, afirma a fiscalização ter havido, no período de 01/01/2012 a 31/12/2015, pagamento de valores, pela SMSL, a título de lucros, a diversos médicos que não pertenceriam aos quadros societários da entidade.

Afirma, a fiscalização, que por ser sociedade simples limitada, a SMSL não poderia admitir sócios cuja contribuição seja apenas em serviços. Para tanto, apresentou

planilha contendo a listagem dos médicos que estariam em tal situação, na qual não se enquadra o Impugnante (vide contratos sociais anexados à impugnação - doe. 01).

Contudo, novamente improcedem as alegações fiscais.

Como exposto, a sociedade simples, ao adotar um dos tipos de sociedade empresária possíveis (no caso, a limitada), não perderá sua natureza de sociedade simples, não sendo proibida, por isso, a admissão de sócios de serviços, não constantes de seus quadros societários.

A sociedade simples é tipo societário introduzido no ordenamento jurídico brasileiro pelo Código Civil de 2002, e veio substituir a sociedade de capital e indústria, anteriormente regulada pela legislação comercial no que tange à previsão da existência de sócios que participam e de outros que não participam do capital social dentro da mesma empresa.

A relevância de tipo de sociedade se deve às alterações operadas na própria sociedade limitada, que se tornou mais complexa e menos flexível. Desse modo, a tendência é que as sociedades pessoais sejam constituídas sob a forma de sociedades simples.

É o caso da SMSL.

Em sua forma típica, a sociedade simples só pode ser utilizada para as atividades não empresárias, restringindo seu campo de abrangência, conforme definido em lei, às atividades rurais, ao exercício de profissão de natureza intelectual e a empreendimentos destituídos de qualquer estrutura organizacional.

Os sócios poderão ser pessoas físicas ou jurídicas de qualquer porte. Além disso, não há restrição quanto ao número de sócios.

Dentre as particularidades da sociedade simples está a possibilidade de admissão de sócio de serviço, que não participa do capital social, mas, salvo estipulação em contrário, participará dos lucros, nos termos do artigo 1007 do Código Civil.

Assim como os "sócios de capital", os "sócios de serviço", além de participarem dos lucros da sociedade simples, podem receber pro labore.

Com efeito, a RFB há muito reconhece (vide Solução de Consulta nº 140-SRRF06/Disit, de 01 de outubro de 2009), a isenção dos lucros distribuídos aos sócios de serviço, assim como a destinada aos sócios de capital.

No mesmo sentido, a Solução de Consulta DISIT/SRRF01 nº 6, de 26 de janeiro de 2012, publicada no DOU de 04/04/201212.

Tais regras possibilitam a distribuição de lucros, sem incidência de IRPF, ao sócio que contribui apenas com serviço.

O entendimento fiscal, portanto, atenta contra os preceitos da lei civil e contra as orientações da própria RFB.

Para que pudesse desconsiderar a natureza de lucros pagos aos sócios de serviços, deveria o Fisco ter provado a insuficiência dos lucros. Não o fazendo, não pode agir contra sua própria orientação e descaracterizar os lucros distribuídos aos sócios de serviços.

Destarte, considerado o conjunto das disposições normativas, verifica-se perfeitamente admissível que qualquer dos sócios da sociedade simples contribua com seu trabalho, sem que isso descaracterize a sociedade ou desnature o lucro distribuído.

(...)

**Assim, o fato de um sócio desempenhar pessoalmente atividades da empresa não implica nem jamais implicou inexistência ou invalidade da pessoa jurídica. Não há fundamento, pois, para se negar a validade da SMSL, seja porque os seus sócios são cooperados da COOPERCON, seja pelo fato de não possuir estrutura física empresarial, seja por não possuir empregados ou mesmo por não ter uma gestão interna profissional. (grifo do autor)**

Tudo isso é característica da sociedade simples. Tanto é que, repita-se, por essas razões, a RFB exige IRPJ pela base presumida de 32%.

Outras falácias são os argumentos de que não haveria intenção de se criar uma sociedade. Ora, não só houve como a sociedade foi criada, para executar justamente o papel assegurado pela legislação societária e tributária.

**O simples fato de a COOPERCON prestar serviços de gestão empresarial, mediante remuneração (3% do total dos repasses) atesta o propósito negocial da estrutura, que é justamente aglutinar sociedades e pessoas físicas - nos termos da legislação cooperativista - com a finalidade de ganho de escala, de melhores poderes de negociação, de otimização de custos com mão de obra de atividades fins (contadores, departamento jurídico, de cobrança etc).**

A COOPERCON, como exposto em tópico preliminar, nada mais fez do que agir no estrito cumprimento da legislação cooperativista, ou seja, prestar auxílio aos seus cooperados, pessoas físicas ou jurídicas.

(...)

**Todas as contratações e operações realizadas entre COOPERCON, SMSL, sócios e outras pessoas ligadas (cite-se, por oportuno, o empréstimo mencionado no relatório fiscal) são legais, verdadeiras e atingem finalidades extratributárias, especialmente a união de forças em torno do cooperativismo.**

**A substância da SMSL é totalmente condizente com sua forma.**

## **ii. Improcedência da aplicação de multa agravada de 150%**

Os recorrentes também se insurgem contra o agravamento da multa de ofício, pois a SMSL agiu dentro do previsto no ordenamento jurídico e sem prática de ilícito ou conduta dolosa, de igual modo feito também pelo contribuinte principal e responsáveis solidários.

Portanto, inexistente motivo para a majoração da sanção pecuniária, além da autoridade não ter comprovado a ação delituosa descrita na exação.

Entende a peça recursal a necessária aplicação dos precedentes do Carf prescritos nas Súmulas nº 14 e 25 para reduzir a multa ao patamar de 75%.

**iii. Necessidade de compensação dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica (SMSL)**

Na eventualidade de superação das teses de defesa anteriores os recorrentes argumentam a necessidade de compensar a tributação paga na pessoa jurídica da SMSL, sob pena de *bis in idem*.

**c. PEDIDOS**

Ao final requereu a peça recursal o acatamento das razões de defesa, tanto em preliminar como também de mérito e o consequente provimento do recurso voluntário interposto para o desfazimento do lançamento em discussão no contencioso.

**V. AUSÊNCIA DE CONTRARRAZÕES**

Não foram apresentadas contrarrazões pela Fazenda (PGFN).

É o relatório.

**VOTO VENCIDO**

Conselheiro **Rodrigo Duarte Firmino**, Relator

**I. ADMISSIBILIDADE**

O recurso voluntário interposto em peça única pelo contribuinte principal e responsáveis solidários é tempestivo e obedece aos requisitos legais, portanto dele conheço e passo a examinar as preliminares suscitadas.

**II. PRELIMINARES**

**a. Nulidade do lançamento - vício material – dupla tributação (PF e PJ) – alteração de critério jurídico**

Entendem os recorrentes dupla exigência fiscal, haja vista que foi igualmente lançado o tributo sobre mesmos fatos, porém na pessoa jurídica da Sociedade Médica de Sete Lagoas - SMSL (IRPJ e CSLL), conforme PAF 13609-721/2016-11. Deste modo, argumenta a peça de defesa que, por vias transversas, a autoridade alterou os critérios jurídicos utilizados no primeiro lançamento, com ofensa aos arts. 142 e 146 do Código Tributário Nacional – CTN.

Com efeito, ao examinar a exação, fls. 363/376, sua *ratio essendi* é a reclassificação de rendimentos declarados como isentos (distribuição de lucros) recebidos, porém, **pelo contribuinte principal, pessoa física**, em razão dos serviços médicos prestados.

Dentro deste contexto, entendo que inexistente qualquer alteração de critério jurídico, tampouco ofensa aos arts. 142 e 146 do CTN, **já que não houve modificação da fundamentação legal utilizada neste contencioso**, nem pela autoridade tributária e tampouco pelo colegiado que apreciou a defesa em primeiro grau.

Ademais ainda registro que não está em discussão nos autos aqueles créditos constituídos no PAF 13609-721/2016-11 e que o lançamento objeto do recurso em exame cumpriu seu mister, nos termos em que reza os arts. 9º e 10 do Decreto nº 70.235, de 1.972, ausentes aquelas causas de nulidade previstas no art. 59 deste.

Sem razão.

#### **b. Ilegitimidade passiva dos responsáveis solidários**

Entendem os recorrentes que não há motivos que justifiquem a solidariedade dos autos: (i) pela inexistência de conduta ilícita por parte dos solidários e de vantagens econômicas quaisquer destes; (ii) falta de comprovação de dolo e de interesse de fato que justifique a responsabilização; (iii) no caso do Sr. Eduardo José da Costa, entende a peça de defesa que houve fundamento equivocado adotado pelo fisco, pois a responsabilidade do sócio administrador está prevista no art. 135 do CTN; (iv) no caso da Coopercon reforça que a cooperativa cumpriu os preceitos legais previstos na Lei nº 5.764, de 1.971, sendo seu dever auxiliar os cooperados e praticar atos cooperativos.

De outra parte, o fisco concluiu que os honorários médicos pagos efetivamente ao Sr. LEONARDO KFURI MACIEL foram remetidos à SMSL de modo a travestir fraudulentamente o rendimento tributável em distribuição de lucros desta (isento), sonegando imposto de renda (IRPF), de modo (i) a justificar a qualificação da multa aplicada; (ii) responsabilizar com fundamento no art. 124, I do Código Tributário Nacional – CTN (responsabilidade de fato), a Coopercon e o sócio administrador da SMSL, também diretor financeiro de citada cooperativa, em ambos os casos pelo protagonismo e conluio na prática delituosa (sonegação).

Embora vista em uma perspectiva de preliminar, a matéria de defesa se confunde essencialmente com o mérito, todavia adentro-a para enfrentamento da ilegitimidade suscitada.

Segundo a exação, houve conluio envolvendo o Sr. Leonardo Kfuri Maciel, a cooperativa (Coopercon) e o Sr. Eduardo José da Costa para a prática de sonegação, portanto fato típico e antijurídico descrito nos arts. 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1.964, objetivando transformar fraudulentamente honorários médicos recebidos em distribuição de lucros. Deste modo entendeu o fisco que houve ação conjunta do contribuinte principal e solidários, atraindo os litisconsortes com fundamento no art. 124, I do CTN.

Entendo, por tudo que foi coletado nos autos pela autoridade, que houve sim interesse dos solidários na constituição do fato gerador, em especial em transmutar sua própria essência e incidência.

Acertado é o fundamento utilizado para definir a responsabilidade no contexto jurídico evidenciado, pois trouxe o fisco elementos que denotam a constituição da SMSL somente para citada transmutação, tais como: (i) ausência registro contábil para as despesas normais de uma sociedade; (ii) falta de funcionários; (iii) inexistência de assembleias.

O conjunto de provas carreadas pela autoridade demonstram a ausência de propósito negocial da SMSL, sendo substancialmente controlada pela Coopercon, que inclusive manteve nas mesmas condições jurídicas outras cinco sociedades civis, denotando sua clara participação no ilícito, juntamente com o outro responsável.

Sem razão.

### III. MÉRITO

#### a. Alegação de legalidade dos procedimentos adotados

**Aduz a peça de defesa que a SMSL cumpriu o estabelecido no objeto social, apurou a tributação e distribuiu os lucros aos sócios dentro dos rigores legais e normativos, sendo apenas autuada referida sociedade pela utilização de bases presumidas reduzidas de 8% e 12%, sem descaracterização, contudo e pelo próprio fisco, da tributação oferecida na pessoa jurídica da SMSL.**

Também entende que (i) a existência de sócios cuja contribuição se dê em serviços, inclusive sem participar do capital da SMSL, é permitida nos termos do art. 1.007 do Código Civil Brasileiro; (ii) a não realização de assembleia, que é ato interno, em nada interessa ao fisco; (iii) ausência de abuso da personalidade jurídica da sociedade médica na prestação de serviços de natureza intelectual, nos termos do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2.005; (iv) inexistência de prova nos autos de redução da carga tributária. **Deste modo, os recorrentes argumentam que as motivações do fisco para desconsiderar a SMSL e reclassificar a distribuição de lucros são equivocadas.**

Pois bem, primeiramente não é objeto do lançamento em exame a tributação da SMSL em si, mas sim a distribuição de lucros desta, entendida pelo fisco como remuneração do médico, o contribuinte principal. Deste modo, a mim se torna evidente a redução da carga tributária pelo registro na respectiva declaração (DIRPF) de rendimentos tributáveis como isentos.

Como dito linhas acima, no enfrentamento das preliminares, **o fisco trouxe elementos que denotam a constituição da SMSL somente para a finalidade de modificar os elementos essenciais do fato gerador, transmutando honorários recebidos pelo Sr. Leonardo (contribuinte principal) como lucros distribuídos por sociedade civil com as seguintes características: (i) sem registro contábil para as despesas normais de uma sociedade; (ii) falta de**

funcionários; (iii) inexistência de assembleias; (iv) ausência da sociedade no endereço de cadastro do CNPJ, entre outros.

