



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.722928/2019-63
ACÓRDÃO	2302-004.452 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JOSÉ TÁCIO GODINHO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2014, 2015

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Demonstrado o atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 e 59 do Decreto n. 70.235/72 e a observância do contraditório e ampla defesa do contribuinte, mediante o transcurso do PAF de forma hígida e escorreita, afasta-se a hipótese de nulidade do lançamento.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

É de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, o prazo para o lançamento de ofício do imposto sobre a renda da pessoa física cujo pagamento tenha sido antecipado pelo contribuinte.

COMPROVAÇÃO DA NATUREZA TRIBUTÁVEL.

Comprovado que os valores pagos sob a forma de distribuição de lucros pela participação nos quadros de pessoa jurídica, constituíram-se, na verdade, em remuneração por serviços prestados, cuja natureza é tributável, correta é a reclassificação desses rendimentos promovida pela fiscalização.

COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA COM O IMPOSTO DE RENDA EXIGIDO NA PESSOA FÍSICA. IMPOSSIBILIDADE.

O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrados pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, somente pode utilizá-lo na compensação de débitos próprios.

MULTA QUALIFICADA DE 150%. RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. MULTA REDUZIDA A 100%.

As multas aplicadas por infrações administrativas tributárias devem seguir o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica. A Lei nº 14.689/23 alterou o percentual da multa qualificada de 150%, reduzindo-a a 100%.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso.

Assinado Digitalmente

Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz – Relatora

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Carmelina Calabrese, Roberto Carvalho Veloso Filho, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do acórdão nº 16-91.046 da 16ª Turma de Julgamento da DRJ/SPO, na qual os membros daquele colegiado, por unanimidade de votos, julgaram improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

O processo em análise se refere a lançamento fiscal relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF dos anos-calendário 2014 e 2015, decorrente de omissão de rendimentos do trabalho recebidos de pessoas jurídicas. O Relatório Fiscal (e-fls. 15-296), em síntese, aponta:

- O contribuinte foi selecionado para fiscalização em razão dos serviços prestados para a CLÍNICA GODINHO & SILVA LTDA. – ME.
- O contribuinte apresentou a documentação solicitada e esclareceu que recebeu da CLÍNICA GODINHO valores de lucro e pró-labore constantes das declarações de imposto de renda apresentadas no período, em decorrência dos serviços prestados ao HOSPITAL MATER DEI S/A, conforme contrato de parceria médico-hospitalar e seu primeiro aditivo.
- Paralelamente, foram realizadas diligências fiscais na CLÍNICA GODINHO e no HOSPITAL MATER DEI.

- A CLÍNICA GODINHO apresentou documentos e esclareceu que é pessoa jurídica constituída na forma da lei para exercício pelos sócios, de atividades médicas autônomas, tanto no âmbito de consultórios particulares e de hospitais (ODILON BEHRENS, MADRE TERESA, MATERNIDADE SANTA FÉ e HOSPITAL MATER DEI). Seus sócios são médicos autônomos, profissionais liberais, que exercem suas atividades como há mais de 30 anos, não se subordinam a terceiros e não possuem qualquer empregado. Mantém parceria médico-hospitalar com o HOSPITAL MATER DEI, com quem explora em conjunto, atividade de exames de ultrassonografia.

- O HOSPITAL MATER DEI apresentou documentos e esclareceu que a CLÍNICA GODINHO celebrou Contrato de Parceria Médico Hospitalar com ele, para explorarem a atividade de exames de ultrassonografia, importando na comunhão de interesse e esforços de ambas as partes, no intuito de cada uma aportar recursos e know how na sua área. O HOSPITAL, na área hospitalar, e a CLÍNICA GODINHO, na área médica, através de seus sócios José Tácio Godinho e Neliana Temponi Dias Godinho. Que rateava com a CLÍNICA o proveito auferido na referida atividade e que o HOSPITAL repassava a parte referente à CLÍNICA, inexistindo pagamento a seus sócios, pessoas físicas, a título de prestação de serviços deles.

- A fiscalização concluiu que a CLÍNICA GODINHO não existia de fato e que foi constituída apenas para que seus sócios pudessem auferir vantagens tributárias indevidas.

