



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.723050/2019-83
ACÓRDÃO	2201-012.140 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PAULO ROBERTO ROCHA MOREIRA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2014, 2015

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

RECURSO VOLUNTÁRIO. MESMAS RAZÕES DE DEFESA ARGUIDAS NA IMPUGNAÇÃO. ADOÇÃO DAS RAZÕES E FUNDAMENTOS PERFILHADOS NO ACÓRDÃO RECORRIDO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 114, § 12, INCISO I DA PORTARIA MF Nº 1.634 DE 2023 (RICARF).

Nas hipóteses em que o sujeito passivo não apresenta novas razões de defesa em sede recursal, o artigo 114, § 12, inciso I do Regimento Interno do CARF (RICARF) autoriza o relator a adotar a fundamentação da decisão recorrida mediante a declaração de concordância com os fundamentos da decisão proferida pela autoridade julgadora de primeira instância.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. RECLASSIFICAÇÃO DE RENDIMENTOS. COMPROVAÇÃO DA NATUREZA TRIBUTÁVEL.

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

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.

RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. LEI Nº 14.689/2023. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA REDUZIDA A 100%.

As multas aplicadas por infrações administrativas tributárias devem seguir o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica. Deve ser observado, no caso concreto, a superveniência da Lei nº 14.689/2023, que alterou o percentual da multa qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/1996, nos termos do art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e, no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reduzir a multa de ofício aplicada ao percentual de 100%, em virtude da retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

Luana Esteves Freitas – Relatora

Assinado Digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente

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

RELATÓRIO

Do Auto de Infração

Trata-se de Auto de Infração (fls. 2 a 13) lavrado em desfavor do contribuinte, por meio do qual são exigidos R\$ 120.983,81 (cento e vinte mil, novecentos e oitenta e três reais e oitenta e um centavos) de Imposto de Renda, relativos aos anos-calendários de 2014 e 2015, além

da multa de ofício qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), e demais consectários legais.

Conforme se constata no Termo de Verificação Fiscal (fls. 16 a 39), a fiscalização apurou que:

3.2. COM RELAÇÃO À IMED – INSTITUTO MINEIRO DE ELETRODIAGNÓSTICO LTDA
(...)

3.2.9. Pelo acima exposto, levando em consideração a constituição e atuação da IMED, resta claro que a mesma não existe de fato e que foi constituída apenas para que seus sócios pudessem aferir vantagens tributárias indevidas.

(...)

3.3. COM REAÇÃO À FUNDAÇÃO FELÍCIO ROSSO
(...)

3.3.7. Em resposta à intimação a FUNDAÇÃO informou que os pagamentos pelos serviços prestados pelo Fiscalizado nos anos-calendário 2014 e 2015 foram realizados da seguinte forma: à pessoa jurídica IMED, quando os serviços médicos foram prestados através da IMED aos pacientes do Hospital; diretamente ao Fiscalizado pelos serviços prestados aos conveniados da Felicoop e Unimed BH, pagamentos efetuados por estas empresas.

(...)

3.4. COM RELAÇÃO AO CONTRATO CELEBRADO ENTRE A FUNDAÇÃO E A IMED

3.4.1. O Contrato assinado em 02 de outubro de 2006 tem como objeto a constituição de parceria administrativo, técnica e financeira entre as Partes para a prestação de serviços de exames eletrofisiológicos, a ser realizado pela equipe médica especializada da IMED, dentro das instalações do Hospital, com exclusividade, em espaço físico cedido onerosamente à IMED durante a vigência do contrato.

(...)

3.5.4. Verificou-se pelos documentos apresentados, que os sócios da IMED, nos anos-calendário fiscalizados, perceberam o mesmo valor de pró-labore e os resultados na proporção de suas participações no próprio resultado, como previsto no Contrato Social.

(...)

3.5.6. Acrescenta-se que, conforme constam nos extratos bancários da IMED, as distribuições de lucros aos sócios sempre ocorreram logo após o pagamento da FUNDAÇÃO ser creditado na conta.

3.5.7. Tudo isso conduz à convicção de que **essas “distribuições de lucros” têm na verdade natureza de honorários médicos.**

4. INFRAÇÃO APURADA

(...)