**Reforço que o conjunto de provas trazidas pela autoridade, a meu sentir, demonstram inexistir propósito negocial da SMSL**, substancialmente controlada pela Coopercon, **que inclusive manteve nas mesmas condições jurídicas outras cinco sociedades civis em idêntico modus operandi, o que denota uma fraude em operação muito maior e mais abrangente, perpetrada pela citada cooperativa**, tanto que há 32 PAFs<sup>1</sup>, **somente envolvendo a SMSL**, em grau de recurso neste Conselho, **mantido o cerne da lide em julgamento administrativo de primeiro grau**.

Apreciando as mesmas razões de defesa em recente e definitiva decisão<sup>2</sup> deste Conselho que analisou **idênticos elementos de prova** (declarações e documentos da SMSL) houve deslinde desfavorável ao contribuinte, cujo voto vencedor, do r. Conselheiro Dr. José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, adoto inclusive como razão de decidir, conforme abaixo transcrevo:

**(Voto Vencedor – Acórdão nº 2401-011.642)**

Nesse momento, não há como deixar invocar o extenso e detalhado Relatório Fiscal constante das e-fls. 5240/5300, lendo aos conselheiros os seus principais pontos.

Incontroverso nos autos que a Sociedade Médica de Sete Lagoas - SMSL ao tempo dos fatos geradores (anos-calendário 2013 a 2015) é sociedade simples limitada.

**Contudo, como bem demonstrou a fiscalização a partir de um sólido conjunto probatório, houve uma artificial interposição da SMSL de modo a ocultar a remuneração dos médicos enquanto cooperados da COOPERCON e não apenas violações pontuais das normas jurídicas atinentes à sociedade simples constituída segundo o tipo da sociedade limitada, encontrando-se os recorrentes em tal contexto.** (grifo do autor)

No caso concreto, o contribuinte autuado, Sr. Ricardo Henrique Lanza Meirelles, ingressou na condição de sócio da Sociedade Médica de Sete Lagoas - SMSL, desde o registro do Contrato Social, em fevereiro de 2011, sendo cooperado da COOPERCON desde 20/05/2010.

<sup>1</sup>PAFs:

|                                                                                         |                       |                       |                       |
|-----------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|
| 13609.722290/2018-86,                                                                   | 13609.721653/2019-47, | 13609.721606/2017-31, | 13609.721545/2017-11, |
| 13609.721479/2019-32,                                                                   | 13609.721612/2017-99, | 13609.720379/2019-99, | 13609.720483/2019-83, |
| 13609.721454/2019-39,                                                                   | 13609.720886/2019-22, | 13609.721541/2017-24, | 13609.721565/2017-83, |
| 13609.721651/2017-96,                                                                   | 13609.721537/2017-66, | 13609.720951/2019-10, | 13609.720855/2019-71, |
| 13609.720181/2019-13,                                                                   | 13609.721055/2019-78, | 13609.721508/2017-02, | 13609.721104/2019-72, |
| 13609.720408/2019-12,                                                                   | 13609.721484/2017-83, | 13609.721649/2017-17, | 13609.721538/2017-19, |
| 13609.721605/2017-97,                                                                   | 13609.721497/2017-52, | 13609.721650/2017-41, | 13609.721536/2017-11, |
| 13609.721640/2019-78, 13609.720875/2019-42, 13609.721528/2017-75, 13609.721529/2017-10. |                       |                       |                       |

<sup>2</sup> Acórdão nº 2401-011.642 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – Sessão Plenária de 07/03/2024 – PAF 13609.722338/2018-56.

De fato, nada impede que uma sociedade limitada a prestar serviços inerentes à medicina e atividades correlatas tenha estrutura organizacional modesta, sendo a atividade fim realizada em hospitais e entidades de saúde.

Porém, ao tempo dos fatos geradores (anos-calendário 2013, 2014 e 2015), não se detectou a presença da sede da SMSL nos endereços cadastrais fornecidos para a Receita Federal e a SMSL não dispunha de nenhum empregado, contratado apenas em 02/08/2016, sendo que era a COOPERCON (cobrando "taxa de administração de sociedade civil" de 3% sobre os valores repassados aos médicos com lastro no faturados pela SMSL a partir dos atendimentos e procedimentos valorados pela aplicação da Classificação Brasileira Hierarquizada de Procedimentos Médicos, a veicular padrão mínimo e ético de remuneração dos procedimentos médicos, e da Tabela de Honorários Médicos da Associação Médica Brasileira de 1992 - ver DOC.001.14; DOC.001.41.1; DOC.009.0, item 4, nas fls. 4738 e 4744; DOC.009.3, na fl. 4751; e DOC.038) que realizava "todo apoio técnico e administrativo" da SMSL, fazendo inclusive "toda a parte administrativa na relação dos médicos com a SOCIEDADE MEDICA DE SETE LAGOAS", médicos que necessariamente eram cooperados da COOPERCON, sendo a SMSL também cooperada da COOPERCON. Nesse ponto, são ilustrativas as declarações da Sra. Tania M. C. Moreira (DOC.009.2), gerente geral da COOPERCON, bem como a documentação colhida no do endereço <<http://www.coopercon.coop.br/coopernet2/lista.php>>, site da COOPERCON (DOC.010.0, DOC.010.1.0 a DOC.010.1.9 e DOC.010.2) e os demais documentos invocados pela fiscalização a revelar que a COOPERCON tinha efetiva ingerência e controle da SMSL, muito além de um simples apoio técnico e administrativo, como bem explicitado no Relatório Fiscal.

De fato, uma sociedade simples limitada pode distribuir lucros de forma desproporcional ao capital social, nos termos fixados no contrato social. Porém, a cláusula contratual não pode excluir sócio da participação dos lucros e das perdas, sob pena de nulidade (Código Civil, arts. 187, 421, 422, 1.008 e 1053).

Porém, essa vedação foi desrespeitada, pois a cláusula nona do contrato social determina apenas que os lucros são distribuídos, individualmente, de forma proporcional ao desempenho produtivo e, diante dessa disposição contratual, sócios sem produção nos anos-calendário de 2013, 2014 e 2015 nada receberam a título de lucros, como explicitado nº DOC.002.

Em relação ao sócio e Diretor Administrativo Sr. Eduardo José da Costa, a situação é mais grave, pois, além de nada perceber a título de distribuição de lucros nos anos-calendário de 2013, 2014 e 2015 (DOC.002, e-fls. 4638), também nada percebeu a título de pró-labore. Isso porque, sendo os valores de pró-labore pagos sempre mediante estorno da conta contábil 02.3.4.04.008 - Lucros Distribuídos da SMSL (DOC.001.8, fl. 246 e seguintes e DOC.001.9, fl. 387 e seguintes), nada recebeu a título de pró-labore. Questionado pela fiscalização sobre quais benefícios teria percebido da SMSL (pró-labores, salários, etc)

enquanto sócio administrador e responsável legal (DOC.012.0 e DOC.012.1), o Sr. Eduardo José da Costa, confirmou a não percepção de pró-labore, apresentando a seguinte justificativa (DOC.012.2):

*Informo que não recebi quaisquer vantagens financeiras diretas na condição de sócio administrador e responsável legal da SOCIEDADE MÉDICA DE SETE LAGOAS. Como o objetivo de referida Sociedade é lutar por condições dignas para os profissionais da medicina e consequentemente garantir os recebimentos dos honorários médicos, que de outra sorte são recebidos pelos Hospitais e ao ingressarem em seus fluxos de caixas jamais são repassados aos médicos, eu, na condição de médico, ofereço minha contribuição enquanto sócio administrador, sem ônus financeiro direto.*

**Note-se que a justificativa em questão acaba por reconhecer que, em última análise, a SMSL se destina apenas a garantir o repasse aos médicos de seus honorários médicos em melhores condições. Nesse ponto, destaque-se que a fiscalização apresentou prova de que tais melhores condições são artificiais e fraudulentas. (grifo do autor)**

**Além disso, a não percepção de pró-labore pelo sócio administrador da SMSL reforça as imputações de ausência de estrutura administrativa da SMSL e de ingerência e controle da COOPERCON na SMSL, ainda mais quando se considera a ponderação da fiscalização de ser o Sr. Eduardo José da Costa diretor administrativo da COOPERCON e como tal receber da COOPERCON rendimentos. (grifo do autor)**

A constatação de se almejar o mero repasse dos honorários médicos em condições artificiais e fraudulentas e não uma efetiva distribuição de lucros auferida por sociedade simples limitada é corroborada pelo fato de vários médicos cooperados da COOPERCON mesmo não sendo sócios da SMSL receberem da SMSL valores a título de distribuição de lucros e pelo fato de o valor do montante total distribuído em tais condições ser elevado (DOC.002). (grifo do autor)

Corroborar também essa constatação o fato de a sociedade não ter realizado assembleias gerais para aprovar contas dos administradores referentes aos anos-calendário de 2013, 2014 e 2015, exercícios 2014, 2015 e 2016, não havendo também prova de que todos os sócios as aprovaram por escrito.

A antecipação mensal de lucros demanda a apuração de haver lucros a serem distribuídos ao término do exercício social, contudo não houve apresentação da ata das assembleias a tomar as contas dos administradores e deliberar sobre o balanço patrimonial e o de resultado econômico (Código Civil, arts. 1.071, II, e 1.078, *caput* e inciso I) e nem prova de decisão por escrito de todos os sócios sobre a matéria em questão (Código Civil, art. 1.072, §3º) a abranger os anos-calendário de 2013, 2014 e 2015, estando, diante dos elementos constantes dos autos, correta a percepção da fiscalização de que apenas os balanços patrimoniais e as demonstrações de resultado dos Exercícios de 2011 a 2013 restaram

aprovadas extemporaneamente pela 4a cláusula da 2a Alteração Contratual datada de 02/02/2015.

A defesa argumenta que médicos não sócios da SMSL recebiam lucros da SMSL, pois, apesar da ausência de assembleia para incluí-los dentre os sócios da SMSL, eles seriam sócios de serviço da SMSL, não sendo aplicável à sociedade simples constituída sob o tipo da sociedade limitada as regras específicas desse tipo societário, dentre elas a que veda sócio cuja contribuição consista apenas em prestação de serviços (Código Civil, art. 1055, §2º). De plano, afasta-se o argumento, eis que a sociedade simples deve observar as normas específicas do tipo societário assumido, conforme determina expressamente o art. 1.150 do Código Civil. Além disso, o sócio de serviço não poderia se empregar em atividade estranha à sociedade, eis que o exercício do trabalho, ofício ou profissão deve se dar exclusivamente em prol da sociedade (Código Civil, art. 1.006), mas a COOPERCON, por força de seu estatuto, exigia que os médicos que fizessem parte, ou que quisessem fazer parte, da SMSL fossem cooperados da COOPERCON, conforme declaração da gerente-geral da COOPERCON Sra. Tania M. C. Moreira (DOC.009.2):

*5. Que os médicos que fazem parte, ou que queiram fazer parte, do quadro societário da SOCIEDADE MÉDICA DE SETE LAGOAS, precisam ser cooperados da COOPERCON, que o estatuto da cooperativa exige essa relação de cooperado diretamente com o médico;*

Nesse contexto, é significativa a ausência de estrutura administrativa da SMSL e a constatação da sua dependência da COOPERCON, a envolver, como bem demonstrado pela fiscalização, verdadeira ingerência e controle da COOPERCON sobre a SMSL. (grifo do autor)

Logo, não há como se concluir por uma mera irregularidade na formalização da apuração e na distribuição dos lucros. Pelo contrário, o conjunto probatório presente nos autos gera a conclusão de se tratar de remuneração do autuado pelos atos/procedimentos médicos por ele praticados enquanto cooperado da COOPERCON e não enquanto sócio da SMSL, sendo nítidas a artificialidade na interposição da SMSL e a ausência de uma justificativa não tributária. (grifo do autor)

Para além de tudo que foi posto casuisticamente no voto condutor do acórdão referido, com os mesmos elementos de prova também carreados aos autos do presente processo, destaco o fato de médico a quem a SMSL distribuiu lucros ingressar na sociedade somente três anos após referida distribuição:

(Relatório Fiscal)

O representante legal da SMSL admite, na resposta ao item 3, ter efetuado pagamentos classificados como distribuição de lucros a médicos que ainda não constavam do quadro societário da entidade, alega, no entanto, que tais médicos já haviam solicitado a entrada na Sociedade, mas que devido a

**"trâmites burocráticos" não foi possível realizar o registro antes da data de pagamento (ressalte-se que, em alguns casos, mais de três anos não foram suficientes para que os "trâmites burocráticos" fossem resolvidos).** Na resposta ao item 4, mais uma confirmação dos pagamentos a não sócios. O Sr. Eduardo José da Costa informa que alguns médicos entraram e saíram da sociedade na mesma data apenas para "confirmar" a sua presença como sócio, já que alguns deles pediram para entrar e para sair antes de ocorrer uma nova alteração contratual. **Não bastasse o intuito claro da SMSL, de ser apenas um agente transformador da natureza do rendimento pago aos médicos, ou seja, a entidade não possui qualquer propósito negocial, nem mesmo as questões formais necessárias mais básicas para se manter uma aparência legal ao planejamento tributário foram respeitadas.** (grifo do autor)

Embora já destacado no voto vencedor trazido linhas acima, abordo novamente o destaque da autoridade para a existência de prolabores meramente formais:

**(Relatório Fiscal)**

**Há também o campo Líquido pró-labore (pró-labore - retenção provisória) onde se desconta o valor recebido a título de pró-labore no mês. O pró-labore distribuído igualmente aos sócios equivale a um salário mínimo vigente à época. A rubrica em destaque "retenção provisória" confirma o que foi observado nos livros razão da SMSL, já tratado no tópico 2.1.4, onde os valores contabilizados aos sócios a título de pró-labore são sempre estornados da conta lucros distribuídos do livro razão da SMSL (cc. 02.3.4.04), de modo que essa despesa, que não se confunde de maneira nenhuma com distribuição de lucros, é compensada nos repasses aos associados, indicando que o pró-labore é meramente formal.** (grifo do autor)

A fiscalização verificou ainda que a SMSL foi registrada em 13/12/2010, com capital de R\$ 2.500,00, divididos inicialmente em 25 quotas de R\$ 100,00, aumentando no ano seguinte para R\$ 5.900,00, 59 quotas de mesmo valor, com o aumento para 59 sócios e em 2015 para 150 sócios, 150 quotas (R\$ 100,00), com o capital de R\$ 15.000,00.