- Do exame do contrato com o HOSPITAL MATER DEI e do seu Regimento Interno, a fiscalização entendeu que restou claro que a existência da pessoa jurídica era totalmente dispensável na execução dos serviços, sendo necessária apenas a existência de seu sócio, Sr. José Tácio, profissional com capacidade técnica adequada para cumprir a demanda contratada.

- Das planilhas de distribuição de lucros apresentadas pela CLÍNICA GODINHO, a fiscalização constatou que, nos anos-calendário fiscalizados, somente o sócio José Tácio foi contemplado com distribuição de lucros. Destaca que não existia previsão no Contrato Social da empresa autorizando a distribuição desproporcional dos lucros. Entendeu a fiscalização que o fato de um sócio ter retirada de lucros e o outro não conduz à convicção de que essas “distribuições de lucros” tinham na verdade natureza de honorários médicos.

- Foi aplicada multa de ofício no percentual de 150% sobre o valor do imposto devido em face de o contribuinte ter se utilizada da CLÍNICA GODINHO para simular a distribuição de lucros e, desta forma, receber seus honorários médicos sem recolher o IRPF devido, bem como, formalizada representação fiscal para fins penais.

O lançamento foi impugnado (e-fls. 576/609) sob os seguintes argumentos:

- a) Impossibilidade de desconsiderar a personalidade jurídica da CLÍNICA GODINHO. Aplicação do disposto no art. 50, do Código Civil. Ausência da necessária autorização judicial.

b) Necessidade de intimação do Impugnante para apresentação de livro-caixa na eventualidade de manutenção da desconsideração da personalidade jurídica. Dedutibilidade das despesas escrituradas.

c) Prejudicial de mérito: Decadência dos fatos geradores apurados em janeiro a junho de 2014. Aplicação do art. 150, §4º, CTN.

d) Regularidade na constituição da Clínica Godinho e sua efetiva existência no plano fático. Sociedade simples para desempenho de atividade intelectual personalíssima. Ausência de negócio jurídico simulado. Aplicação do art. 129, da Lei nº 11.169/2005.

e) Atuação em consonância com a legislação pertinente. Impossibilidade de violação do princípio da isonomia tributária.

f) Necessidade de abatimento dos tributos já recolhidos no âmbito da CLÍNICA GODINHO, sob pena de dupla tributação de mesma base de cálculo.

g) Impossibilidade de aplicação da multa de 150%. Ausência de sonegação, fraude e conluio. Legalidade na constituição da Clínica Godinho.

Em julgamento, a DRJ (e-fls. 763-814) rejeitou a preliminar de nulidade do lançamento, afastou a prejudicial de mérito de decadência e manteve o crédito tributário.

Sobreveio Recurso Voluntário (e-fls. 820-892) que reproduz as alegações da impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz**, Relatora

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

Assim, conheço do recurso.

2. Preliminar

O Recorrente sustenta a nulidade do lançamento tendo em vista que ocorreu a desconsideração da personalidade jurídica da CLÍNICA GODINHO sem observância do disposto no art. 50, do Código Civil. Além disso, aduz a necessidade de intimação para apresentação de livro-caixa.

Considerando que não identifique equívoco no Acórdão recorrido e, por concordar com o posicionamento, decido mantê-lo por seus próprios fundamentos, valendo-me do disposto no art. 114, §12, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, com a reprodução dos seguintes trechos:

Voto

PRELIMINARES

Nulidade do Lançamento

(...)

A alegação de nulidade nos remete aos requisitos legais pertinentes à constituição do crédito tributário pela Fazenda Nacional previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que regula o processo administrativo fiscal, bem como às exigências presentes no art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN:

(...)

O Auto de Infração e o Termo de Verificação Fiscal que o acompanha contemplam a descrição dos fatos imputados ao sujeito passivo, o período e a fundamentação jurídica do lançamento tributário, assim como a indicação dos documentos nos quais se materializaram os fatos geradores.

Demonstram, ainda, as bases de cálculo, as alíquotas aplicadas, o imposto lançado e os dispositivos legais autorizadores do lançamento. Portanto, o lançamento contém os requisitos aptos a lhe garantir a presunção de certeza e liquidez, em harmonia com o art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e art. 142 do Código Tributário Nacional.