4.3. Conforme detalhadamente demonstrado neste Termo, verificou-se que os rendimentos recebidos pelo sujeito passivo têm natureza remuneratória decorrente de serviços prestados, referindo-se, portanto, a honorários médicos e não a lucros distribuídos.

4.4. Nesse sentido, ainda que o valor recebido seja denominado lucro distribuído, para fins de tributação do imposto de renda leva-se em consideração a essência do rendimento, sua verdadeira natureza.

4.5. A tributação deve ser realizada de acordo com os fatos geradores efetivamente ocorridos. **A situação de fato é que houve recebimento de rendimentos do trabalho percebidos pelo médico Paulo Roberto Rocha Moreira, tributados indevidamente como receita da interposta pessoa jurídica IMED.**

Da Impugnação

Cientificado do Auto de Infração na data de 17/06/2019, por via postal, conforme aviso de recebimento acostado às fls. 874 a 875, o contribuinte apresentou Impugnação (fls. 878 a 907) na data de 15/07/2019, na qual alegou, em breve síntese, as razões sintetizadas nos tópicos abaixo:

I – PRELIMINAR

I.1. Da ausência de fundamentação legal e omissão quanto ao recolhimento do tributo pago na pessoa jurídica.

II – DO MÉRITO

II.1. Da ausência de simulação na criação da sociedade. Inequívoca presença de razão negocial;

II.2. Da licitude do planejamento tributário;

II.3. Dos erros quanto à classificação dos rendimentos percebidos pelo Impugnante;

II.4. Dos limites legais para a criação de pessoa jurídica

II.5. Do julgamento do RE 958252 e ADPF 324 pelo Supremo Tribunal Federal (STF) em repercussão geral. Constitucionalidade da terceirização.

II.6. Das razões para o cancelamento da multa. Vedação do Confisco Tributário. Artigo 150, IV, da CR/88. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Ao final, pugnou pela produção de prova pericial e documental.

Da decisão em Primeira Instância

A 16ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (SP) – DRJ/SPO, em sessão realizada na data de 27/11/2019, por meio do acórdão nº 16-91.047

(fls. 996 a 1042), julgou improcedente a impugnação apresentada, cujo acórdão restou assim ementado (fls. 996 a 997):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2014, 2015

NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Não restando comprovada a incompetência do autuante e não provada violação das disposições previstas na legislação de regência, restam insubsistentes as alegações de nulidade do lançamento.

CERCEAMENTO DE DEFESA.

É de se rejeitar a alegação de cerceamento de defesa quando os fatos que ensejaram o lançamento se encontram corretamente descritos e tipificados no Auto de Infração e no Termo de Verificação Fiscal e estão presentes nos autos todos os elementos necessários à elaboração da impugnação, tendo sido oferecida ao litigante, seja durante o curso da ação fiscal, seja na fase de impugnação, ampla oportunidade de se manifestar e de apresentar provas que elidisse a autuação.

VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

Não compete à autoridade administrativa a apreciação de arguições de ilegalidade e de inconstitucionalidade de atos legais e infralegais legitimamente inseridos no ordenamento jurídico nacional ou de violação a qualquer princípio constitucional de natureza tributária.

JUNTADA POSTERIOR DE PROVAS.

A prova documental deve ser apresentada juntamente com a impugnação, não podendo o contribuinte apresentá-la em outro momento a menos que demonstre motivo de força maior, refira-se a fato ou direito superveniente, ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

PEDIDO DE PERÍCIA. DESCABIMENTO.

Indefere-se o pedido de perícia, quando sua realização afigurar-se prescindível para o adequado deslinde da questão a ser dirimida.

CLASSIFICAÇÃO INDEVIDA DE RENDIMENTOS. COMPROVAÇÃO DA NATUREZA TRIBUTÁVEL.

Comprovado que os valores pagos a profissionais médicos, entre eles o contribuinte, sob a forma de distribuição de lucros pela participação nos quadros de pessoa jurídica, constituíram-se, na verdade, em remuneração desses rendimentos promovida pela fiscalização.

SIMULAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO.

Evidenciada a realização de operação simulada com o intuito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária e

gerar maiores vantagens fiscais, cabível a desconsideração do negócio jurídico realizado e a exigência do tributo incidente sobre a real operação.

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.