Ao examinar a documentação, o auditor responsável pelo lançamento constatou em modelo de declaração, intitulada Declaração e Autorização de Repasses PJs, **que confirma a utilização da SMSL no repasse dos pagamentos pelos serviços médicos prestados por estes profissionais, inclusive responsabilizando-os por eventuais ações dos órgãos de controle.**

Portanto, sobeja nos autos a confirmação da utilização fraudulenta da SMSL com o fim de fraudar a tributação, com conluio e sonegação dos envolvidos, o contribuinte principal e solidários. Deste modo, não há que se falar em sociedade médica que presta serviços de natureza intelectual, nos termos do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2.005, **mas sim de uma fraude, que inclusive é perpetuada pela Coopercon, utilizando similar formatação em outras cinco sociedades,** nos termos descritos pelo fisco.

Sem razão.

**b. Improcedência da aplicação de multa agravada de 150%**

Os recorrentes também se insurgem contra o agravamento da multa de ofício, pois a SMSL agiu dentro do previsto no ordenamento jurídico e sem prática de ilícito ou conduta dolosa, de igual modo feito também pelo contribuinte principal e responsáveis solidários. Portanto, entende a peça defensiva que inexistente motivo para a majoração da sanção pecuniária, além da autoridade não ter comprovado a ação delituosa descrita na exação.

Argumentam ainda os recorrentes a necessária aplicação dos precedentes do Carf prescritos nas Súmulas nº 14 e 25 para reduzir a multa ao patamar de 75%.

Com efeito, entendo justamente o contrário pois a fiscalização trouxe aos autos elementos suficientes que denotam a prática, em tese, de conluio e sonegação, **e justamente por isso foi corretamente majorada a multa de ofício**, sendo inaplicáveis os precedentes que a defesa trouxe ao caso concreto.

Deste modo, a sanção pecuniária em exame foi corretamente imposta segundo os ditames legais e apontamentos do lançamento, contudo e em razão da nova redação dada ao art. 44, §1º *caput* e inc. VI da Lei nº 9.430, de 1996, conforme a Lei nº 14.689, de 2023, **entendo aplicável, nos termos do art. 106, II, c do CTN, a legislação posterior menos severa, já que inexistente registro nos autos de reincidência:**

**(Lei nº 9.430, de 1996)**

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:  
(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 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: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

(...)

VI – **100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;** (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023) (grifo do autor)

**(CTN)**

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.** (grifo do autor)

Assim, a multa qualificada deve ser reduzida, *in casu*, ao patamar de 100%.

Razão parcial.

**c. Necessidade de compensação dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica (SMSL)**

Na eventualidade de superação das teses de defesa anteriores os recorrentes argumentam a necessidade de compensar a tributação paga na pessoa jurídica da SMSL, sob pena de *bis in idem*.

Com o mais profundo respeito à defesa, referido argumento não encontra amparo legal, com o acréscimo de decorrerem os fatos de fraude.

Ademais, tal como exposto no voto condutor do acórdão recorrido, não houve transferência de renda da SMSL para o contribuinte principal, aliás o rendimento foi auferido pela pessoa física e não é isento, portanto reclassificado pelo fisco, tal como consta da exação.

Sem razão.

**IV. CONCLUSÃO**

Conheço do recurso voluntário interposto, rejeito as preliminares de nulidade do lançamento e ilegitimidade passiva dos responsáveis solidários para, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa de ofício ao patamar de 100%.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Duarte Firmino**

**VOTO VENCEDOR**

Conselheiro **Gregorio Rechmann Junior**, redator designado

Em que pese as bem fundamentadas razões de decidir do ilustre relator, peço vênia para delas discordar, para o que interessa no momento, em relação ao aproveitamento dos tributos já recolhidos pela pessoa jurídica.

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de lançamento fiscal com vistas a exigir crédito tributário referente ao IRPF em face da constatação, pela Fiscalização, da seguinte infração cometida pelo Contribuinte: REDIMENTOS CLASSIFICADOS INDEVIDAMENTE NA DIRPF.

De acordo com o Relatório de Auditoria Fiscal (p. 383), tem-se que:

(...)

No caso em análise, conforme detalhadamente demonstrado acima, verifica-se que os rendimentos recebidos pelo sujeito passivo têm natureza remuneratória decorrente de serviços prestados, referem-se a honorários médicos e não lucros distribuídos/dividendos. Trata-se, na verdade, de rendimentos tributáveis oriundos da Coopercon, uma vez que são decorrentes de atos cooperados, mas que por meio de um arranjo tributário, foi constituída a SMSL especificamente para que os rendimentos decorrentes de atos cooperados assumissem a roupagem de dividendos. Daí falar-se que a SMSL não possui propósito comercial, tampouco estrutura para administrar uma sociedade com mais de 150 sócios.

Nesse sentido, ainda que o valor recebido seja denominado dividendos, para fins de tributação do imposto de renda leva-se em consideração a essência do rendimento, a sua verdadeira natureza, é dizer, a tributação independe da denominação dos rendimentos, basta que o haja o benefício do contribuinte por qualquer forma ou a qualquer título, conforme preconiza os art. 2º e 3º, §4º da Lei 7,713, de 1998.

(...)

Assim, os valores declarados nas DIRPF 2012 a 2015 declarados como isentos a título de distribuição de lucros – dividendos – foram reclassificados e, portanto, sujeitos a lançamento de ofício.

Em sua peça recursal, o Contribuinte defende, dentre outras teses, “a necessária compensação dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica SMLS com os valores exigidos nesta autuação”, *in verbis*:

Impõe-se, aqui, a compensação dos tributos federais (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) devidos/recolhidos pela pessoa jurídica, oriundos de valores cujo fato gerador foi transferido para a pessoa física.

Com efeito, além dos tributos lançados contra a SMSL, exigidos por meio do PTA 13609-721.348/2016-11, a SMSL recolheu as contribuições para o PIS e COFINS sobre os valores recebidos da COOPERCON nos anos-calendário de 2012 a 2015.

**Somente a título de ilustração, verifica-se que a SMSL obteve receitas oriundas de pagamentos da COOPERCON no valor de R\$ 26.428.217,04 (vide DIPJ e ECF anexas à impugnação).**

Assim, considerando-se que: (i) a SMSL optou pelo lucro presumido nos anos-calendário de 2012 a 2015; (ii) que a RFB exige o recolhimento do IRPJ e da CSLL mediante aplicação da base presumida de 32% (PTA 13609-721.348/2016-11) e; (iii) que há incidência de PIS/COFINS às alíquotas somadas de 3,65% sobre a receita brutam; verifica-se a incidência de tributos federais sob os códigos de arrecadação da pessoa jurídica no montante total de **R\$ 3.744.019,94**:

| Exercício    | Receitas auferidas da COOPERCON | IRPJ       | IRPJ-adicional | CSLL       | PIS       | COFINS     | Total               |
|--------------|---------------------------------|------------|----------------|------------|-----------|------------|---------------------|
| 2012         | 6.736.435,85                    | 323.348,92 | 191.565,95     | 194.009,35 | 43.786,83 | 202.093,08 | 954.804,13          |
| 2013         | 6.674.747,67                    | 320.387,89 | 189.591,93     | 192.232,73 | 43.385,86 | 200.242,43 | 945.840,84          |
| 2014         | 8.332.572,95                    | 399.963,50 | 242.642,33     | 239.978,10 | 54.161,72 | 249.977,19 | 1.186.722,85        |
| 2015         | 4.684.460,57                    | 224.854,11 | 125.902,74     | 134.912,46 | 30.448,99 | 140.533,82 | 656.652,12          |
| <b>Total</b> | <b>26.428.217,04</b>            |            |                |            |           |            | <b>3.744.019,94</b> |

Diante disso, deve-se determinar à autoridade lançadora que refaça seus cálculos, considerando, proporcionalmente aos lucros recebidos pelo Impugnante, os valores arrecadados/lançados sob os códigos da pessoa jurídica nos períodos de 2012 a 2015.

Pois bem!!

Sobre o tema, socorro-me aos escólios do Conselheiro Ronnie Soares Anderson, objeto do Acórdão nº 2202-004.759, de 11 de setembro de 2018, no sentido de que *o deslocamento artificial da responsabilidade tributária via expediente simulatório não é eficaz perante o Fisco, conclusão essa que deu azo, inclusive, ao lançamento guerreado. Por seu turno, constituir-se-ia incoerência lógica intrínseca, em desvelar-se a simulação, mas não possibilitar que os tributos pagos pela empresa de fachada sejam aproveitados pelo titular material das atividades exercidas e responsável pelos tributos delas decorrentes. Tendo em vista tais constatações, a não consideração dos tributos já pagos pela pessoa interposta, ainda que sob o regime de recolhimento simplificado, como compensáveis com os débitos lançados, constituir-se-ia em locupletamento indevido da Fazenda Pública, caso simplesmente denegada, ou possivelmente implicaria violação aos princípios constitucionais da eficiência e da duração razoável do processo, se condicionada à posterior formulação de pedido de restituição.*

Neste mesmo sentido é a inteligência de diversos outros acórdãos desse Egrégio Conselho, notoriamente em face do quanto disposto no Enunciado de Súmula CARF nº 76. Confira-se, a título meramente exemplificativo, a conclusão alcançada pela 1ª TO da 2ª CAM, objeto do Acórdão nº 2201-003.372, nos termos do voto do Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, in verbis:

Observo na decisão de piso que embora a constituição do crédito tributário objeto do lançamento, que aqui se examina, tenha sido realizado em face da Plastcor do Brasil, os recolhimentos efetuados na sistemática do Simples Nacional foram realizados por pessoas jurídicas distintas, no caso pela Plastcor Ind. e Com EPP, o que impede o aproveitamento. Em acréscimo, entende a primeira instância que, por se tratar de simulação, não cabe o aproveitamento dos valores recolhidos, pois na visão da turma 'a quo', o contribuinte estaria se beneficiando da própria torpeza

Não assiste razão à turma recorrida.

(...)

Assim, não se verifica óbice ao aproveitamento dos recolhimentos efetuados em razão da sistemática de apuração adotada. O percentual recolhido a título de contribuição previdenciária é determinado, permitido assim sua compensação

com tributo de mesma espécie e destinação constitucional, nos termos da lei de regência de cada espécie tributária.

Quanto à possibilidade de compensação de valores pagos por outras pessoas jurídicas, embora concordemos com o Relator que, em regra, existe vedação legal a essa possibilidade, não nos parece que seja essa a hipótese para o caso concreto.

(...)

Após demonstrar a simulação existente, por meio da existência de uma pessoa jurídica de fachada, o Agente Fiscal passa a comprovar o que o vínculo de trabalho se forma entre a Plastcor do Brasil e as pessoas físicas que exercem o labor.

(...)

Como bem delineado em preliminar pela Autoridade Lançadora, foi constituído vínculo direto entre os trabalhadores e o Sujeito Passivo, entendendo-se que esse é o verdadeiro contribuinte, aquele que, de fato, incidiu nos fatos geradores de contribuição previdenciária. O fez de forma interposta, o que, por tudo que consta no Relatório Fiscal, ensejou o lançamento como realizado.

(...)

As afirmações do Auditor Fiscal deixam patente que o lançamento tributário simplesmente desconsidera a existência da empresa interposta, em razão da comprovada prestação de serviços dos trabalhadores à Recorrente.

Pode-se inferir que o Auditor Fiscal considerou os recolhimentos pagos pela empresa interposta, posto que não houve constituição de crédito relativo às contribuições retidas dos segurados.