No tocante aos aspectos relativos à nulidade dos atos que compõem o processo fiscal, impõe-se mencionar o estabelecido pelo artigo 59 do Decreto supracitado:

Art. 59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.”

Do acima exposto, depreende-se que, no caso de auto de infração, que se enquadra na modalidade “atos e termos”, só haveria nulidade se esse fosse lavrado por pessoa incompetente, uma vez que apenas os “despachos e decisões” ensejariam a preterição do direito de defesa.

Por outro lado, as irregularidades, incorreções ou omissões diferentes das previstas no art. 59 não implicam em nulidade do auto de infração ou da notificação de lançamento e poderão ser sanadas, se o sujeito passivo restar prejudicado, como determina o art. 60 do mesmo Decreto:

(...)

No presente caso, não se verificou a incompetência do agente, pois a autuação foi lavrada por AFRFB, servidor competente para efetuar o lançamento, perfeitamente identificado pelo nome, matrícula e assinatura em todos os atos emitidos pelo mesmo, no decorrer do procedimento fiscal.

Além disso, garantiu-se o direito ao contraditório e à ampla defesa, uma vez que o contribuinte foi cientificado do auto de infração e impugnou livremente o lançamento no prazo de trinta dias a contar da ciência, ocasião em que pôde trazer à colação as razões de fato e de direito a seu favor e produzir prova de suas alegações.

Ressalte-se que os argumentos expendidos pelo impugnante com vistas a respaldar a nulidade do lançamento impõem uma análise mais aprofundada do mérito da autuação propriamente dita e serão analisados oportunamente neste voto.

(...)

Por conseguinte, deve ser rejeitada a preliminar de nulidade suscitada.

3. Prejudicial de mérito – Decadência

O Recorrente sustenta que a existência de recolhimento antecipado do imposto de renda, por meio do lucro presumido, pela sociedade CLÍNICA GODINHO atrai a incidência do prazo decadencial previsto no artigo 150, § 4º do CTN. Aduz que, tendo a ciência do lançamento ocorrido em 05/06/2019, estariam decaídos os créditos tributários relativos aos fatos geradores de 16/01/2014 a 16/05/2014, porquanto constituídos após passados 5 anos do seu fato gerador. Afirma que é inverídico, distorcido e não comprovado o argumento da Fiscalização de que houve dolo, fraude e simulação, que poderia atrair a incidência do prazo decadencial previsto no art. 173, do CTN. Requer que seja declarada a decadência parcial do crédito tributário relativa aos fatos geradores ocorridos em 31/01/2014 a 30/06/2014.

Não precedem tais alegações, visto que o fato gerador do IRPF é complexivo, de modo que, não obstante os rendimentos tenham sido auferidos ao longo do ano, o fato gerador se aperfeiçoa apenas em 31 de dezembro de 2014.

Como bem observado pela DRJ:

(...) o fato gerador relativo ao ano-calendário de 2014 teve lugar em 31 de dezembro de 2014, o prazo decadencial ter-se-ia iniciado em 01 de janeiro de 2015, exaurindo-se somente em 31 de dezembro de 2019, data em que já havia ocorrido a ciência do lançamento pela contribuinte, que, como visto, consubstanciou-se em 05 de junho de 2019.

Assim sendo, a prejudicial de mérito deve ser rejeitada.

4. Mérito

A controvérsia estabelecida nos autos cinge-se à lançamento de rendimentos declarados como distribuição de lucro quando de fato se enquadrariam como rendimentos tributáveis do trabalho, uma vez que a fiscalização entendeu que a estrutura formal de sociedade empresária foi utilizada para dissimular uma relação de emprego.

A DRJ manteve o entendimento de que a sociedade empresária foi formalizada “para dissimular a situação de fato de trabalho prestado por pessoa física (a “pejotização”).”

Relativamente a pejotização e, considerando o posicionamento do Supremo Tribunal Federal - STF sobre o tema, é importante tecer as considerações que seguem.

No julgamento da ADPF 324 e do RE 958.252, que tratavam da licitude da terceirização das atividades precípuas da empresa tomadora do serviço, restou assegurado às empresas o direito de se organizarem e de contratar outras empresas para a execução de quaisquer atividades a serem desempenhadas, inclusive suas atividades-fim. A tese firmada foi a seguinte:

Tema 725: 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.