É cabível, por disposição literal de lei, a incidência de multa de ofício sobre o valor do imposto apurado em procedimento de ofício, que deverá ser exigida juntamente com o imposto não pago espontaneamente pelo contribuinte, independentemente do motivo determinante da falta. No caso em exame, tendo sido comprovado o intento doloso da contribuinte de reduzir indevidamente sua base de cálculo, a fim de se eximir do imposto devido, cabível é a aplicação da multa qualificada.

Do Recurso Voluntário

Cientificado do acórdão de primeira instância na data de 16/12/2019, por via postal, conforme aviso de recebimento – A.R. acostado à fl. 1045, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 1048 a 1087), na data de 15/01/2020 (fl. 1046), no qual repisou os mesmos argumentos apresentados na impugnação.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Luana Esteves Freitas**, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Preliminar – Nulidade do Auto de Infração

Em sede de preliminar, o recorrente suscita a nulidade do auto de infração, em razão da ausência de enquadramento legal e de subsunção dos fatos à norma jurídica, o que comprometeria o seu direito à ampla defesa e ao contraditório.

Alega que não estão nos autos as regras legais para fins de apuração do Imposto de Renda, apenas o enquadramento legal que tipifica a conduta ilegal no presente caso. Sustenta, ainda, que não houve omissão de receitas, já que todas as receitas foram declaradas pela pessoa

jurídica, de modo que os rendimentos auferidos deveriam ter sido considerados como divergência de sujeição passiva tributária e não reclassificação dos rendimentos auferidos, já que, como prevê o art. 129 da Lei nº. 11.196/2005, estaria autorizado a constituir pessoa jurídica para prestação dos serviços intelectuais.

Afirma, ainda, que o agente fiscal não deduziu da base de cálculo do lançamento tributário os valores recolhidos de imposto na pessoa jurídica, o que, impacta diretamente na constituição do crédito tributário, e implica em nulidade do Auto de Infração.

Entretanto, não assiste razão ao recorrente.

O Auto de Infração (fls. 2 a 13), assim como o Termo de Verificação Fiscal (fls. 16 a 39), traz toda a fundamentação legal separada por infração:

Omissão de Rendimentos Recebido de Pessoa Jurídica

Infração: Omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas

Enquadramento legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2014 e 31/12/2014:

Arts. 37, 38, 45, 55, incisos I a IV, VI, IX a XII, XIV a XIX, 56 e 83 do RIR/99

Art. 1º, inciso VIII e parágrafo único, da Lei nº 11.482/07, incluído pela Lei nº 12.469/11.

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2015 e 31/12/2015:

Arts. 37, 38, 45, 55, incisos I a IV, VI, IX a XII, XIV a XIX, 56 e 83 do RIR/99

Art. 1º, incisos VIII e IX e parágrafo único, da Lei nº 11.482/07.

Há todos os demonstrativos de apuração e um Relatório Fiscal detalhado, explicitando os fatos que levaram à autuação, instruído com todos os documentos, diligências e respostas às intimações, o que permitiu que o recorrente apresentasse uma defesa ciente de tudo o que levou o fiscal a promover o lançamento.

Não verifica-se, portanto, nenhum cerceamento do direito de defesa em razão da forma como as informações estão dispostas no lançamento, cujos valores, fundamentos e motivações estão claros no conjunto de peças anexas aos autos de infração.

Outrossim, a lavratura de Auto de Infração para constituir o crédito de imposto de renda, caracterizado pela omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica sem vínculo empregatício, encontra-se em plena conformidade com o disposto nos artigos 9º e 10 do Decreto nº 70.235/72, não havendo qualquer prejuízo ao contribuinte, ora recorrente, ou ofensa à Legislação.

De igual, em sede de processo administrativo fiscal as nulidades estão previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, ao passo que o artigo seguinte, traz as hipóteses de outras

irregularidades, passíveis de serem sanadas, e que não acarretam nulidade do auto de infração, senão vejamos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

O Auto de Infração foi lavrado por autoridade competente, contém a descrição dos fatos, acompanhada da capitulação legal, não se cogitando tampouco, como acima exposto, a hipótese de cerceamento do direito de defesa da contribuinte. O Recorrente foi cientificado do auto de infração, tendo-lhe sido facultado o prazo regulamentar para apresentar impugnação com as razões de defesa que entendeu pertinente, inclusive a produção das provas admitidas em direito, tudo de acordo com o Decreto nº 70.235, de 1972 e alterações.