Na visão do Fisco, como realizado o lançamento, a contribuição retida deve ser aproveitada em razão do vínculo de trabalho ocorrido ter se formado entre a Recorrente e o trabalhador. Nesse sentido, não se pode deixar de aproveitar as contribuições patronais existentes, vez que foram vertidas, ao menos parcialmente, contribuições pelo sujeito passivo.

Tal entendimento, na vertente do aproveitamento de valores recolhidos na sistemática do Simples, é pacífico neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, ensejando a publicação da Súmula 76 do CARF, assim redigida:

Na determinação dos valores a serem lançados de ofício para cada tributo, após a exclusão do Simples, devem ser deduzidos eventuais recolhimentos da mesma natureza efetuados nessa sistemática, observando-se os percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada.

Por todo o exposto, entendo caber razão ao Recorrente, e dou provimento nesta parte para determinar a exclusão dos valores pagos na sistemática do Simples Nacional, observando os percentuais estabelecidos em lei e aplicáveis ao caso concreto.

Mesmo não se tratando, o presente caso, de lançamento fiscal com vistas a exigir as contribuições sociais devidas à Seguridade Social referente à cota patronal, o mesmo racional deve ser aplicado: *a não consideração dos tributos já pagos pela pessoa interposta como compensáveis com os débitos lançados, constituir-se-ia em locupletamento indevido da Fazenda Pública, caso simplesmente denegada, ou possivelmente implicaria violação aos princípios constitucionais da eficiência e da duração razoável do processo, se condicionada à posterior formulação de pedido de restituição.*

Neste mesmo sentido foi a decisão proferida por essa d. Turma, consubstanciada no Acórdão nº 2402-012.795 de 11 de julho de 2024, de relatoria do Conselheiro João Ricardo Fahrion Nuske, *in verbis*:

Busca o recorrente que, caso não sejam considerados os argumentos que buscam afastar a tributação, que seja descontados os tributos já pagos pela WSM não considerados no auto de infração.

Neste aspecto entendo que merece guarida a pretensão recursal.

Adoto como razão de decidir o voto da Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva no Acórdão nº 2202-008.694:

Nesse aspecto, entendo que a pretensão merece prosperar. O contribuinte pleiteia que os valores recolhidos a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sejam deduzidos do IRPF apurado no lançamento que se discute.

Inicialmente friso que o pedido feito no recurso se limita à pretensão de que sejam deduzidos do IRPF apurado no lançamento os valores recolhidos pela Alcaenge a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS (fl. 598 – item 79 e seguintes do recurso), afastando-se a multa corresponde.

Transcrevo excertos do voto proferido no Acórdão 2202-004.869, da lavra do Conselheiro Ronnie Soares Anderson, Presidente desta Turma, que se pronunciou sobre pedido semelhante:

No que tange à possibilidade de dedução dos valores pagos pela... a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS do montante de IRPF lançado, assiste razão ao recorrente.

Partilha-se do entendimento já consolidado no âmbito do CARF conforme o qual, em casos similares ao ora enfrentado, devem ser aproveitados os tributos já pagos pela pessoa jurídica verificada como sendo mera interposta pessoa do verdadeiro titular dos rendimentos de pessoa física.

Trata-se de uma única capacidade contributiva, e as receitas oneradas pelos tributos da legislação atinente às pessoas jurídicas consubstanciam-se de fato, em rendimentos e proventos da pessoa física do recorrente, consoante a reclassificação promovida pela autoridade lançadora verificou, e que já foram parcialmente onerados por tributos federais.

Tendo em vista tais constatações, a não consideração desses tributos como compensáveis constituir-se-ia em locupletamento indevido da Fazenda Pública, caso de todo denegada no âmbito administrativo. E, se condicionada à posterior formulação de pedido de restituição por parte da pessoa jurídica, possivelmente implicaria violação ao princípio da eficiência e da duração razoável do processo, podendo acarretar, inclusive, em decadência do direito creditório correspondente.

Tem-se por bastante felizes e pertinentes as seguintes considerações do relator do Acórdão nº 9202-002764, j. 06/08/2013, Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, as quais peço a devida vênia para transcrever:

Entendo que, tendo sido desconsiderada a validade de um ato simulado, devem ser também desconsiderados todos seus efeitos e buscados os efeitos do ato dissimulado.

Ora, a imputação dos valores pagos pela pessoa jurídica, referentes à atividade que de acordo com a própria fiscalização não teria sido por ela exercida, é uma mera consequência lógica e necessária ao lançamento. De outra forma, penso que não realizar a imputação dos valores pagos pela pessoa jurídica aos valores devidos pela pessoa física, decorrentes da mesma atividade, seria uma incoerência interna, desconsiderando-se somente uma parte do ocorrido.

Na mesma senda, tem-se, dentre vários outros, os Acórdãos nos 9202-002451, 08/11/2012, 9202-002451, j. 08/11/2012, 106-14244 (j. 20/10/2004), 9202-003.665 (j. 09/12/2015), 9202 004.458 (j. 23/11/2016), 2402-005.703 (j. 15/03/2017), e 2202-004.008 (j. 04/07/2017).

O contribuinte demonstra por meio do anexo intitulado “doc. 6”, às fls. 313 a 322 que efetuou recolhimentos a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, que deverão, caso tenham sido efetivamente recolhidos, ser deduzidos do IRPF apurado no presente lançamento.

Com isso, a multa deverá incidir sobre os valores remanescentes.

### **Conclusão**

Ante o exposto, em relação à matéria objeto do presente voto vencedor, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário, para que os valores dos tributos efetivamente recolhidos pela pessoa jurídica SMLS, proporcionalmente aos lucros desclassificados e convertidos em rendimentos de pessoa física, sejam aproveitados / deduzidos do IRPF apurado no presente lançamento fiscal.

*Assinado Digitalmente*

**Gregorio Rechmann Junior**

**DECLARAÇÃO DE VOTO**

Conselheiro Gregório Rechmann Junior

Conforme exposto, trata-se o presente caso de lançamento fiscal com vistas a exigir débito do imposto de renda pessoa física em decorrência da constatação, pela fiscalização, da seguinte infração cometida pelo Contribuinte: rendimentos classificados indevidamente na DIRPF (p. 363).

No presente caso – e em resumo – tem-se que a autuação em exame decorreu de fatos apurados no curso do procedimento fiscal, por meio do qual a D. Autoridade Fiscal concluiu que os valores declarados como recebimento de lucros isentos, pagos pela empresa SMSL ao Contribuinte, eram pagamentos de serviços médicos prestados, e, portanto, constituíam rendimentos tributáveis decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício.

Dessa forma, foi feita a reclassificação dos rendimentos declarados como isentos para rendimentos tributáveis e lançado crédito tributário objeto de julgamento administrativo.

Verifica-se, assim, que a lide no presente processo se resume à qualificação da natureza dos rendimentos recebidos pelo Contribuinte, da empresa SMSL, e a legalidade ou ilegalidade da interposição de pessoas (real ou fictícia/fraudulenta).

Pois bem!

O exercício de atividade personalíssima por meio de pessoa jurídica, sem que se trate de sociedade unipessoal, é amparado pelo art. 129 da Lei 11.196, de 21 de novembro de 2005, que surgiu no ordenamento jurídico com a finalidade de viabilizar a contratação de pessoa jurídica para a prestação de serviços de natureza intelectual, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não.

Para Ricardo Mariz, o escopo desse dispositivo é “pacificar inúmeros litígios que então existiam (e ainda existem), nos quais a fiscalização federal não reconhece a condição de pessoa jurídica e pretende tratar como pessoa física”<sup>3</sup>.

Dispõe o dispositivo que, 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.

<sup>3</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Interpretação, Vigência e Eficácia das Normas Jurídicas – a Função dos Regulamentos – o Caso do Art. 129 da Lei n. 11.196. Revista Direito Tributário Atual nº 42, ano 37, p. 519-543. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019.

Seguindo, entende-se por atividade personalíssima aquela que é *intuito personae*, ou seja, cuja realização deve ser feita pela própria pessoa física. Personalíssimo é, assim, aquele ato ou serviço que depende essencialmente do indivíduo a que se refere para ser realizado<sup>4</sup>, ou ainda que a execução não comporta modificação quanto ao seu sujeito<sup>5</sup>.

O art. 129 da Lei nº 11.196/2005 estabelece uma exceção à regra da tributação na pessoa física dos rendimentos recebidos na prestação de serviços de caráter personalíssimo, autorizando a sujeição à legislação aplicável às pessoas jurídicas, nas hipóteses prestação de serviços intelectuais, de natureza científica, artística ou cultural.

Serviço intelectual, de fato, é conceito fluido de definição imprecisa tendo como uma única certeza que a natureza científica, artística ou cultural é rol exemplificativo deste dispositivo. Apesar da divergência doutrinária relacionada à aplicação do art. 129 da Lei nº 11.129/2005 pela exploração do direito de imagem, parece lógico o entendimento quanto à existência de um aspecto cultural no contexto de influência da imagem.

Para Ricardo Mariz, inexistem dúvidas quanto à abrangência do art. 129 da Lei nº 11.129/2005, já que a “palavra ‘inclusive’, nele contida – “serviços intelectuais, *inclusive* os de natureza científica, artística ou cultural” –, não deixa margem à tergiversações que pretendam dizer que a natureza científica, artística ou cultural constitua uma relação exaustiva da norma”<sup>6</sup>.

Em dezembro de 2020, o Supremo Tribunal Federal finalizou o julgamento da Ação Declaratória nº 66 (ADC 66) onde concluiu pela constitucionalidade do art. 129 da Lei nº 11.196/2005. Constatou no voto da Relatora, Ministra Cármen Lucia, que a “regra jurídica válida do modelo de estabelecimento de vínculo jurídico estabelecido entre prestador e tomador de serviços deve pautar-se pela mínima interferência na liberdade econômica constitucionalmente assegurada e revestir-se de grau de certeza para assegurar o equilíbrio nas relações econômicas e empresariais”.

A Ministra Relatora ainda ressaltou a necessidade de haver segurança jurídica quanto à eficácia das escolhas empresariais dos contribuintes.

A decisão não significa não constitui um salvo-conduto para legitimar aqueles que se utilizam desta estrutura de forma irregular. Contudo, a “pejotização” da prestação personalíssima de serviços não deve mais, por si só, ser tratada como ilícito tributário.

O Tribunal Regional Federal da 2ª Região, ao julgar o pedido de anulação do Auto de Infração lavrado pela Receita Federal do Brasil em face do jornalista Richard Boechat, destacou que aquele que presta serviço em caráter personalíssimo, ou seja, relacionado somente à pessoa,

<sup>4</sup> TARTUCE, Flavio. **Manual de Direito Civil: volume único**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense; Método, 2021, p. 990.

<sup>5</sup> DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro**, volume 1: teoria geral do direito civil. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 420.

<sup>6</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Interpretação, Vigência e Eficácia das Normas Jurídicas – a Função dos Regulamentos – o Caso do Art. 129 da Lei n. 11.196. Revista Direito Tributário Atual nº42, ano 37, p. 519-543. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019.

e que não pode ser transferido a outro, pode recolher tributos como pessoa jurídica com fundamento no art. 129 da Lei nº 111.96/2005<sup>7</sup>.

Constou no voto do Desembargador Relator que, conforme ensinamento de Marco Aurélio Grecco, a “elisão aceitável ocorre sempre que o planejamento fiscal estiver lastreado, não apenas na literalidade da norma, mas principalmente na sua *mens legis*”<sup>8</sup>. O Magistrado destacou, ainda, a lição de Ricardo Lobo Torres, no sentido de que a elisão admissível revela-se por meio de uma “economia de imposto obtida pela interpretação razoável da lei tributária, enquanto a elisão abusiva uma economia de imposto em razão da prática de um ato revestido de forma jurídica que não se subsume na descrição abstrata da lei ou no seu espírito”<sup>9</sup>.

Conforme explicam Aliomar Baleeiro e Misabel Derzi, no campo do Direito Tributário, tanto a fraude, como a simulação e a dissimulação são meios ilícitos de evasão ou sonegação fiscal.<sup>10</sup> Nesse sentido, o “princípio da legalidade da tributação, como estatuído no Brasil, obsta a utilização da chamada *interpretação econômica* pelo aplicador, mormente por parte do Estado-Administração, cuja função é a de aplicar a lei aos casos concretos, de ofício”<sup>11</sup>.

As normas de combate ao abuso em matéria fiscal servem para evitar o “desvirtuamento do sistema jurídico em prol de ganhos pessoais ou para fins que não lhe eram originalmente pensados”<sup>12</sup>.

Nesse cenário, Hugo de Brito Machado explica que, a despeito da inexistência de uniformidade terminológica na doutrina, o termo *evasão* serve para designar a forma ilícita de fugir do tributo, enquanto a *elisão* refere-se a forma lícita de praticar essa mesma fuga. Contudo, em sentido amplo, tratam, outrossim, de qualquer forma de fuga ao tributo, lícita ou ilícita<sup>13</sup>.

O art. 116 do CTN dispõe que a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo.

No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 2446, o Supremo Tribunal Federal concluiu pela constitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do Código

<sup>7</sup> TRF2. Processo nº 2008.51.01.022319-5, Relator Desembargador Federal Ricardo Perlingero, Data da Decisão 03/12/2012, Data da Publicação 13/12/2013.

<sup>8</sup> GRECCO, Marco Aurélio, **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 493-495.

<sup>9</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. Elsevier, 2012, p. 8.

<sup>10</sup> BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed., rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 1.097.

<sup>11</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 545 e 248-249.

<sup>12</sup> PEREIRA, Luís Eduardo Marola de Queiroz; PRZEPIORKA, Michell; MESSETTI, Pedro Leonardo Stein. Princípio de proibição ao abuso: uma GAAR para o Brasil? In: Revista Direito Tributário Atual: RDTA, São Paulo, n. 40, p. 524-549, 2018.

<sup>13</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 131.

Tributário Nacional, introduzido pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, segundo o qual a autoridade administrativa pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

De acordo com a Relatora, Ministra Cármen Lúcia, a desconsideração autorizada pelo dispositivo está limitada aos atos ou negócios jurídicos praticados com intenção de dissimulação ou ocultação de fato gerador que, além de estar previsto em lei, já tenha se materializado. Importante observar que a mencionada lei ordinária ainda não foi editada.

O que importa, a rigor, é saber se o comportamento adotado pelo contribuinte para fugir, total ou parcialmente, ao tributo (evasão fiscal), ou para eliminar, ou suprimir, total ou parcialmente, o tributo (elisão fiscal), é um comportamento lícito ou ilícito. Em outras palavras, a questão essencial que deve ser enfrentada é a de saber se em determinado caso ocorreu, ou não, o fato gerador da obrigação tributária e qual a sua efetiva dimensão econômica.

Assim, quando se fala em norma geral antielisão, o que na verdade se tem em vista é uma norma dirigida ao intérprete e aplicador da lei tributária, o que autoriza a fugir dos limites da norma tributária definidora da hipótese de incidência do tributo, para alcançar situações nela não previstas<sup>14</sup>.

Entendo que, com o amparo do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, a prestação de serviços intelectuais por sociedade, mesmo que contratado um serviço individual, com designação de obrigações de caráter personalíssimo a um determinado sócio, submete-se à tributação aplicável às pessoas jurídicas.

De fato, a norma não cria nova forma de tributação, tampouco busca atribuir condição de contribuinte à pessoa diversa daquela determinada pelo CTN. Simplesmente, veio dirimir dúvidas quanto à tributação dos rendimentos recebidos pela prestação de serviços intelectuais quando prestados pelas sociedades ou em nome destas, mesmo que em caráter personalíssimo.

Sobre o tema, destaque-se os precedentes abaixo citados, em tudo similares ao caso ora em análise:

**Acórdão nº 2101-002.830**

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

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

<sup>14</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 131-132.

**TEMA 725 DO STF. TERCEIRIZAÇÃO ATIVIDADE-FIM. “PEJOTIZAÇÃO”. POSSIBILIDADE.**

Diante do tema 725 do STF, verifica-se que é lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, ainda que constituídas de forma personalíssima, guardadas as responsabilidades subsidiárias da contratante.

(...)

A respeito das acusações fiscais, destaca-se que o tema tem sido objeto de diversos debates entre contribuintes e o fisco, tendo sido pacificado no poder judiciário alguns pontos relevantes, que os trago ao colegiado, antes de analisar os elementos caracterizadores do vínculo de emprego da presente autuação.

O tema 725 do STF discutiu à luz dos artigos. 2º, 5º, II, XXXVI, LIV e LV e 97 da Constituição federal, debruçou-se sobre o tema da **licitude da contratação de mão-de-obra terceirizada, para prestação de serviços relacionados com a atividade-fim da empresa tomadora de serviços.**

A tese firmada na Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 324 (“ADPF nº 324”), julgada com o RE nº 958.252, é a seguinte: **“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.**

Ao período da decisão *a quo*, já havia sido proferida decisão pelo STF, em 30/8/2018, tendo sido publicado a ata de julgamento no DJE em 22/02/2023, posterior ao presente recurso.

Cumprir destacar que, em 2017, como parte da Reforma Trabalhista, a Lei 13.467/17 trouxe diversas alterações à CLT e outras leis trabalhistas. Dentre tais alterações, houve uma ampliação do conceito de terceirização, alterando também o art. 4-Aº, da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974, nos casos de prestação de serviço, conforme transcrição *in verbis*:

Art. 4º-A. Considera-se prestação de serviços a terceiros a transferência feita pela contratante da execução de quaisquer de suas atividades, inclusive sua atividade principal, à pessoa jurídica de direito privado prestadora de serviços que possua capacidade econômica compatível com a sua execução. (Redação dada pela Lei nº 13.467, de 2017).

Já o artigo 4º-A, §2º, da Lei 6.019/74 estabeleceu que não se configura vínculo empregatício entre os trabalhadores, ou sócios das empresas prestadoras de serviços, qualquer que seja o seu ramo, e a empresa contratante.

Com isso, antes da promulgação da lei de terceirização, prevalecia a orientação do TST, fixada na Súmula 331 que proibia a terceirização, salvo de serviços de

vigilância, conservação e limpeza e de serviços ligados à atividade-meio, sem pessoalidade ou subordinação direta.

O entendimento que prevalecia até então, de forma resumida, era da impossibilidade da terceirização da atividade fim.

Conforme a deliberação do STF sobre o tema, na ADC nº 66/DF, foi **reconhecida a constitucionalidade do artigo 129, da Lei nº 11.196/2005**, em dezembro de 2020, que prevê a possibilidade de prestação de serviços intelectuais sob as regras fiscais e previdenciárias aplicáveis às pessoas jurídicas, entendendo também ser possível aplicar à interpretação do caso concreto, que prevê a possibilidade de prestação de serviços intelectuais sob as regras fiscais e previdenciárias aplicáveis às pessoas jurídicas:

(...)

Portanto, após a decisão do STF, **de forma definitiva**, cabe a esse colegiado se adequar e afastar a interpretação da fiscalização de que a prática da criação de pessoa jurídica para prestar serviço não é por si só uma forma irregular no atual ordenamento jurídico brasileiro, bem como da decisão de primeira instância, no que tange à ilegalidade da contratação de empresa terceirizada para as atividades fins.

(...)

Com isso, é possível concluir que o instituto em questão tem passado por reformulações evolutivas na interpretação de sua aplicação, especialmente na Justiça do Trabalho, onde tem sido comum o afastamento de vínculos empregatícios de pessoas jurídicas criadas por pessoas físicas que possuem alta qualificação. São os chamados **hipersuficientes**. Estes também estão descritos pelo 444, parágrafo único, da CLT, onde, nos termos do art. 611-A da CLT, possui maior flexibilidade para negociar os termos da sua atividade laboral, e que já naquela esfera tem tido tratamento trabalhista diferenciado, conforme assim é assim descreve:

“Art. 444 - As relações contratuais de trabalho podem ser objeto de livre estipulação das partes interessadas em tudo quanto não contravenha às disposições de proteção ao trabalho, aos contratos coletivos que lhes sejam aplicáveis e às decisões das autoridades competentes.

Parágrafo único. A livre estipulação a que se refere o **caput** deste artigo aplica-se às hipóteses previstas no art. 611-A desta Consolidação, com a mesma eficácia legal e preponderância sobre os instrumentos coletivos, no caso de empregado portador de diploma de nível superior e que perceba salário mensal igual ou superior a duas vezes o limite máximo dos benefícios do Regime Geral de Previdência Social. (Incluído pela Lei nº 13.467, de 2017).

(...)

O entendimento atual do STF tem sido de que é lícita a terceirização por pejetização para os trabalhadores **hipersuficientes**, uma vez que não haveria irregularidade em tal contratação, haja vista que, a princípio, ela não tem como objetivo mascarar uma relação empregatícia.

Neste contexto, observa-se que indivíduos com graduação, especialização e alta demanda no mercado, tendem a criar uma pessoa jurídica para prestar serviços a terceiros, mesmo que o contrato seja por um período maior de duração, podendo superar o exercício a que foi contratado. Nesses casos, como o que se encontra da presente autuação, o trabalhador hipersuficiente tende a ter maior liberdade para negociar os termos de seu contrato ou na execução deste, e, se insatisfeito, é altamente provável que o mercado ofereça outras oportunidades.

Assim, a liberdade contratual é observada por ambas as partes. Isso difere da situação de profissionais sem graduação ou especialização, que, ao recusarem os termos contratuais, provavelmente encontrarão dificuldades em se recolocar no mercado. Nesse contexto, as leis trabalhistas tendem a oferecer uma proteção muito maior a esses trabalhadores. Um exemplo disso, são as pessoas jurídicas contratadas para trabalhar em "*call centers*", onde raramente se encontram profissionais graduados ou pós-graduados nesta atividade. Nesse cenário, pode-se concluir que há uma possível fraude se o setor tiver diversas pessoas jurídicas criadas para prestarem o serviço, reduzindo-se a liberdade contratual, e os termos de trabalho são menos flexíveis. Aqui, o empregado tende a ter um poder de negociação muito menor, em razão de ter uma mão-de-obra facilmente substituível. Ainda que possa existir alguma liberdade contratual, as tratativas negociais serão fatores determinantes para o trabalhador manter-se no emprego, frente ao fator da "necessidade financeira" para subsistência sua e de sua família. O mesmo pode-se dizer de operários de empresas siderúrgicas e de empregados de supermercados.

Por outro lado, para o profissional "hipersuficiente", com alta qualificação, que cria uma pessoa jurídica para prestar serviços, existem elementos típicos de uma estrutura de empresa, a exemplo do fator "risco", inerente a qualquer empresa, e este elemento também está presente nessa modalidade da prestação de serviço. Inclusive, em caso de demissão, ele não terá direito ao seguro-desemprego ou a benefícios do regime celetista, sendo necessário buscar novos contratos de prestação de serviço. Sua busca por estes é constante. No entanto, esse risco é atenuado pela sua alta qualificação, o que facilita sua rápida recolocação no mercado de trabalho.

Nesse contexto, na mesma sessão deste julgado, o processo n.º 15504.725051/2015-39, também teve seu recurso analisado, e trouxe parecer do professor Fábio Zambratti Ibrahim, onde este fez uma abordagem sobre a realidade da interposição de pessoa jurídica para fins de prestação de serviço onde o próprio sócio presta os serviços, de forma pessoal, para a empresa

contratante, realizando uma distinção entre hiperssuficiente e hipossuficiente na relação jurídica. Na ocasião foi reproduzido parte de seu parecer, assim transcrito:

“No contexto descrito, é importante destacar alguns trechos trazidos pelo sujeito passivo, no parecer juntado aos autos do Professor Dr. Fábio Zambitte Ibrahim, que cita que Além do tema 725, cabe também referência à ADC nº 48 (transportador autônomo de carga) e ADI nº 5.625 (salões de beleza e profissionais do setor). Mas mais que isso, aprofundando o tema, o jurista dispõe que existe a necessidade observar as relações jurídicas de livre constatação sob o aspecto da “hipersuficiência”, onde profissionais de nível superior, estariam fora dessa caracterização, pois reconhecer que a hipossuficiência não é necessariamente a realidade de todo e qualquer trabalhador, onde ele negocia diretamente os termos contratados como o interessado, afastaria aí elemento subordinação senão vejamos:

“32. Dentro da reforma trabalhista aprovada pela Lei nº 13.467/17, uma mudança nos parece refletir o reconhecimento normativo de uma realidade laboral já existente desde longa data. Atualmente, o art. 444 da CLT conta o parágrafo único, incluído pela lei supracitada, na seguinte forma:

“Art. 444 - As relações contratuais de trabalho podem ser objeto de livre estipulação das partes interessadas em tudo quanto não contravenha às disposições de proteção ao trabalho, aos contratos coletivos que lhes sejam aplicáveis e às decisões das autoridades competentes.

Parágrafo único. A livre estipulação a que se refere o caput deste artigo aplica-se às hipóteses previstas no art. 611-A desta Consolidação, com a mesma eficácia legal e preponderância sobre os instrumentos coletivos, no caso de empregado portador de diploma de nível superior e que perceba salário mensal igual ou superior a duas vezes o limite máximo dos benefícios do Regime Geral de Previdência Social.”

33. A livre estipulação de profissionais de nível superior prestigia o que a dogmática tem denominado de “hipersuficiência”, ao reconhecer que a hipossuficiência não é necessariamente a realidade de todo e qualquer dador de serviços. Apesar de tratar-se de legislação posterior aos fatos narrados no caso concreto da consulente, a previsão normativa traz à baila um aspecto central na presente autuação, que é a subordinação jurídica na relação laboral.

36. As discussões sobre o tema são variadas e não comportam longa digressão no presente parecer, mas é sabido que a aludida subordinação seria derivada do contrato de emprego – formal ou tácito – no sentido de submeter a força de trabalho do empregado às diretrizes do empregador. Por natural, o conceito se torna bastante fluido quando se trata de mão-de-obra especializada, a qual conta com conhecimento técnico superior ao empregador e mesmo responsabilidades legais pelas suas condutas, decisões e medidas tomadas

37. Nesse aspecto, uma importante componente da subordinação jurídica e, verdadeiramente, da relação de emprego na forma prevista na CLT, é a vontade do trabalhador em se submeter ao regime celetista de trabalho, com suas vantagens e desvantagens. Ou seja, a subordinação deve ser mensurada quanto à existência do *animus contrahendi*, isto é, a intenção de prestar e receber serviços sob a forma da relação de emprego de forma incontroversa<sup>11</sup>. O atributo do *animus* parece escapar às dimensões legalmente previstas da relação de emprego, mas mister apontar que é rotineiramente admitida pelo Tribunal Superior do Trabalho como requisito implícito<sup>12</sup>.

38. Notemos que, no segmento da consultante, altamente especializado e voltado a ações no setor de tecnologia da informação, com profissionais altamente qualificados e, não raramente, engajados em atividades múltiplas com clientes nacionais e estrangeiros, até pela facilidade do trabalho remoto, a presunção deveria ser pela ausência da *animus* às restrições de um contrato de emprego típico. Essa forma de “fragmentação” das atividades profissionais, em prol de maior eficiência e especialização, tem sido identificada como fenômeno global pelo Banco Mundial <sup>13</sup> (Sobre o tema, ver o global *value chain* e sua conexão com a economia e redução da desigualdade. Relatório disponível em <https://www.worldbank.org/en/publication/wdr2020>

39. As premissas aqui delineadas se coadunam ao decisório do Supremo Tribunal Federal no Tema de Repercussão Geral nº 72514, no qual, a pretexto de aferir a validade de terceirizações em atividades-fim, acabou a Corte por propiciar entendimento bem mais amplo, exposto que:

“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”. (g.n.)

40. Nesse ponto, inegável ter adotado a Corte compreensão pela admissibilidade de novas formas de trabalho, incluindo a “pejotização”. Como deferência a tal premissa interpretativa, o STF tem admitido a prestação de serviço aqui rechaçada pelo fisco, como, por exemplo, a médica “pejotizada” prestando serviços em hospital (RE 958.252, Rel. Min. Luiz Fux).

Como exposto pelo Min. Luís Roberto Barroso na ADPF nº 324-DF, “A Constituição não impõe a adoção de um modelo de produção específico, não impede o desenvolvimento de estratégias empresariais flexíveis, tampouco veda a terceirização”.

41. No referido decisório, naturalmente, o Tribunal não admite uma presunção de validade absoluta de tais relações laborais, mas nos parece patente recair sobre o aparato fiscalizatório estatal o ônus probatório em sentido diverso. Em precedente diverso, mas em estrita correlação com o caso concreto, a Corte admite a atuação de pessoa jurídica unipessoal, como se observa:

"Há, ainda, precedentes do STF nos quais o julgado na ADPF nº 324 e a tese do Tema nº 725 RG justificaram a procedência da reclamação para afirmar a licitude do fenômeno da contratação de pessoa jurídica unipessoal para prestação de serviço a empresa tomadora de serviço, destacando-se não apenas a compatibilidade dos valores do trabalho e da livre iniciativa na terceirização do trabalho assentada nos precedentes obrigatórios, como também a ausência de condição de vulnerabilidade na opção pelo contrato firmado na relação jurídica estabelecida a justificar a proteção estatal por meio do Poder Judiciário."

42. Pode-se inferir que parte dos prestadores de serviço da consulente preferisse atuar como segurados empregados? Possivelmente. Mas a questão é diversa: é obrigada a consulente a contratar mão-de-obra em suas atividades finalísticas dentro do arcabouço celetista? A resposta normativa, dogmática e mesmo jurisprudencial é pela negativa.

43. É evidente que as novas formas de relação laboral, no contexto aqui apresentado, ainda que não impliquem desproteção previdenciária, permitem redução dos aportes financeiros ao sistema. No entanto, refletem medidas legais e autorizadas pela legislação, com amplo reconhecimento pelo Supremo Tribunal Federal.

44. Caso haja necessidade de revisão do plano de custeio, é papel do Legislador Ordinário a superação de eventuais renúncias fiscais e fragilidades no plano de custeio. Todavia, curioso notar que os sinais têm sido exatamente contrários, com manutenção de setores econômicos desonerados dos aportes previdenciários, pequenos empresários dispensados dos mesmos encargos e, ainda, ampliação do rol de rubricas dispensadas de contribuição previdenciária para todos os demais setores, conforme o amplo art. 28, § 9º da Lei nº 8.212/91". (e-fls. 3185/3.187 do parecer juntado)".

Diante do presente caso, constata-se que ao presente caso operação da **SOMEPAS** foi uma opção negocial, estimulada pela legislação brasileira, em razão da previsão contida no art. 129 da Lei nº 11.196/20.

Ao presente caso, ressalta-se também que, em situações semelhantes, o recorrente colacionou decisões proferidas pela DRJ de origem. Um deles cita o Acórdão nº. **16-94.395**, proferido pela 11ª Turma da DRJ/SPO (anexo), em 27/04/2020, cancelou a autuação ainda em sede de primeira instância, constando o seguinte, segundo a relatoria nos termos do voto da Relatora Sônia de Queiroz Accioly:

(...) Segundo o relato fiscal, o planejamento tributário abusivo decorreu utilização da SOMEPAS para simulação de distribuição de lucros, ou seja, do emprego da pessoa jurídica na prestação de serviços de natureza científica e intelectual. Não obstante, essa situação foi autorizada pelo legislador. Assim, a autorização de utilização legal da figura, para fins fiscais e previdenciários, afasta análise profunda a respeito dos motivos do seu aproveitamento. Dito de

outro modo, o exame do propósito negocial e da sua necessidade ou desnecessidade resta prejudicado em decorrência da autorização legal.

No mais, observa-se que a expressão “interposição de pessoas” vem sendo utilizada pelos aplicadores do direito com a conotação de dissimulação, no mais das vezes, exatamente por indicar a presença de um ente estranho na relação negocial, a fim de esconder o verdadeiro interessado.

A parcialidade da abordagem mostra-se impeditiva do exame da natureza jurídica do instituto. Isso em razão do fato de que a interposição de pessoas pode ser fictícia/ fraudulenta ou real. Na primeira situação, há um único vínculo decorrente de um só negócio jurídico, estabelecido entre o interponente e o contraente oculto. Há fraude e simulação. Já na segunda, observa-se a existência de vínculos decorrentes de negócios verdadeiramente celebrados entre o interponente e o interposto, e entre o interposto e o contraente (ou, no caso concreto, o tomador do serviço). Exemplo dessa situação são as outorgas por procuração.

No caso dos autos, o que se observa é a existência de interposta pessoa legalmente autorizada pelo art. 129, da Lei 11.196/05.

Não há no relato fiscal a imprescindível demonstração/descrição de prática de ato abusivo ou fraudulento ou simulatório relativo à distribuição de lucros ao Impugnante.

Ao contrário, a D. Autoridade Fiscal descreveu fatos que se coadunam a permissibilidade legal de que interposta pessoa jurídica seja contratada, a fim de que uma pessoa física (interponente) preste serviços para o contraente, de forma bastante assemelhada ao que se verifica na outorga de poderes por mandato.

Não descrito abuso, ato dissimulatório ou a intenção de ocultação, mister se faz aplicar ao caso a autorização conferida pelo art. 129, da lei 11.196/05, e cancelar a autuação, em todos os seus contornos, bem como a representação fiscal para fins penais”.

Outras decisões proferidas pelas Delegacias de Julgamento envolvendo o caso acima (anexas), cuja roupagem fática e jurídica é idêntica à dos presentes autos também cancelaram a autuação sem necessidade de subir o processo ao CARF, conforme precedentes juntadas aos autos: Acórdão 16-94.392 - 11ª Turma da DRJ/SPO; Acórdão 16-94.394 - 11ª Turma da DRJ/SPO; Acórdão 01-37.914 - 5ª Turma da DRJ/BEL; Acórdão 16-94.387 - 11ª Turma da DRJ/SPO; Acórdão 16-94.391 - 11ª Turma da DRJ/SPO; Acórdão 16-92.854 - 11ª Turma da DRJ SPO; Acórdão 16-92.855 - 11ª Turma da DRJ SPO; Acórdão 16-94.386 - 11ª Turma da DRJ/SPO; Acórdão 16-94.388 - 11ª Turma da DRJ/SPO; Acórdão 16-94.389 - 11ª Turma da DRJ/SPO; Acórdão 16-94.391 - 11ª Turma da DRJ/SPO; Acórdão 16-94.390 - 11ª Turma da DRJ/SPO; Acórdão 16-94.395 - 11ª Turma da DRJ SPO; e Acórdão 16-94.675 - 11ª Turma da DRJ SPO.

Nesse sentido, transcreve-se duas ementas dos respectivos Acórdãos citados:

**Acórdão 16-94.389 - 11ª Turma da DRJ/SPO**

SOCIEDADE PRESTADORA DE SERVIÇOS MÉDICOS. ENQUADRAMENTO DE DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS COMO PAGAMENTO DE HONORÁRIOS MÉDICOS. DESCABIMENTO.

Por expressa disposição legal, uma vez que a prestação de serviços médicos tenha se dado mediante pessoa jurídica, é somente a legislação própria de pessoa jurídica que deve ser aplicada quanto aos aspectos fiscais da prestação do serviço. Tal determinação é afastada apenas no caso de decisão judicial no sentido de haver desvio de finalidade ou confusão patrimonial.

**Acórdão 01-37.914 - 5ª Turma da DRJ/BEL**

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

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

Por fim, esse relator teve oportunidade de julgar caso semelhante no que diz respeito às atividades médicas, no Acórdão **2301-011.040**, de 07 de fevereiro de 2024, assim ementado:

“TERCEIRIZAÇÃO DA ATIVIDADE-FIM. “PEJOTIZAÇÃO”. POSSIBILIDADE. HOSPITAL E MÉDICOS.

Diante do tema 725 do STF, verifica-se que é lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, guardadas as responsabilidades subsidiárias da contratante”.

Também se verificou que recentemente o STF determinou por diversas reclamações que fosse desconsiderados diversos lançamentos fiscais.

Já nas primeiras semanas no presente ano de 2024, conforme análise do repositório de jurisprudência do STF, de 1 a 22 de janeiro foram proferidas 13 decisões monocráticas das quais 12 foram procedentes (RCL's 65046, 65043, 64752, 63566, 62272, 64801, 64762, 64765, 64897, 65011, 64746, 64713).

\*\*\*

**Acórdão nº 2401-012.354**

Voto do Conselheiro Leonardo Nuñez Campos

(...)

Contexto especial assume as relações de trabalho decorrentes da prestação de serviços profissionais, já que disposição expressa do art. 129 a Lei nº 11.196/2005, permite a prestação desses serviços por pessoa jurídica, mesmo que tenham caráter personalíssimo. Observe-se:

(...)

Destaco que a norma em referência já foi analisada e julgada constitucional pelo plenário do STF quando do julgamento da ADC n. 66, que recebeu a seguinte ementa:

EMENTA: 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)

Ressalte-se que não se quer dizer com isso que não possam ser afastados os efeitos de contratos civis no caso de “maquiagem de contrato”. A Min. Carmem Lúcia, relatora da ADC n. 66, consigna em seu voto que “tanto não induz, entretanto, que a opção pela contratação de pessoa jurídica para prestação de serviços intelectuais descritas no art. 129 da Lei n. 11.196/2005 não se sujeite à avaliação de legalidade pela Administração ou pelo Poder Judiciário quando acionado”.

De fato, os abusos devem ser devidamente analisados, mas me parece clara a existência de diretriz interpretativa no sentido de se considerar, prima facie, válidos os contratos de prestação de serviços intelectuais por pessoa jurídica, ressalvada, evidentemente, as hipóteses de fraude, simulação ou abuso. Me parece, ainda, que o elemento de subordinação no caso desses contratos, deve ser visto com a parcimônia necessária para evitar generalizações apressadas.

É natural que qualquer contratante de serviço defina diretrizes básicas para os seus prestadores de serviço, a exemplo de horário ou turno de disponibilidade, uso de equipamentos de segurança, diretrizes de eficiência, sem que isso induza, necessariamente, ao reconhecimento de subordinação a fim de reconhecimento de vínculo de emprego.

No caso de serviços médicos, há de se observar a responsabilidade pessoal pela parte técnica do serviço, como prescreve o art. 7º do Código de Ética Médica do Conselho Federal de Medicina (“O médico deve exercer a profissão com ampla autonomia, não sendo obrigado a prestar serviços profissionais a quem ele não deseje, salvo na ausência de outro médico, em casos de urgência, ou quando sua negativa possa trazer danos irreversíveis ao paciente”).

Neste sentido, ressalto a existência de diversos julgados do STF que tratam especificamente da possibilidade da terceirização de serviços médicos por parte dos hospitais, como se percebe das ementas a seguir:

EMENTA Agravo regimental em reclamação. Tema nº 725 da Repercussão Geral (RE nº 958.252) e ADPF nº 324. Prestação de serviços na atividade-fim de empresa tomadora de serviço por sociedade jurídica unipessoal. Fenômeno jurídico da “pejotização”. Existência de aderência estrita entre o ato reclamado e os paradigmas do STF. Agravo regimental provido. Reclamação julgada procedente. 1. O tema de fundo referente à regularidade da contratação de pessoa jurídica constituída como sociedade unipessoal para prestação de serviço médico, atividade-fim da empresa tomadora de serviços, nos termos de contrato firmado sob a égide de normas do direito privado, por se relacionar com a compatibilidade dos valores do trabalho e da livre iniciativa na terceirização do trabalho, revela aderência estrita com a matéria tratada no Tema nº 725 da Sistemática da Repercussão Geral e na ADPF nº 324. 2. A proteção constitucional ao trabalho não impõe que toda e qualquer prestação remunerada de serviços configure relação de emprego (CF/88, art. 7º), sendo conferida liberdade aos agentes econômicos para eleger suas estratégias empresariais dentro do marco vigente, com fundamento no postulado da livre iniciativa (CF/88, art. 170), conforme julgado na ADC nº 48. 3. Procedência do pedido para afirmar a licitude do fenômeno da contratação de pessoa jurídica unipessoal para prestação de serviço a empresa tomadora de serviço, destacando-se não somente a compatibilidade dos valores do trabalho e da livre iniciativa na terceirização do trabalho assentada nos precedentes obrigatórios, mas também a ausência de condição de vulnerabilidade na opção pelo contrato firmado na relação jurídica estabelecida que justifique a proteção estatal por meio do Poder Judiciário. Precedentes. 4. Agravo regimental provido e reclamação julgada procedente. (Rcl 57057 AgR, Relator(a): EDSON FACHIN, Relator(a) p/ Acórdão: DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 22-05-2023, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 27-06-2023 PUBLIC 28-06-2023)

EMENTA REFERENDO NA MEDIDA CAUTELAR NA RECLAMAÇÃO. TERCEIRIZAÇÃO. ATIVIDADE-FIM. CONTRATO DE NATUREZA CIVIL. PESSOAS JURÍDICAS. CONTRATAÇÃO DE PROFISSIONAIS LIBERAIS AUTÔNOMOS (MÉDICOS). ADPF Nº 324/DF. RE Nº 611.503-RG/SP (TEMA Nº 360) E RE Nº

958.254-RG/MG (TEMA Nº 725). ALEGAÇÃO DE CONTRARIEDADE A PARADIGMAS. COGNIÇÃO SUMÁRIA: SUSPENSÃO DO PROCESSO ATÉ O JULGAMENTO FINAL. 1. Na ADPF nº 324/DF, no RE nº 611.503-RG/SP e no RE nº 958.252-RG/MG, Temas RG nº 360 e nº 725, respectivamente, esta Corte reconheceu a validade de terceirizações ou qualquer outra forma de divisão do trabalho, inclusive relações contratuais, como as existentes entre as instituições de saúde e as pessoas jurídicas formadas pelos próprios médicos. 2. Na espécie, em âmbito de cognição sumária, com apreciação precária e preliminar, vislumbrada a plausibilidade jurídica acerca da validade do contrato de prestação de serviços médicos firmado entre o hospital reclamante e as pessoas jurídicas constituídas por profissionais liberais autônomos, deferi requerimento de liminar para suspender o processo, até o julgamento final da Reclamação. 3. Medida liminar referendada. (Rcl 60024 MC-Ref, Relator(a): ANDRÉ MENDONÇA, Segunda Turma, julgado em 08-08-2023, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 14-08-2023 PUBLIC 15-08-2023)

Por fim, mas não menos importante, é necessário verificar que, no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, embora o tema não seja pacífico, há acórdãos que seguem a linha do quanto exposto, a exemplo do Acórdão n. 1401-066.990, da 1ª Seção, 4ª Câmara, 1ª TO, Processo 16539.720001/2020-98, que assim dispôs:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2015 PEJOTIZAÇÃO. SERVIÇOS INTELECTUAIS PERSONALÍSSIMOS. POSSIBILIDADE DE CONTRATAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA. SIMULAÇÃO. REQUISITOS DO VÍNCULO EMPREGATÍCIO NÃO DEMONSTRADOS. INSUFICIÊNCIA DA ANÁLISE CONTRATUAL. A possibilidade de requalificação jurídica das relações contratuais por meio das quais contrata-se pessoa jurídica para a prestação de serviços intelectuais personalíssimos desempenhados por seu sócio ou titular não foi afastada pelo art. 129 da Lei nº 11.196/05. O dispositivo não outorga carta branca, conforme decidiu o STF no julgamento da ADC nº 66, mas deve ser interpretado sob o vetor da mínima interferência na liberdade econômica. Muito embora não outorgue carta branca, o dispositivo legal impede a desconsideração a priori de toda e qualquer contratação de pessoa jurídica, calcada unicamente no fato de que os serviços contratados seriam desempenhados pelo sócio ou titular da contratada em caráter personalíssimo. Atribui-se, portanto, à fiscalização, maior ônus de demonstrar a existência concreta de simulação e/ou dos requisitos da relação empregatícia. Os serviços intelectuais implicam, por sua natureza, maior grau de autonomia do contratado para sua execução, razão pela qual a simples análise dos termos contratuais é, na maioria dos casos, insuficiente para demonstrar a existência de subordinação apta a caracterizar relação empregatícia, haja ou não intento simulatório. No caso presente, a fiscalização limitou-se, notadamente para a verificação da eventual presença do elemento subordinação, à análise dos contratos celebrados, sem avançar sobre a maneira como, na prática, ocorria a

interação entre contratante e contratada, restando insuficientemente demonstrada a ocorrência de simulação, tanto quanto a existência do elemento subordinação, fundamental para a caracterização da relação empregatícia.

Em sentido semelhante, tratando especificamente da relação entre pessoa jurídica formada por médicos e hospitais, a Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção, no processo n. 10166.721543/2016-09, acórdão n. 2201-004.586, deixa claro este entendimento:

Ementa: Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012 NULIDADE DO LANÇAMENTO Aplicação do princípio da primazia da resolução de mérito de acordo com § 2º do art. 282 do CPC de 2015 e art. 59 § 3º do Decreto-lei 70.235/72 GRUPO ECONÔMICO. SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. RESPONSABILIDADE. Com o provimento do recurso voluntário do sujeito passivo principal, afastando o lançamento, dá-se provimento aos recursos dos solidários para excluí-los do lançamento. CONTRATAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA PARA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO MÉDICOS. RELAÇÃO DE EMPREGO. SÓCIO MÉDICO. PRESENÇA DOS REQUISITOS. SUBORDINAÇÃO. NECESSIDADE DE PROVA NOS AUTOS. IMPOSSIBILIDADE DE PRESUNÇÃO. Dada a formalização de contratos de prestação de serviços médicos diretamente com pessoas jurídicas, compete ao Fisco o ônus probatório da existência do vínculo de emprego entre instituição hospitalar e sócios das contratadas, na medida em que a prova cabe a quem tem interesse em fazer prevalecer o fato afirmado, sob pena de insubsistência do crédito tributário. A circunstância de o médico prestar serviços diretamente ligados à atividade-fim do hospital, por si só, não leva ao reconhecimento do vínculo de emprego, dependendo da prova da subordinação. Via de regra, não se presume a subordinação do médico, tendo em vista as peculiaridades da atividade médica.

Assim, conclui-se que a relação entre hospitais e pessoas jurídicas que prestam serviços médicos através dos seus sócios é regular e só pode ser desconsiderada pela autoridade fiscal caso haja prova robusta e convincente da presença dos elementos que caracterizem aquela relação de emprego: onerosidade, pessoalidade, habitualidade e, especialmente, subordinação.

No caso dos autos, não houve por parte da autoridade lançadora a tentativa de prova da existência de vínculo de emprego. O esforço argumentativo se concentra em demonstrar supostas irregularidades na forma de apuração e distribuição de lucros, na pessoalidade da prestação dos serviços e na ausência de ambiente próprio da SMSL ou corpo auxiliar para a realização dos serviços.

O primeiro ponto a ser analisado é a consequência da pessoalidade dos serviços. É incontroverso nos autos que os sócios da SMSL prestavam os serviços objeto da sociedade de forma pessoal. O Termo de Verificação Fiscal (TVF) aponta como

objeto social: “a prestação, pessoalmente pelos sócios, de serviços inerentes à medicina e atividades correlatas.”

Ocorre que a própria legislação permite a prestação de serviços intelectuais por pessoa jurídica, mesmo que de forma personalíssima, como se depreende do já citado art. 129 da Lei n. 11.196/05. Da mesma forma, o Código Civil permite que nas sociedades simples os sócios contribuam com serviços (art. 997, V e 1.006).

No mesmo sentido, deve-se observar que é característica da sociedade simples que a atividade econômica seja realizada por meio dos sócios, como já consignou o Superior Tribunal de Justiça quando do julgamento do Pedido de Uniformização de Interpretação de Lei (PUIL) 3.608/MG:

TRIBUTÁRIO. PEDIDO DE UNIFORMIZAÇÃO DE INTERPRETAÇÃO DE LEI FEDERAL. JUIZADOS ESPECIAIS DA FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL. DIVERGÊNCIA ENTRE TURMAS RECURSAIS DE DIFERENTES ESTADOS. ART. 18, § 3º, DA LEI N. 12.153/2009. ISSQN. SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL DE MÉDICOS. SOCIEDADE SIMPLES, AINDA QUE CONSTITUÍDA SOB A FORMA LIMITADA. AUSÊNCIA DE NATUREZA EMPRESARIAL. DIREITO AO REGIME DO ARTIGO 9º, § 3º, DO DECRETO-LEI N. 406/1968. SERVIÇOS PRESTADO EM CARÁTER E RESPONSABILIDADE PESSOAL, AINDA QUE COM O CONCURSO DE AUXILIARES OU COLABORADORES. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS QUE NÃO DESCARACTERIZA A NATUREZA SIMPLES DA SOCIEDADE. PEDIDO CONHECIDO E PROVIDO.

1. Nos termos do art. 18 da Lei nº 12.153/2009, caberá pedido de uniformização de interpretação de lei federal fundado em divergência de Turmas de diferentes Estados sobre questões de direito material, cabendo a esta Corte o julgamento do pedido nesses casos, nos termos do § 3º do referido dispositivo legal.

2. A requerente demonstrou, em cotejo analítico, que a orientação adotada no julgado impugnado da 2ª Turma Recursal de Varginha/MG diverge daquela adotada nos julgados paradigmas da 5ª Turma do Colégio Recursal Central de Fazenda Pública do Estado de São Paulo e da 1ª Turma Recursal Mista do Tribunal de Justiça do Mato Grosso do Sul quanto à possibilidade de tributação diferenciada de ISSQN em caso de sociedades de médicos, constituídas como de responsabilidade limitada.

3. Esta Corte já se manifestou no sentido de que a sociedade médica uniprofissional, ainda que constituída sob a forma de responsabilidade limitada, goza do tratamento tributário diferenciado previsto no art. 9º, § 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/1968, não recolhendo o ISSQN com base no seu faturamento bruto, mas sim no valor anual calculado de acordo com o número de profissionais que as integra. (EAREsp 31084 / MS, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/ acórdão, Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, DJe 08/04/2021)

4. Ao contrário do que ocorre nas sociedades de natureza empresarial, cuja organização da atividade econômica para a produção ou a circulação de bens ou de serviços (art. 966 do Código Civil) é capaz de tornar despcienda a atuação pessoal de seus sócios na prestação do serviço - visto que os fatores organizacionais da empresa se sobrepõem ao trabalho intelectual e pessoal de seus sócios -, nas sociedades simples (arts. 983, caput, e 997 e seguintes) o labor dos sócios é fator primordial para o desenvolvimento da atividade, sem o qual não há como se cogitar qualquer prestação de serviço, ou mesmo o desenvolvimento do objeto social da pessoa jurídica, ou talvez, ainda, a sua existência.

5. Assim é na prestação de serviço médico, cujo caráter pessoal da atividade dos profissionais liberais, ainda que reunidos em sociedade e com o concurso de auxiliares ou colaboradores, é o justificador para o beneplácito fiscal previsto no art. 9º, § 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/1968.

6. A distribuição dos lucros é mero desdobramento do conceito de sociedade, seja a de natureza empresarial ou de natureza simples, visto que ambas auferem lucro, tanto é assim que a norma geral sobre distribuição de lucros consta de capítulo do Código Civil relativo à sociedade simples (arts. 1.007 e 1.008 do Código Civil). Por outro lado, a diferença central entre a sociedade empresarial e a sociedade simples não está na distribuição de lucros, mas sim no modelo da atividade econômica: na primeira a atividade é realizada por meio da empresa como um todo e na segunda a atividade econômica acontece por meio dos sócios, ainda que com o concurso de auxiliares ou colaboradores (parágrafo único do art. 966 do Código Civil).

7. No caso concreto, verifica-se que a sociedade profissional faz jus ao tratamento privilegiado do ISSQN no art. 9º, § 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/1968, pois, não obstante ter adotado a espécie societária limitada, deduz-se do acórdão da 2ª Turma Recursal de Varginha/MG, sobretudo do voto vencido, que "a sociedade é constituída por dois sócios, todos médicos, tendo como objeto social serviços de clínica médica e outros exames, conforme cláusula quarta do instrumento jungido à f. 102, não se descurando que o tipo de serviço prestado, pelo grau de especialização e a habilitação exigida, implica na responsabilidade pessoal dos profissionais" (fls. fls. 634-635 e-STJ).

8. Pedido de uniformização de interpretação de lei federal conhecido e provido, nos termos da fundamentação.

(PUIL n. 3.608/MG, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 28/2/2024, DJe de 11/3/2024.)

A fiscalização aponta que existiam sócios que não participaram do capital e não constavam no contrato social, ao que o contribuinte responde defendendo a possibilidade de sócios contribuírem com serviços em sociedade simples.

Acontece que o Recorrente MARCOS VINICIUS ARAÚJO COSTA consta expressamente no contrato social da SMSL como sócio de capital.

Me parece importante deixar registrado que nas sociedades simples, mesmo os sócios que contribuem com serviço, embora não participem do capital da empresa, devem constar no contrato social. Assim, se determinado “sócio” não consta nos documentos societários da empresa e recebe valores a título de participação nos lucros, obviamente há uma irregularidade e a isenção não se aplica. Ocorre que, no caso concreto, o Recorrente não se enquadra nessa situação.

O segundo ponto é a ausência de ambiente próprio da SMSL ou corpo auxiliar para a realização dos serviços. Neste caso, também não me parece haver irregularidade.

Há de se rememorar que a legislação permite a instalação de empresas em escritórios virtuais, funcionamento em co-working, o aluguel de estrutura hospitalar ou similar por período determinado (time sharing), sem que isso implique necessariamente irregularidade. O Código Civil prevê no art. 1.142, §1º que “o estabelecimento não se confunde com o local onde se exerce a atividade empresarial, que poderá ser físico ou virtual.” Do mesmo modo, o Conselho Federal de Medicina, através do Despacho SEJUR n. 465/2016 (Expediente 5951/2016), apresenta a seguinte conclusão:

Nesse contexto, tem-se desde que atendido os requisitos da Resolução do CFM n. 1.821/2007 (alvará de funcionamento e da vigilância sanitária) não há aparentemente impedimento legal sobre o cadastro e registro de pessoa jurídica na modalidade de escritório/consultório virtual, ressalvada a questão técnica que está disposta na Resolução CFM. 2057/2013. (sic)

Dado a natureza dos serviços médicos prestados, inclusive com a existência de procedimentos cirúrgicos complexos, é perfeitamente plausível que a maior parte do serviço seja prestado na estrutura dos seus principais clientes.

O terceiro ponto que fundamenta o lançamento está calcada na irregularidade da distribuição de lucros de forma desproporcional à participação de cada sócio. Assim consigna o TVF:

(...)

Entendo também que não assiste razão à fiscalização. É pacífico que os lucros das sociedades podem ser distribuídos de forma desproporcional se assim for estipulado pelos sócios, desde que haja a previsão em documentos societários e o lucro seja apurado de forma regular. Vejamos:

Solução de Consulta DISIT/SRRF06 46/2010: DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS AOS SÓCIOS. NÃO INCIDÊNCIA. O sócio cotista que receba pró-labore é segurado obrigatório do RGPS, na qualidade de contribuinte individual, havendo incidência de contribuição previdenciária sobre o pro labore por ele recebido.

Não incide a contribuição previdenciária sobre os lucros distribuídos aos sócios quando houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho (pro labore) e a proveniente do capital social (lucro) e tratar-se de resultado já apurado por meio de demonstração do resultado do exercício – DRE. Estão abrangidos pela não incidência os lucros distribuídos aos sócios de forma desproporcional à sua participação no capital social, desde que tal distribuição esteja devidamente estipulada pelas partes no contrato social, em conformidade com a legislação societária.

No mesmo sentido, a Solução de Consulta Cosit n. 56/2019, que reconhece a isenção da distribuição de lucros em Sociedade em Conta de Participação, inclusive nos casos de distribuição desproporcional de lucros:

(...) Estão abrangidos pela isenção os lucro distribuídos aos sócios de forma desproporcional à contribuição para o patrimônio especial da SCP, desde que tal distribuição esteja devidamente estipulada no contrato e em conformidade com o Código Civil de 2002 e desde que não seja utilizado para fins de dissimulação da ocorrência de fato gerador de tributo.

Assim decidiu a Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção no âmbito do

Ementa: Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. SOCIEDADE DE MÉDICOS. LIBERDADE DE PACTUAÇÃO. CONTABILIDADE E CONTRATO SOCIAL REGULARES. LUCROS RECEBIDOS E EFETIVADOS. Não há vedação legal no que se refere à distribuição desproporcional de lucros em relação à participação social, nas sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões regulamentadas, quando o contrato social for claro ao dispor sobre tal distribuição, e os registros contábeis contabilizarem regularmente o lucro.

(Processo n. 10166.724874/2019-35 - Acórdão n. 2201-012.005)

No mesmo sentido entende esta Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção no Processo n. 11634.720045/2014-78:

Ementa: Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. EXCLUSÃO DE SÓCIO. É nula a estipulação contratual que exclua qualquer sócio de participar dos lucros e das perdas. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. DELIBERAÇÃO SOBRE A FORMA DE DISTRIBUIÇÃO. Nas sociedades limitadas, a distribuição de lucros poderá ser desproporcional à participação societária de cada sócio desde que exista previsão expressa no contrato social sobre a forma de distribuição ou,

então, cláusula dispondo que caberá à assembleia ou à reunião deliberar sobre a participação dos sócios nos resultados da empresa.

Número da decisão: 2401-012.180

Por fim, o Superior Tribunal de Justiça teve oportunidade de analisar o tema e validou a distribuição de lucros de forma desproporcional estipulada por uma sociedade em que o critério de divisão do resultado da empresa seria “os dias trabalhados por cada sócio”.

DIREITO CIVIL E SOCIETÁRIO. RECURSO ESPECIAL. SOCIEDADE EMPRESÁRIA LIMITADA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. DIREITOS E OBRIGAÇÕES DOS SÓCIOS. CONTRATO SOCIAL. SÓCIOS QUE DECIDIRAM EM ASSEMBLEIA POR CRITÉRIO ESPECÍFICO NA DISTRIBUIÇÃO DE DIVIDENDOS ATRELADO AOS DIAS TRABALHADOS POR SÓCIO. POSSIBILIDADE. EXEGESE DOS ARTS. 997, 1.007 E 1.008 DO CÓDIGO CIVIL. PRINCÍPIO DA LIBERDADE CONTRATUAL. RECURSO DESPROVIDO.

1. É ínsita a qualquer sociedade empresária a exploração de atividade econômica visando à obtenção de lucro e à partilha dos resultados, devendo o contrato social estabelecer a participação de cada sócio nos lucros e nas perdas (CC, art. 997, VII).

2. Conforme os arts. 1.007 e 1.008 do Código Civil, em regra, os lucros e os prejuízos deverão ser partilhados entre os sócios de acordo com a participação de cada um na composição do capital social, mas se admite estipulação em contrário, desde que não implique exclusão de sócio de participação nos lucros e nas perdas.

3. Na espécie, a maioria dos sócios da sociedade empresária limitada, organizada para a prestação de serviços de gestão empresarial, deliberou adotar novo critério de cálculo de distribuição de dividendos, pautado não na participação no diminuto capital social, mas sim proporcional aos dias efetivamente trabalhados por cada sócio, passando a participação nos lucros a ser correspondente aos dias de efetivo labor. Não houve, assim, exclusão absoluta de sócio ao recebimento dos lucros e participação nas perdas e, por conseguinte, violação ao art. 1.008 do Código Civil.

4. Recurso especial desprovido.

(REsp n. 2.053.655/SP, relator Ministro Raul Araújo, Quarta Turma, julgado em 11/2/2025, DJEN de 5/3/2025.)

Neste sentido, embora a fundamentação do lançamento considere nula a cláusula que permite a distribuição de lucros no caso concreto, por violação ao art. 1.008 do Código Civil, tenho para mim que a cláusula em questão não exclui nenhum sócio da possibilidade de participação nos lucros da sociedade.

Trata-se de sociedade de pessoas com capital social mínimo, em que a contribuição dos sócios se dá primordialmente na forma de serviços em prol da

sociedade. O lucro, no caso, não é uma remuneração pelo capital investido na empresa, mas pelo esforço dispendido pelo sócio em favor da sociedade.

Assim, se determinado sócio por circunstâncias específicas da sua vida, opta por não contribuir em determinado período, não perceberá os lucros correspondentes naquela ocasião, mas ele não está excluído da participação nos lucros. Ele estaria excluído da participação nos lucros se de alguma forma fosse proibido de contribuir para a sociedade, o que não é o caso.

Veja que o critério de dias de efetivo labor foi reconhecido como válido pelo STJ (REsp n. 2.053.655/SP) e o mesmo raciocínio se aplica: o sócio que não laborar nenhum dia em prol da sociedade, não fará jus a distribuição de lucros, sem que com isso se esteja infringido a disposição do art. 1.008 do Código Civil. Ante todo o exposto, entendo por regular a distribuição de lucros desproporcional realizada pela SMSL.

Por fim, também me parece não ser o caso da presente prestação de serviços médicos através de pessoa jurídica um caso de planejamento tributário abusivo, mas da simples utilização da faculdade legal de prestação de serviços intelectuais através de pessoa jurídica, nos termos do art. 129 da Lei n. 11.196/2005.

Assim, não demonstrados os requisitos do vínculo de emprego do Recorrente, bem como sendo regular a distribuição de lucros desproporcional realizada, entendo que deve ser dado provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte.

**Neste contexto, à luz dos fatos, fundamentos e precedentes expostos linhas acima, impõe-se o provimento do recurso voluntário em análise, com o consequente cancelamento do lançamento fiscal.**

Caso assim não entenda a maioria dos membros desse Colegiado, impõe-se, ao menos, por justiça e por direito, o afastamento da qualificação da multa de ofício, tendo em vista que o caso em análise não se trata de fraude, mas sim de nítida divergência de entendimentos.

De fato, enquanto que, para a Contribuinte, afigura-se plenamente possível a prestação de serviços através de pessoa jurídica, para a Fiscalização os valores declarados como recebimento de lucros isentos, pagos pela empresa SMSL eram pagamentos de serviços médicos prestados, e, portanto, constituíam rendimentos tributáveis decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício.

Como se vê, trata-se de nítida divergência de entendimento acerca dos mesmos fatos, o que, em hipótese alguma, jamais poderia ser caracterizado como fraude / simulação.

Tanto é assim que, conforme demonstrado linhas acima, diversos precedentes no âmbito do contencioso administrativo fiscal (tanto em sede de DRJ, quanto no CARF), analisando lançamentos fiscais similares àquele objeto do presente processo, cancelaram as respectivas autuações.

Não fosse isso bastante o suficiente, também a hodierna jurisprudência do Egrégio Supremo Tribunal Federal (STF) ampara, justamente, o entendimento da Recorrente, *in verbis*:

**A G .REG . NA RECLAMAÇÃO 66.819 RIO DE JANEIRO**

**Relator(a): Min. André Mendonça**

**Julgamento: 07/04/2025**

AGRAVO REGIMENTAL NA RECLAMAÇÃO. TERCEIRIZAÇÃO. CONTRATO DE NATUREZA CIVIL. PESSOAS JURÍDICAS. CONTRATAÇÃO DE PROFISSIONAIS LIBERAIS AUTÔNOMOS (MÉDICOS). ADPF Nº 324/DF. ADC Nº 48/DF. ADIs Nº 3.391/DF E Nº 5.625/DF. RE Nº 958.252-RG/MG (TEMA RG Nº 725). INOBSERVÂNCIA.

1. O afastamento do contrato civil de prestação de serviços, firmado entre as partes, sem a constatação da presença de vício de consentimento, fundamentado somente no reconhecimento de elementos que caracterizariam possível vínculo empregatício, não observou as decisões proferidas na ADPF nº 324/DF e nos REs nº 958.525-RG/MG e nº 606.003- RG/RS (Temas RG nº 725 e nº 550), que reconheceram a constitucionalidade da terceirização e de outras formas contratuais de trabalho.

2. Agravo regimental ao qual se nega provimento

Não há, pois, que se falar em fraude no caso concreto, mas sim de nítida divergência de entendimento sobre os mesmos fatos, devendo ser afastada a qualificação da multa de ofício.

*Assinado Digitalmente*

**Gregorio Rechmann Junior**