Como parte da Reforma Trabalhista, a Lei 13.467/17 trouxe diversas alterações à CLT e a outras leis trabalhistas. Dentre tais alterações, consta a ampliação do conceito de terceirização nos casos de prestação de serviço prevista no art. 4º-A, da Lei nº 6.019/74, que passou a ter a seguinte redação:

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).

Além disso, a inclusão do §2º, no art. 4º-A, 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.

No julgamento da ADC nº 66/DF, o STF declarou a constitucionalidade do art. 129, da Lei nº 11.196/2005, tendo a Ministra relatora Cármen Lúcia destacado em seu voto a necessidade de assegurar a *liberdade de organização da atividade econômica empresarial, dotando-a da flexibilidade e da adequação atualmente exigidas, e da necessária compatibilização com os valores sociais do trabalho*. Destacou, também, que eventual conduta de maquiagem do contrato, deverá ser avaliada, *por inexistirem no ordenamento constitucional garantias ou direitos absolutos*.

Após os julgamentos mencionados, muitas decisões da Justiça do Trabalho passaram a ser canceladas pelo STF. Ao analisar a Reclamação nº 60.620, o Ministro Edson Fachin ponderou que os precedentes do STF não se aplicavam a casos de pejotização. Contudo, a decisão foi objeto de agravo regimental ao qual foi dado provimento por maioria de votos.

Em vista disto, o STF reforçou o posicionamento de que há um contexto global de flexibilização das normas trabalhistas e que a Constituição Federal não impõe um modelo específico de produção, de modo que não é possível obrigar as empresas a um modelo de

organização e nem as pessoas a se submeterem ao contrato de trabalho. Portanto, as empresas têm a liberdade de se estruturarem de acordo com as suas estratégias de mercado não cabendo ao Estado obrigá-las a um modelo de contratação.

Além do mais, a legislação permite uma adequação às realidades jurídicas praticadas nas relações entre particulares, permitindo que as atividades intelectuais e as de natureza científica, artística ou cultural pudessem constituir pessoa jurídica para prestar serviços nos respectivos seguimentos, como dispõe, o art. 129, da Lei nº 11.196/2005:

Art. 129. 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.

Contudo, para o deslinde do presente caso também é importante observar que no julgamento da ADI 2.446/DF, o STF, por maioria de votos, julgou válido o parágrafo único do art. 116 do CTN, que permitiu à autoridade fiscal desconsiderar atos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Assim cabe à autoridade fiscal analisar a ocorrência de fraude ou simulação. No presente caso, a autoridade lançadora entendeu tratar-se de situação simulada, enquanto o Recorrente sustenta que se trata de contratação regular de pessoa jurídica para prestação de serviços médicos.

Verifica-se dos autos que:

i – a sociedade empresária CLÍNICA GODINHO tem por objeto social a prestação de serviços de consultoria e assessoria na área médica (Cláusula Quinta da 11ª Alteração Contratual – e-fls. 364-442).

ii – o contrato firmado entre o MATER DEI e a CLÍNICA GODINHO tem por objeto a realização de parceria entre as partes para, “conjuntamente, realizarem atividades médico-hospitalares no âmbito de exames de Ultrassonografia” (e-fls. 364-442 e 448-531).

iii - o contrato firmado com o MATER DEI prevê o rateio dos proveitos, cabendo a CLÍNICA GODINHO o percentual de 35% do recebimento mensal.

iv - o contrato firmado com o MATER DEI estabelece que a CLÍNICA GODINHO atuará com “plena autonomia técnica e independência administrativa, não havendo entre os médicos (sócios ou prepostos da clínica) e o HOSPITAL qualquer relação de subordinação jurídica, pessoalidade e vínculo salarial.”

No entanto, a decisão recorrida, ao vislumbrar a existência de uma relação de emprego encoberta pela contratação de pessoa jurídica, não comprovou a real ocorrência de tal

relação, posto que ausente a efetiva demonstração dos elementos caracterizadores do vínculo empregatício – habitualidade, subordinação, pessoalidade e onerosidade.

Não obstante isso, restaram identificadas práticas simuladas, porquanto assim consta na decisão da DRJ:

(...)