Desse modo, o lançamento tributário atendeu ao preceito estabelecido no art. 142 do CTN, havendo a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, bem como a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte, de modo que restam afastadas quaisquer hipóteses de nulidade do lançamento.

A mera discordância do recorrente em relação ao conteúdo do auto de infração, não tem o condão de torná-lo nulo, mesmo porque, uma vez lavrado, abre-se ao contribuinte a possibilidade de se defender nesta via administrativa, como de fato fez. O inconformismo do recorrente volta-se, na realidade, contra o mérito do lançamento, o que se passa a analisar na sequência.

Nesse sentido, rejeito preliminar de nulidade suscitada.

Do mérito – Da Distribuição de Lucros

Sociedade Simples

O Auto de Infração objeto deste processo administrativo refere-se ao Imposto de Renda de Pessoa Física – IRPF, referente aos anos-calendário de 2014 e 2015, decorrente da apuração do imposto suplementar, relativo aos rendimentos classificados como isentos na DIRPF pelo ora recorrente, e que a fiscalização entendeu tratar-se de rendimentos oriundos do trabalho e, portanto, houve reclassificação destes, apurando-se o IRPF suplementar.

A controvérsia remete ao **tratamento dado pelo recorrente aos rendimentos que recebeu da empresa IMED – INSTITUTO MINEIRO DE ELETRODIAGNÓSTICOS LTDA**, pessoa

jurídica da qual o recorrente compõe o quadro societário, e detém 60% (sessenta por cento) do capital social, conforme contrato social (fls. 58 a 60).

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

Em suma, para reclassificar os rendimentos recebidos pelo recorrente da empresa IMED e declarados como isentos e não tributáveis (distribuição de lucros), a fiscalização apontou que *“levando em consideração a constituição e atuação da IMED, resta claro que a mesma não existe de fato e que foi constituída apenas para que seus sócios pudessem auferir vantagens tributárias indevidas.”* (fl. 26).

Tendo em vista que o recorrente repisa os mesmos argumentos trazidos em sede de Impugnação, manifestando um mero inconformismo com a decisão de piso, e uma vez que amplamente enfrentada pela primeira instância, cujos fundamentos concordo, adoto como razões de decidir os fundamentos expostos na decisão recorrida, nos termos do artigo 114, § 12, inciso I da Portaria MF nº 1.634 de 2023, mediante a reprodução do seguinte excerto (fls. 1023 a 1037):

Natureza dos Rendimentos Pagos ao Impugnante

O cerne do presente litígio consiste em definir se os rendimentos auferidos nos anos de 2014 e 2015 representam contraprestação por serviços profissionais prestados como pessoa física, configurando, portanto, rendimentos tributáveis omitidos, tese defendida pela fiscalização, ou lucros distribuídos pela pessoa jurídica da qual o contribuinte é sócio, constituindo-se, por conseguinte, em rendimentos isentos, tese defendida pelo impugnante.

Para tanto, na análise do caso concreto, é necessário ir além dos aspectos formais das operações e visualizar a realidade fática envolvida na execução dos serviços prestados que geraram os rendimentos objeto de tributação, buscando sempre a verdade material, que deve prevalecer sobre a formal.

Desse modo, não obstante os argumentos expendidos pelo impugnante no sentido da regularidade e licitude na atuação da IMED, **a fiscalização levantou uma série de indícios consistentes que, no seu conjunto, demonstram que a verdadeira natureza dos pagamentos efetuados pela sociedade aos médicos que figuravam no seu quadro societário era de remuneração pelos serviços prestados, e não de lucros distribuídos aos sócios.** De se ver.

Nos anos fiscalizados, **a IMED não possuía a mínima estrutura organizacional necessária para a constituição de uma pessoa jurídica, mesmo que do tipo**

simples, porquanto não havia estrutura física própria e nem corpo auxiliar para a prestação de seus serviços.

Em duas intimações dirigidas à empresa, foi solicitada a apresentação do contrato de locação ou comprovação de propriedade do imóvel onde funcionava a clínica; documentação comprobatória do pagamento de contas de energia, água ou taxa de condomínio, telefones fixos e taxas de incêndio; autorização da Vigilância Sanitária; existência no Cadastro de Estabelecimento de Saúde junto ao CNES – Secretaria de Atenção à Saúde; comprovação da aquisição de bens integrantes do Ativo Imobilizado, tais como móveis, utensílios, aparelhos e equipamentos eletroeletrônicos necessários ao funcionamento da clínica; Livro de Registro de Empregados, comprovantes de pagamento de salários e encargos sociais.

Em atendimento, foi trazida aos autos a cópia do DRAM – Documento de Recolhimento e Arrecadação Municipal (e-fls. 412) referente ao IPTU/2019 do imóvel situado à Av. do Contorno nº 9.921, sala 509 (indicado como sede da IMED no Contrato Social), **tendo sido informado, por meio de declaração assinada pelo contribuinte, na qualidade de representante legal (e-fls. 413), que, “conforme Cláusula Segunda do Contrato Social, somente prestava serviços médicos de realização de exames eletrofisiológicos aos pacientes do HOSPITAL FELÍCIO ROCHO, na Avenida do Contorno, 9530.”** O contribuinte declarou, ainda, na oportunidade, que “o endereço da Avenida do Contorno nº 9.921, sala 509 era endereço para correspondência, ou seja, somente escritório de contato” e que **“a sociedade nunca exerceu nenhuma atividade no endereço da Avenida do Contorno nº 9.921, sala 509, e, nunca pagou nenhum aluguel, condomínio, água, luz, telefone ou qualquer outra despesa relativa à sala em questão.”** Tal informação foi corroborada em declaração prestada pelo Dr. Pedro de Alcântara Rodrigues (e-fls. 411), também médico neurologista e integrante da Clínica de Neurologia e Neurocirurgia do HOSPITAL FELÍCIO ROCHO, que se qualificou como proprietário do imóvel em apreço.

Verificou-se, ainda, que **a IMED não possuía bens do ativo imobilizado, registro de empregados e/ou no Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde junto ao CNES – Secretaria de Atenção à Saúde.**

(...)

Ao lado das evidências de uma precária estrutura organizacional para a constituição de uma pessoa jurídica, **foram apurados outros indícios de que a sociedade IMED não realizou os serviços contratados pelo HOSPITAL FELÍCIO ROCHO, mas sim o interessado, na qualidade de pessoa física.**

O exame da Cláusula Segunda e Parágrafo Único do Contrato Social da IMED (e-fls. 58) demonstra que **a pessoa jurídica foi constituída única e exclusivamente para prestar serviços aos pacientes do HOSPITAL FELÍCIO ROCHO e que os sócios respondiam pessoalmente perante o aludido HOSPITAL, não havendo qualquer responsabilidade solidária da IMED pelos atos de seus sócios:**

(...)

As Declarações firmadas pelo Diretor Clínico do HOSPITAL FELÍCIO ROCHO (e-fls. 840 e 843) dão conta de que **o contribuinte fez parte do Corpo Clínico do HOSPITAL, no período de 08 de junho de 1994 até a data de emissão do documento (22 de janeiro de 2019), como médico Neurologista, e que, nos anos de 2014 e 2015, realizou atendimentos de internação, externos e procedimentos de eletroneuromiografia, desempenhando suas atividades com seriedade e competência.**

Observe-se que, em nenhum momento, o HOSPITAL faz qualquer alusão à pessoa jurídica IMED, o que demonstra de forma clara a pessoalidade do contribuinte no desempenho de suas funções perante o HOSPITAL.

Também é oportuno registrar o fato de **a numeração da grande maioria das notas fiscais de serviços emitida pela IMED ter se dado de forma sequencial, conforme se extrai da planilha de e-fls. 870, denotando a exclusividade da prestação de serviços para o HOSPITAL que já havia sido apontada na cláusula segunda do contrato social da IMED.**

(...)

Conclui-se de tudo acima exposto que existia, **na situação dos autos, uma verdadeira subordinação do contribuinte à estrutura de organização e funcionamento do HOSPITAL FELÍCIO ROCHO.** A atuação do profissional perante o HOSPITAL deveria ser precedida de seu cadastramento ao Corpo Clínico, estava sujeita à aprovação formal e escrita do Diretor Técnico e era pautada pelas regras e condutas impostas pelo Regimento Interno e pelo Regulamento do HOSPITAL, que previa, inclusive, a aplicação de sanções em caso de seu descumprimento.

Em que pese o médico ter gozado de alguma autonomia na fixação dos valores dos seus honorários, pela assistência a seus pacientes particulares, e no exercício das técnicas médicas próprias de sua especialidade, não havia uma autonomia ampla dentro do hospital, e isso é fácil de se constatar.

Com respeito aos serviços prestados ao HOSPITAL FELÍCIO ROCHO, a partir do cotejo entre as Notas Fiscais de Serviços Eletrônica – NFS-e (e-fls. 98/109 e 182/193), os extratos da conta corrente do Sicoob-Credicom relativos à IMED (e-fls. 271, 275, 279, 283, 287, 291, 295, 299, 303, 307, 311, 315, 352, 356, 360, 364, 368, 372, 376, 380, 384, 388, 392 e 396) e ao contribuinte (e-fls. 122/133 e 206/217), é possível constatar que os valores mensais líquidos (descontados dos tributos devidos pela PJ) referentes a tais serviços, embora depositados inicialmente na conta da IMED, eram sacados em dinheiro e em seguida depositados na conta corrente do interessado, conforme demonstram os quadros abaixo:

(...)

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 1.007 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.

O Contrato Social da IMED (e-fls. 59), vigente à época dos fatos, previu a possibilidade de os lucros serem distribuídos aos sócios periodicamente, de forma desvinculada da participação do sócio no capital social da sociedade. **Não obstante, ficou estipulado que a distribuição antecipada de lucros, no curso de exercício financeiro não encerrado, deveria ser precedida do levantamento de balanço ou balancete concernente ao período. Nesse sentido dispuseram os Parágrafos Primeiro e Segundo da Cláusula Décima abaixo reproduzidos:**

(...)

Todavia, na situação dos autos, o conjunto probatório reunido demonstra que a causa dos pagamentos feitos ao impugnante não é a sua participação em eventual resultado positivo da sociedade, mas sim, os serviços médicos por ele prestados. Como visto, à medida que ocorria o ingresso mensal de recursos na conta corrente da IMED por conta da prestação de serviços ao HOSPITAL FELÍCIO ROCHO, era feito o repasse quase que imediato ao contribuinte e sua sócia, à guisa de lucros, independentemente da apuração de resultados.

Embora a contribuinte noticie que a apuração contábil dos lucros é feita de forma trimestral, ao longo do ano, não há nos autos nenhum documento que comprove tal assertiva e, muito menos, que a distribuição de lucros aos sócios observou a mesma periodicidade.

Nesse ponto, cumpre assinalar que os recibos de e-fls. 93/97 e 177/181 não se prestam a fazer tal prova, eis que, além de serem de lavra do próprio interessado, não se fizeram acompanhar de outros documentos contábeis de suporte.

Também não há evidências de que os ingressos mensais ocorridos na conta bancária do impugnante correspondiam a lucros, uma vez que não foram

trazidos aos autos balanços ou balancetes mensais, que permitissem vincular os lucros porventura apurados com os depósitos bancários.

Os balancetes analíticos, carreados juntamente com a impugnação (e-fls. 977/982), registram apenas os valores anuais supostamente distribuídos ao impugnante nos períodos de janeiro a dezembro de 2014 e janeiro a dezembro de 2015:

(...)

Mesmo que se admitisse, por absurdo, que os depósitos mensais ocorridos na conta bancária 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, o extrato da conta corrente 8.707.001-4 do Sicoob Credicom, de titularidade do impugnante (e-fls. 122/133 e 206/217), revelou que antes do último dia do mês, 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.

Reforçam, ainda, tal conclusão o fato de tais serviços terem sido discriminados como “honorários médicos” nas Notas Fiscais emitidas pela IMED.

Desse modo, resta evidente que os rendimentos decorrentes dos serviços prestados em favor do HOSPITAL FELÍCIO ROCHO (contratante) pelo médico (contribuinte), na qualidade de pessoa física, possuíam natureza remuneratória e, portanto, tributável, e que a IMED, 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 comprovada a natureza tributável dos rendimentos recebidos da IMED pelo contribuinte e correta a tributação dos mesmos promovida pela fiscalização.

Simulação. Desconsideração do Negócio Jurídico

O contribuinte apresenta diversos argumentos que concorrem para a defesa da inaplicabilidade ao caso da hipótese de simulação. Tendo em vista que o

enfrentamento da questão não pode prescindir da conceituação dessa figura, passa-se a fazê-lo.

No Direito Brasileiro, o conceito de simulação, em que pese inserir-se na Teoria Geral do Direito, encontra-se positivado no Código Civil em vigor:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

(...)

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.

No âmbito do direito tributário, são encontradas situações que suscitam a simulação da segunda espécie, ou seja, a relativa. Nesses casos, ao Fisco só interessa provar que ocorreu o negócio encoberto.

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 abstraído-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados.

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraído-se:

I – da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

I – dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

(...)

A simulação, pela sua própria definição, sempre decorre de conduta fraudulenta, já que sempre é resultado de vontade deliberada do contribuinte que, conhecendo a formalidade correta, opta pela via transversa com o único intuito de não recolher o tributo que seria devido.

Entretanto, a prova da simulação é uma tarefa trabalhosa, em decorrência da própria natureza dos atos simulados, que são praticados justamente para ludibriar, buscando esconder os atos efetivos.

(...)

Dessa forma, dificilmente haverá prova direta da verdadeira motivação que norteou os atos praticados, sendo o conjunto probatório, por excelência, indiciário, indireto, colhido nas circunstâncias do ambiente no qual o ato ou negócio foi produzido.

A comprovação material é passível de ser produzida não apenas a partir de uma prova única, concludente por si só, mas também como resultado de um conjunto de indícios que, isoladamente nada atestam, mas, agrupados, têm o condão de estabelecer a inequivocidade de uma dada situação de fato. Nestes casos, a comprovação é deduzida como consequência lógica destes vários elementos de prova, não se confundindo com as hipóteses de presunção.

Portanto, a prova indireta, resultante da soma de indícios convergentes, é meio idôneo para referendar exigências tributárias. Em outras palavras, se os fatos relatados pelo fisco forem convergentes, vale dizer, se todos levarem ao mesmo ponto, a prova estará feita.

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 os sócios da IMED – INSTITUTO MINEIRO DE ELETRODIAGNÓSTICO LTDA. são os reais prestadores dos serviços médicos aos estabelecimentos contratantes e que, ao invés de receberem diretamente a remuneração por esses serviços, usaram a pessoa jurídica apenas para dar aos

pagamentos efetuados a nomenclatura de lucros distribuídos, de modo a obterem a isenção de tributos e fugirem 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 IMED – INSTITUTO MINEIRO DE ELETRODIAGNÓSTICO LTDA. 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).

Tanto é assim que a ocorrência de simulação está prevista como uma das hipóteses que ensejam o lançamento de ofício, conforme previsto no art. 149, VII, do Código Tributário Nacional - CTN:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

Diante desses dispositivos, resta evidente que este lançamento será realizado com base na verdade apurada, devendo a autoridade lançadora afastar as relações jurídicas meramente formais ou artificiais, constituídas com o único intuito de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária para obtenção de vantagens tributárias indevidas, e dar nova qualificação fiscal ao negócio jurídico, retirando-lhe os efeitos próprios do ato aparente para atribuir-lhe os efeitos próprios do negócio jurídico real.

Identificada, pois, a simulação, cabe à autoridade fiscal, com fundamento nos artigos 121, parágrafo único, inciso I, 142 e 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional, identificar o verdadeiro sujeito passivo, revelar o real fato gerador da obrigação tributária e constituir o crédito tributário dela decorrente, anteriormente ocultados pelo manto da simulação, aplicando também a multa qualificada, prevista no artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

Quanto ao art. 129 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, ao qual se referiu o impugnante, não pode o mesmo servir de manto protetor para a criação de pessoas jurídicas com o objetivo de disfarçar/dissimular uma relação de prestação de serviços, devendo ser interpretado sistematicamente com as demais normas do ordenamento jurídico brasileiro. Reza o aludido dispositivo:

(...)

A hipótese de incidência desse dispositivo reforçou a ilegalidade dos casos em que pessoas físicas se utilizam de pessoas jurídicas meramente aparentes, já que, como grifado, é a sociedade quem tem que realizar o serviço contratado, ainda que seja designado um sócio específico para a obrigação.

(...)

Como alhures demonstrado, os indícios apontam que não foi a pessoa jurídica quem efetivamente prestou os serviços que geraram os rendimentos em discussão, mas sim, o seu sócio, na condição de pessoa física, não sendo aplicável ao caso o art. 129 da Lei 11.196, de 2005, como pretendido pelo impugnante.

Do mesmo modo, não pode ser utilizada como fundamento para a improcedência da autuação em comento a decisão do Supremo Tribunal Federal - STF, referente à ADPF 324 e ao RE 958.252, que entendeu pela constitucionalidade da terceirização da atividade fim e fixou a seguinte tese de repercussão geral: “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 contratante.” **No caso em tela, não que se falar em terceirização porquanto evidenciado que a pessoa jurídica IMED não foi a real prestadora dos serviços que geraram os rendimentos em discussão, mas sim a pessoa física do sócio.**

Pelo exposto, evidenciado que, por trás da verdade declarada (recebimento de rendimentos isentos, a título de lucros, pelos sócios), existia uma outra verdade, qual seja, a remuneração por serviços prestados de forma individual), com o intuito de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária e gerar vantagens tributárias indevidas, cabível a desconsideração do negócio jurídico realizado e a exigência do tributo incidente sobre a real operação.

Dedução dos Tributos já Recolhidos pela IMED

Não pode prosperar a pretensão do impugnante de deduzir 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.

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados

(...)

§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses:

(...)

II - em que o crédito:

a) seja de terceiros;

No mesmo sentido, preconiza a Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20/11/2012:

“Art. 68. É vedada a compensação de débitos do sujeito passivo, relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF, com créditos de terceiros”.

Na situação dos autos, o contribuinte não é o detentor do alegado crédito contra a Fazenda Nacional com o qual pretende ver compensado o débito lançado em seu nome. Eventual crédito, se existente, seria oriundo de terceiros, no caso, da empresa IMED – INSTITUTO MINEIRO DE ELETRODIAGNÓSTICO LTDA.

Destarte, o suposto crédito, não sendo próprio, não é passível de compensação com débito do sujeito passivo.

Da Multa de Ofício Qualificada

Em relação à multa de ofício qualificada, veja-se de plano que ela é aplicável ao caso, uma vez que está demonstrado nos autos que o recorrente tomou parte no esquema ilícito e beneficiou-se do arranjo, tendo declarados os valores recebidos como isentos e não tributáveis.

Quanto às alegações acerca da violação aos princípios constitucionais e do caráter confiscatório da multa, aplica-se o disposto na Súmula CARF nº 2, de observância obrigatória por seus Conselheiros:

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

De acordo com a prescrição contida no artigo 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Em obediência ao princípio da legalidade não há amparo legal para que, por meio de interpretação analógica, isentar-se ou reduzir o percentual de multas, ainda que o contribuinte não tenha agido de má-fé, o que não entendo ser crível neste caso.

Não se pode perder de vista que o lançamento da multa por descumprimento de obrigação de pagar o tributo é operação vinculada, que não comporta emissão de juízo de valor quanto à agressão da medida ao patrimônio do sujeito passivo, haja vista que uma vez definido o patamar da sua quantificação pelo legislador, fica vedado ao aplicador da lei ponderar quanto a sua justeza, restando-lhe apenas aplicar a multa no quantum previsto pela legislação.

Cumprindo essa determinação a autoridade fiscal, diante da ocorrência da falta de pagamento do tributo, aplicou a multa no patamar fixado na legislação. Não há, portanto, como se deferir o pedido para redução da multa.

Deve-se, porém, aplicar ao caso a retroatividade benigna, diante da superveniência da Lei nº 14.689/2023, que reduziu o percentual da multa qualificada a 100%, dando nova redação ao art. 44, da Lei nº 9.430/1996, nos termos do art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional, para reduzir o percentual da multa qualificada ao montante de 100%.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, para rejeitar as preliminares arguidas, e, no mérito, dar-lhe **PARCIAL PROVIMENTO**, a fim de reduzir a multa de ofício aplicada ao percentual de 100%, em virtude da retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

Luana Esteves Freitas