Embora o Contrato de Parceria Médico-Hospitalar firmado com o HOSPITAL MATER DEI preveja o rateio dos custos, não foi localizado nenhum registro de pagamento pela utilização de salas, equipamentos, utensílios, empregados, tampouco água ou energia elétrica do estabelecimento onde a pessoa jurídica alegadamente prestou os serviços.

(...)

Com respeito aos serviços prestados ao HOSPITAL MATER DEI, a partir do cotejo entre as Notas Fiscais de Serviços Eletrônica – NFS-e (e-fls. 333/357), os extratos da conta corrente do Banco Santander relativos à CLÍNICA GODINHO (e-fls. 69/80 e 106/118) e ao contribuinte (e-fls. 119/316), é possível verificar que os valores mensais líquidos (descontados dos tributos devidos pela PJ) referentes a tais serviços, embora depositados inicialmente na conta da CLÍNICA, eram imediatamente transferidos para as contas correntes do interessado, conforme demonstram os quadros abaixo:

(...)

Compulsando-se os valores transferidos para o contribuinte em decorrência da prestação de serviços ao HOSPITAL MATER DEI, percebe-se que os mesmos coincidem com os valores relacionados nas planilhas de distribuição de lucros apresentadas pela CLÍNICA GODINHO (e-fls. 388 e 390).

É de se ter em conta que os lucros correspondem ao resultado contábil positivo de uma entidade em determinado período, provêm exclusivamente de participação nos resultados da sociedade e são normalmente apurados ao final do exercício social, não se confundindo com rendimentos percebidos em decorrência de prestação de serviços.

Em princípio, a distribuição de lucros deve acontecer de forma a privilegiar a devida proporção das quotas sociais que cada sócio possui. No entanto, o artigo 1007 do Código Civil traz exceção a esta regra, ao estabelecer a possibilidade de ser estipulada forma diversa de distribuição de lucros.

(...)

Assim, desde que autorizado no contrato social, é permitida nas sociedades simples limitadas a participação nos resultados desproporcional ao capital social investido. Entretanto, deve ser demonstrada a forma como é feita a distribuição desses lucros, se os valores pagos se referem efetivamente a tal distribuição e se está prevista no contrato ou em atas, na forma estabelecida no seu ato constitutivo.

A 11ª Alteração Contratual da CLÍNICA GODINHO, assinada em 02/07/2007, vigente à época dos fatos (e-fls. 318), não estipulou qualquer distribuição de lucros desvinculada da participação do sócio no capital social da empresa nem tampouco previu a possibilidade de distribuição antecipada de lucros (mensal).

Ao contrário, a citada alteração estabeleceu que tal distribuição deveria ser anual, após o levantamento do balanço patrimonial e do balanço de resultado econômico, que deveria ocorrer em 31 de dezembro de cada ano. Nesse sentido dispôs a Cláusula Oitava abaixo reproduzida:

(...)

Em que pese o acima exposto, constatou-se que a distribuição dos valores designados pela pessoa jurídica como lucros (planilhas de e-fls. 388 e 390) se deu mensalmente, em decorrência do trabalho efetuado pelo impugnante junto ao HOSPITAL MATER DEI e não em proporção à sua participação no capital social da sociedade, posto que, à medida que ocorria o ingresso mensal de recursos na conta corrente da CLÍNICA GODINHO, por conta da prestação de serviços ao HOSPITAL MATER DEI, era feito o repasse quase que imediato ao contribuinte, independentemente da apuração de resultados.

(...)

O exame dos Livros Diário e Razão relativos aos anos-calendário 2014 (e-fls. 395/414) e 2015 (e-fls. 417/437) revela que os pagamentos mensais provenientes dos serviços prestados ao MATER DEI foram contabilizados nos Livros Diários, a débito da conta “Caixa” e a crédito da conta “Receita C/ Serviços”, não tendo havido a escrituração do repasse ao sócio dos valores recebidos da MATER DEI. Veja-se o exemplo abaixo:

(...)

Não consta a escrituração da suposta distribuição mensal dos “lucros” ao sócio, tendo havido apenas o registro anual de tal distribuição em 31/12/2014 e 31/12/2015, como ilustra o exemplo a seguir:

(...)

Também não foram trazidos aos autos balanços ou balancetes mensais, que permitissem vincular os lucros porventura apurados com os repasses efetuados para as contas bancárias do contribuinte. Somente os balancetes analíticos anuais transcritos nos Livros Diário foram carreados aos autos (e-fls. 400/401 e 423/424).

Portanto, não há evidências, de que tenha havido a aduzida distribuição mensal de “lucros” ao sócio nem que esta tenha sido precedida da elaboração de balanços ou balancetes mensais.

Apenas a título de argumentação, mesmo que se admitisse, por absurdo, que os ingressos mensais ocorridos nas contas do impugnante correspondiam a lucros distribuídos, ainda assim, a distribuição mensal dos lucros só poderia se dar após o último dia de cada mês, quando apurado o resultado mensal. No entanto, os extratos bancários revelaram que em meados dos meses de janeiro a dezembro de 2014 e 2015, ou seja, antes mesmo de ocorrida uma eventual apuração mensal do resultado, o contribuinte já havia recebido todo o valor do “lucro” do mês.

Percebe-se, portanto, que o contribuinte era remunerado independentemente da apuração de lucros, o que indica que os valores percebidos não eram verdadeiramente lucros, mas simples contraprestação pelos serviços individuais prestados, tal qual prescreve o art. 43 do Código Tributário Nacional – CTN, ou seja, remuneração disfarçada de lucro.

Prova disso é que a outra sócia nada recebeu, a título de “lucros”, já que não prestou serviços nos anos fiscalizados, isto é, a distribuição de “lucros” adotada pela sociedade levou em consideração, exclusivamente, a produção de serviços realizada pelo médico. Tal procedimento, além de ferir os preceitos de Direito Civil e Comercial que regem as sociedades empresárias de maneira geral, confirma a tese de que tais “lucros” são, na prática, remuneração por serviços realizados.

Desse modo, resta evidente que os rendimentos decorrentes dos serviços prestados em favor da MATER DEI (contratante) pelo médico (contribuinte), na qualidade de pessoa física, possuíam natureza remuneratória e, portanto, tributável, e que a CLÍNICA GODINHO, sociedade que se interpôs entre o contribuinte e a contratante, teve o único objetivo de alterar a natureza dos mesmos, forjando-os como lucros distribuídos, para que os sócios se beneficiassem da isenção. É de se ressaltar, por fim, que, a teor do disposto no § 4º, art. 3º, da Lei nº 7.713, de 22/12/1988, a incidência do imposto de renda vincula-se natureza do rendimento, independentemente da denominação ou classificação contábil adotada pela fonte pagadora.

Assim, reputa-se correta a tributação dos rendimentos promovida pela fiscalização.

Simulação. Desconsideração do Negócio Jurídico

(...)

Assim, há simulação absoluta quando as partes praticam de forma ostensiva um ato, mas não pretendem, no íntimo, realizar qualquer negócio. O intuito é tão somente o de enganar maliciosamente terceiros, pois as partes não pretendem, de fato, realizar qualquer negócio e, por conseguinte, não esperam qualquer resultado do ato simulado que executaram. Verifica-se, então, uma aparência de negócio, um negócio sem conteúdo e inexistente quanto a seus efeitos. A simulação relativa fica caracterizada quando as partes desejam negócio distinto do pactuado e aparente, quando o sujeito é diverso daquele que integra a relação jurídica aparente ou ainda quando há falsidade em qualquer outro elemento da relação jurídica.

(...)

É dever do Fisco buscar a realidade material dos fatos economicamente valorados pela norma fiscal, que deverá prevalecer sobre a forma estabelecida entre as partes. Nesse sentido, o artigo 118 do Código Tributário Nacional, a seguir reproduzido, dispõe que a definição do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados.

(...)

Quando se afirma que a simulação para fins tributários se fundamenta em práticas ilegais não significa que os atos em si examinados separadamente sejam, necessariamente, todos ilegais e não previstos em lei. Para caracterizar a simulação basta que o procedimento adotado, mesmo que formado pelo conjunto de atos legais, se desvie das normas tributárias.

(...)

Decerto que a Constituição Federal, em seu art. 170, assegura a todos o livre exercício de atividade econômica independente de autorização de órgãos

públicos, salvo nos casos previstos em lei. Portanto, em regra, não cabe ao Fisco interferir na forma de administração das empresas porque isso implicaria abuso do poder econômico em detrimento de sua função social.

Entretanto, é atribuição do Fisco a busca da realidade jurídica e de seus efeitos tributários e, por isso, tem a Administração Tributária o poder-dever de desconsiderar os negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária e, verificando a ocorrência do real fato gerador da obrigação tributária, lançar o tributo devido.

(...)

No caso concreto sob análise, como já demonstrado, o trabalho fiscal está calcado num encadeamento lógico de indícios convergentes que convencem o julgador de que o sócio da CLÍNICA GODINHO é o real prestador dos serviços médicos ao HOSPITAL MATER DEI e que, ao invés de receber diretamente a remuneração por esses serviços, utilizou-se da pessoa jurídica apenas para dar aos pagamentos efetuados a nomenclatura de lucros distribuídos, de modo a obter a isenção de tributos e fugir da tributação devida.

Diversamente do que afirma a defesa, em nenhum momento, a autoridade lançadora adotou qualquer procedimento no sentido de efetivar a desconsideração da personalidade jurídica da CLÍNICA GODINHO. Prova disso é que a dita pessoa jurídica permaneceu com sua personalidade intacta ao fim do procedimento fiscal, produzindo todos os efeitos que lhe eram próprios, tal como no momento de sua constituição.

No âmbito tributário, a autoridade lançadora é obrigada por lei a constituir o crédito tributário, quando julgar presentes as circunstâncias previstas na legislação como necessárias e suficientes à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária (art. 114 e 142 do CTN).

(...)

Dedução das Despesas Atinentes aos Serviços Prestados. Necessidade de Intimação para Apresentação do Livro-Caixa

(...)

Dessa forma, a eventual escrituração das despesas em livro caixa constitui uma faculdade do contribuinte que percebe rendimentos do trabalho não assalariado e é providência que pode ser por ele adotada no ano-calendário em que essas despesas ocorrerem, cabendo, para tanto, a guarda da documentação comprobatória de sua ocorrência, nos termos do disposto do § 2º, do art. 69 do RIR/2018. Uma vez adotada a aludida opção, pode o interessado se beneficiar da dedução das despesas no momento da apresentação da sua declaração de ajuste anual. Na situação dos autos, verifica-se que o contribuinte não exerceu tal opção naquela oportunidade nem fez juntar aos autos, na fase impugnatória, nenhum documento apto a comprovar as despesas supostamente incorridas. Não incumbe ao Fisco, portanto, suprir tal lacuna.

Abatimento dos Tributos já Recolhidos no Âmbito da CLÍNICA GODINHO

Não merece guarida a pretensão do impugnante de “abater” do imposto devido por um contribuinte (pessoa física) valores que porventura tenham sido pagos indevidamente a título de tributo por outro contribuinte (pessoa jurídica).

A compensação requerida é incabível em face de expressa vedação legal prevista no art. 74, caput e §12, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, com redação dada pelas Leis nº 10.637, de 2002, e 11.051, de 2004, que autoriza o sujeito passivo a utilizar seus créditos somente na compensação de débitos próprios.

(...)

Diante do acima exposto, não encontro justificativa capaz de demonstrar equívoco no posicionamento. Assim, por concordar com o entendimento firmado, decido mantê-lo por seus próprios fundamentos, valendo-me do disposto no art. 114, §12, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF.

De outra parte, relativamente a multa qualificada de 150%, considerando que o art. 44 da Lei 9.430/96 condiciona a sua aplicação aos casos de sonegação, fraude ou conluio, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, diante dos apontamentos constantes na decisão de piso resta caracterizada a prática de conduta qualificada.

Contudo, deve ser observada a superveniência da Lei nº 14.689/23 que alterou o percentual da multa qualificada reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/96, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN.

Assim, como as multas aplicadas por infrações administrativas tributárias devem seguir o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica, no presente caso, a multa qualificada deve ser reduzida para 100%, visto que a multa de 150% passa a ser aplicável apenas aos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo.

5. Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa qualificada para o percentual de 100%, nos termos da Lei nº 14.689/23.

Assinado Digitalmente

Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz