



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.725785/2018-61
ACÓRDÃO	2201-012.134 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ENALDO MELO DE LIMA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

SOCIEDADE. NATUREZA JURÍDICA DOS RENDIMENTOS PAGOS AOS SÓCIOS. VERDADE MATERIAL.

Quando as atividades e os negócios jurídicos desenvolvidos possuem aspectos diversos da realidade formal, sendo os supostos sócios prestadores de serviços e o lucro, na verdade, refere-se à remuneração dos serviços prestados, os valores recebidos devem ser classificados, segundo a sua efetiva natureza jurídica, como rendimentos tributáveis de prestação de serviços, que correspondem a verdade material dos fatos, e não como lucros isentos do imposto de renda.

NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, a fundamentação da decisão pode ser atendida mediante declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida, nos termos do artigo 114, §12, I da Portaria MF n.º 1.634/2023.

COMPENSAÇÃO. PEDIDO. APRECIAÇÃO. INCOMPETÊNCIA DO CARF.

A competência para apreciar pedido de compensação de tributos é do titular da unidade da Receita Federal do Brasil da jurisdição do domicílio tributário do contribuinte.

MULTA QUALIFICADA. CONDUTA DOLOSA. SIMULAÇÃO.

A prática de simulação, caracterizada pela utilização de interposta pessoa, para dissimular o recebimento de rendimentos pelo sujeito passivo, enseja a qualificação da multa de ofício.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. APLICAÇÃO. SUPERVENIÊNCIA DA LEI Nº 14.689/2023.

Aplica-se legislação de forma retroativa a ato ou fato pretérito, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

Superveniência da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que alterou o percentual da multa qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/96.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo quanto ao pedido de compensação, vencidos os Conselheiros Luana Esteves Freitas (relatora) e Thiago Álvares Feital, que votaram pelo conhecimento integral. Na parte conhecida, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial para: i) excluir da tributação os valores recebidos das empresas: a) Segmento Farma; b) Schering; c) Novartis; d) Merck; e) Permanyer; f) Planmarck; g) Astrazeneca; ii) reduzir a multa qualificada para o percentual de 100%, em virtude da retroatividade benigna; vencidos os Conselheiros Luana Esteves Freitas (Relatora) e Thiago Álvares Feital, que deram provimento integral ao recurso. Designado o Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa para redigir o voto vencedor.

Assinado Digitalmente

Luana Esteves Freitas – Relatora

Assinado Digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente e Redator designado

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**

Em face do Contribuinte foi lavrado Auto de Infração (fls. 2 a 17), referente ao Imposto de Renda de Pessoa Física, anos-calendário 2013, 2014 e 2015, no qual foi apurado imposto no valor de R\$ 764.311,73, acrescido da multa de ofício qualificada de 150% e juros de mora e multa exigida isoladamente no valor de R\$1.706,53.

Conforme se constata no Termo de Verificação Fiscal (fls. 18 a 59), foram apuradas as seguintes infrações:

3.2. COM RELAÇÃO À CLÍNICA ONCOLÓGICA

3.2.1. A CLÍNICA ONCOLÓGICA foi constituída em 05/12/1996, com Capital Social de R\$ 1.000,00 e com sede e foro na Rua dos Otoni, nº 881, salas 1.101 a 1.106, Bairro Santa Efigênia, nesta capital. Seu objeto social era a prestação de serviços médicos com realização de exames e diagnósticos em medicina, clínica médica e assistência médica ambulatorial. Seu quadro societário era constituído pelos médicos Andréa Boueri Ticle Lima e Enaldo Melo de Lima, tendo, cada um, 50% do Capital Social. No referido contrato ficou estabelecido que poderia haver retirada de pró-labore para remunerar o exercício da gerência, e que **os lucros e/ou prejuízos seriam apurados em balanço a ser realizado após o término do exercício social e distribuídos aos sócios proporcionalmente às quotas de capital de cada um.**

3.2.2. Em sua 1ª Alteração Contratual, assinada em 09/04/2012, houve um aumento do Capital Social para R\$ 10.000,00, bem como a entrada de Aline Chaves Andrade e Alexandre Andrade dos Anjos Jacome no quadro societário. Diante dessa alteração, a participação de seus sócios no capital social passou a ser a seguinte: Andréa continuou detendo 50%, Enaldo passou a deter 40% e os novos sócios ficaram com 5% do Capital Social cada um. A administração da sociedade coube a Enaldo.

Na 2ª Alteração Contratual, realizada em 10/10/2012, o objeto social da CLÍNICA ONCOLÓGICA foi alterado para “prestação de serviços médicos especializado com responsabilidade pessoal e sem caráter empresarial com realização de exames e diagnósticos em medicina, clínica médica, terapêutica oncológica, consultoria médica e assistência médica ambulatorial”.

Por sua vez, a **3ª Alteração Contratual, assinada em 30/12/2014, estabeleceu que os lucros apurados seriam distribuídos entre os sócios de forma que os sócios minoritários receberiam, no mínimo, o valor de suas proporcionalidades na participação do capital, e os sócios majoritários receberiam no máximo o valor de suas proporcionalidades na participação do capital.**

(...)

3.2.7. Com relação aos critérios utilizados para distribuição dos lucros aos sócios, a CLÍNICA ONCOLÓGICA informou que estes foram divididos da seguinte forma: no ano-calendário 2013, de acordo com a participação no quadro societário da empresa e nos anos-calendários 2014 e 2015, proporcional à participação no capital social e considerando o trabalho dos sócios. Intimado a comprovar o efetivo recebimento de lucros da CLÍNICA ONCOLÓGICA o fiscalizado apresentou cópias de alguns extratos da CLÍNICA ONCOLÓGICA, e cópias dos Comprovantes de Rendimentos Pagos e de Retenção de Imposto de Renda na Fonte emitidos pela Clínica Oncológica em seu nome e no de sua esposa.

Intimado a discriminar os lucros recebidos por ele e os recebidos por sua esposa, os quais foram depositados em conta conjunta do casal, o fiscalizado limitou-se apenas a informar o total anual recebido por cada um.

3.2.8. Cabe destacar ainda a Cláusula Quinta – Objetivo Social da 2ª Alteração Contratual: “A sociedade terá por objetivo a prestação de Serviços Médicos especializado com responsabilidade pessoal e sem caráter empresarial...” Tal dispositivo foi inserido no Contrato Social para afastar a responsabilidade da pessoa jurídica no caso de uma ação judicial movida contra algum de seus profissionais. Quando um médico é acionado judicialmente em um processo por dano material e moral, o ônus da prova é de quem move o processo. No caso de pessoa jurídica, há uma inversão do ônus da prova e a empresa passa a ser tratada no processo como se fosse um hospital. Ou seja, o fiscalizado e seus sócios declaram, no Contrato Social, que assumem a responsabilidade pessoal pelos seus serviços, comprovando que a prestação era feita pelo profissional pessoa física e não pela CLÍNICA ONCOLÓGICA.

3.2.9. Pelo exposto, **resta claro que a CLÍNICA ONCOLÓGICA não existe de fato e que foi constituída apenas para que seus sócios pudessem auferir vantagens tributárias indevidas.**

3.3. COM RELAÇÃO AO MATER DEI E AOS CONTRATOS CELEBRADOS COM A CLÍNICA ONCOLÓGICA

(...)

3.3.6. Por todo o exposto, **verificou-se que a existência da pessoa jurídica era totalmente desnecessária na relação estabelecida entre o MATER DEI e o contribuinte nos anos-calendários fiscalizados.** Pela simples leitura do Regimento Interno do hospital, resta claro a existência de personalidade diante da necessidade de cadastramento do médico em seu Corpo Clínico. Além disso, conforme já relatado, o próprio regimento interno recomenda que os membros do corpo clínico se organizem preferencialmente por meio de pessoas jurídicas. Ou seja, a contratação é feita *intuitu personae*, e os serviços serão prestados por aquele profissional específico, que teve seu currículo analisado previamente.

Outro ponto importante é que apesar de relatar, em seu Termo de Resposta que os médicos membros do corpo clínico exercem suas atividades sem subordinação,

na prática não é o que se observa. **Ao estabelecer que as ações de seus membros devem ser pautadas pelo Regimento Interno e pelo Código de Integridade do MATER DEI, bem como pela necessidade de se reportar ao Coordenador de Equipe, resta claro a existência de subordinação do médico perante o hospital.**

Além disso, é possível constatar que a habitualidade está presente nas atividades desenvolvidas pelo fiscalizado, que fazem parte da atividade fim do MATER DEI.

(...)

Cumprir destacar que o fiscalizado é o coordenador do Hospital de Câncer Mater Dei e coordenador do curso de especialização do referido hospital, porém não foi declarado na DIRPF recebimento de rendimentos do hospital.

Analisando-se somente esse aspecto, do exercício de função de coordenação no MATER DEI, verifica-se que o fiscalizado está inserido na estrutura organizacional do hospital, estando, portanto, subordinado às normas e diretrizes dessa organização. Isto posto, resta inadmissível que tal contratação tenha sido feita por intermédio da CLÍNICA ONCOLÓGICA, uma vez que cargos de direção/coordenação não podem ser ocupados por pessoas jurídicas.

(...)

3.3.12. Sendo assim, resta indubitavelmente comprovado que a existência da pessoa jurídica CLÍNICA ONCOLÓGICA era totalmente dispensável na execução dos serviços, sendo necessária apenas a existência de seus sócios, profissionais com capacidade técnica adequada para cumprir a demanda contratada.

3.4. COM RELAÇÃO AOS SERVIÇOS PRESTADOS À SEGMENTO FARMA

3.4.1. Intimada a apresentar os contratos celebrados com o fiscalizado e/ou com as empresas das quais ele era sócio nos anos-calendário sob fiscalização, a SEGMENTO FARMA limitou-se a apresentar cópia da nota fiscal de serviços nº 636 emitida pela CLÍNICA ONCOLÓGICA, cópia do comprovante de transferência bancária em favor da clínica e **cópia da autorização editorial assinada pelo fiscalizado, autorizando a SEGMENTO FARMA a publicar um artigo de sua autoria.**

3.4.2. Considerando a especificidade e o tipo de serviço contratado, verifica-se que, na verdade, **houve o pagamento de honorários ao fiscalizado pela publicação de um artigo de sua autoria**, não deixando dúvidas de que a presença da CLÍNICA ONCOLÓGICA nesta relação se deu somente para que o contribuinte fizesse uma economia ilícita de tributos.

3.5. COM RELAÇÃO AOS SERVIÇOS PRESTADOS À SCHERING

3.5.1. Conforme já relatado, a SCHERING informou que o fiscalizado prestou o **serviço de palestra** relacionada à Oncologia, por meio da CLÍNICA ONCOLÓGICA.

Considerando que o tipo de serviço contratado requer um profissional que detém conhecimento específico sobre determinado assunto, resta comprovado que a **contratação foi pessoal**, ou seja, a SCHERING escolheu, dentre inúmeros médicos, o Dr. Enaldo para ministrar tal palestra.

3.6. COM RELAÇÃO AOS SERVIÇOS PRESTADOS À NOVARTIS

3.6.1. Em resposta à intimação, a NOVARTIS esclareceu que todos os serviços prestados pelo fiscalizado, seja como pessoa física, seja atuando em nome da CLÍNICA ONCOLÓGICA, foram **serviços de aulas médicas e palestras na área de oncologia**.

(...)

3.6.4. Por todo o exposto, resta claro que não havia necessidade da presença da CLÍNICA ONCOLÓGICA na relação jurídica estabelecida entre a NOVARTIS e o fiscalizado, uma vez que o contrato deixa claro que o Dr. Enaldo Melo de Lima que ministraria as palestras/participaria dos treinamentos, além de prever o reembolso de despesas, o que ocorre normalmente na contratação de pessoas físicas.

3.7. COM RELAÇÃO AOS SERVIÇOS PRESTADOS À MERCK

3.7.1. Em resposta à intimação, a MERCK esclareceu que “o Dr. Enaldo foi indicado como **assistente técnico pela Merck S.A., sendo oncologista e clínico geral.**” Ou seja, resta claro que a MERCK contratou especificamente a pessoa do fiscalizado para emitir um parecer médico num processo judicial trabalhista.

3.7.2. Diante disso, não há dúvidas de que houve pagamento de honorários médicos ao contribuinte, o qual se utilizou da pessoa jurídica CLÍNICA ONCOLÓGICA para realizar uma economia ilícita de tributos.

3.8. COM RELAÇÃO AOS SERVIÇOS PRESTADOS À PERMANYER

3.8.1. Intimada a apresentar os contratos celebrados com o fiscalizado e/ou com as empresas das quais ele era sócio nos anos-calendário sob fiscalização, bem como informar quais serviços foram prestados por ele ou por suas respectivas empresas, a PERMANYER esclareceu que não celebrou nenhum contrato com contribuinte, seja direta ou indiretamente. Esclareceu, ainda, que **o serviço prestado pelo fiscalizado foi a redação de artigos médicos**.

3.8.2. Pelo exposto resta claro que a PERMANYER contratou o profissional mais capacitado para redigir sobre determinado tema. Ou seja, a contratação foi pessoal, o que evidencia, mais uma vez, que a figura da pessoa jurídica era totalmente dispensável nessa relação jurídica.

3.9. COM RELAÇÃO AOS SERVIÇOS PRESTADOS À PLANMARK

3.9.1. Assim como no caso, anterior, a PLANMARK informou que “**contratamos o Dr. Enaldo Melo de Lima para que o mesmo assinasse uma matéria referente a abordagem moderna do câncer de próstata resistente a castração**

metastático...” Ou seja, não há dúvidas de que a PLANMARK escolheu o fiscalizado para a prestação do serviço, profissional que detém o conhecimento e a experiência para dissertar sobre um tema tão específico.

3.9.2. Sendo assim, não há dúvidas de a contratação foi pessoal.

3.10. COM RELAÇÃO AOS SERVIÇOS PRESTADOS À ASTRAZENECA

3.10.1. Conforme já relatado, a ASTRAZENECA **contratou o fiscalizado, por meio da CLÍNICA ONCOLÓGICA para ministrar aulas referentes ao tratamento de câncer.**

3.10.2. As propostas de prestação de serviços apresentadas pela ASTRAZENECA deixam claro que **as aulas serão ministradas pelo fiscalizado.**

As propostas estabelecem, ainda, que **os custos relativos a transporte e hospedagem serão pagos pela ASTRAZENECA.**

Por fim, constam nas propostas cláusula em que **o fiscalizado transfere os direitos autorais sobre sua obra, bem como o uso de sua imagem à ASTRAZENECA.**

3.10.3. Todo o exposto comprova, mais uma vez, que **houve a contratação do médico Enaldo Melo de Lima para ministrar aulas para a ASTRAZENECA e que a presença da CLÍNICA ONCOLÓGICA na relação jurídica, além de dispensável, ocorreu somente para que o fiscalizado pudesse usufruir de vantagem tributária indevida.**

3.11. COM RELAÇÃO AO SERVIÇO PRESTADO A PESSOA FÍSICA

3.11.1. No que diz respeito à pessoa física intimada no curso deste procedimento fiscal, verificou-se que **o serviço prestado foi o tratamento contra o câncer de sua esposa, realizado no MATER DEI.** Sendo assim, resta claro que **houve a contratação do profissional pessoa física, e não da pessoa jurídica CLÍNICA ONCOLÓGICA, sendo que esta foi utilizada somente para que o fiscalizado pudesse realizar uma economia ilícita de tributos.**

3.11.2. No caso em tela, **o paciente realizou uma transferência bancária para a conta da CLÍNICA ONCOLÓGICA no valor de R\$ 13.000,00 no dia 04/12/2014.** Analisando-se os extratos da clínica, verificou-se que no dia 05/02/2014, foi realizada uma transferência no mesmo valor para a conta do fiscalizado. Sendo assim, não restam dúvidas de que o fiscalizado recebeu honorários médicos, que devem ser tributados na pessoa física.

3.12. COM RELAÇÃO AOS LUCROS DISTRIBUÍDOS AOS SÓCIOS

(...)

3.12.4. A princípio, verificou-se pelos documentos apresentados, que **os sócios da CLÍNICA ONCOLÓGICA, nos anos-calendário fiscalizados, perceberam apenas repasses variáveis, dependendo do mês e do beneficiário, contabilizados como distribuição de lucros. Não houve pagamento de pró-labore aos sócios.**

(...)

3.12.6. A 2ª Alteração Contratual da CLÍNICA ONCOLÓGICA, assinada em 10/10/2012, em sua Cláusula Oitava dispõe que **“os lucros apurados em balanço a ser realizado após o término do exercício social, serão distribuídos entre os sócios na proporção do capital social**, podendo os sócios optarem pelo aumento de capital utilizando estes lucros, e, compensar os prejuízos em exercícios futuros de acordo com a legislação em vigor”.

Por sua, a 3ª Alteração Contratual, assinada em 30/12/2014, trouxe nova redação à Cláusula Oitava: **“os lucros apurados em balanço a ser realizado após o término do exercício social, serão distribuídos entre os sócios de forma que os sócios minoritários recebam, no mínimo o valor de suas proporcionalidade na participação no capital e em consequência os sócios majoritários recebam no máximo o valor de suas proporcionalidade na participação do capital, podendo os sócios optarem pelo aumento de capital utilizando este lucros, e, compensar os prejuízos em exercícios futuros de acordo com a legislação em vigor”**.

Sendo assim, nos anos-calendário fiscalizados, existiram duas formas de distribuição de lucros: proporcional à participação no capital social para o ano-calendário 2013; e no mínimo o percentual de participação no capital social para os anos-calendário 2014 e 2015, no caso da fiscalizada que era sócia minoritária.

3.12.7. Em resposta à intimação, o fiscalizado apresentou uma planilha contendo valores de lucros distribuídos, indicando a contrapartida no extrato bancário da clínica.

Considerando que a conta na qual foram depositados os valores a título de lucros distribuídos é conjunta com sua esposa, Andréa Boueri Ticle Lima, que também é sócia da CLÍNICA ONCOLÓGICA, e que em cada transferência bancária havia valores recebidos pelos dois sócios, o fiscalizado foi intimado a especificar o valor atribuído a cada um, entretanto não o fez, limitando-se a informar os valores totais constantes da DIRPF de cada um.

Sendo assim, somando-se todos os valores recebidos na conta conjunta nos anos-calendário fiscalizados, e comparando com aqueles informados nas respectivas DIRPF de cada cônjuge, verificou-se que tais valores não coincidem, conforme demonstrado a seguir:

(...)

3.12.8. Além disso, conforme constam nos extratos bancários da CLÍNICA ONCOLÓGICA, **as distribuições de lucros aos sócios sempre ocorreram logo após o pagamento do MATER DEI ser creditado na conta e, somando-se os valores de lucros distribuídos, verificou-se que eles são muito próximos àqueles creditados pelo hospital.**

3.12.9. Tudo isso conduz à convicção de que essas “distribuições de lucros” têm na verdade natureza de honorários médicos, e que a 3ª Alteração do Contrato

Social da CLÍNICA ONCOLÓGICA, ao estabelecer apenas valores mínimos e máximos de lucros distribuídos, foi realizada justamente para dar “legitimidade” a essa desigualdade na distribuição.

(...)

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.**

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.

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 Enaldo Melo de Lima, tributados indevidamente como receita da interposta pessoa jurídica CLÍNICA ONCOLÓGICA.

(...)

4.5. Conforme já mencionado neste Termo, na maior parte das notas fiscais emitidas pela CLÍNICA ONCOLÓGICA nos anos-calendário fiscalizados, foi possível apurar o valor do serviço atribuído a cada sócio. Sendo assim, foram adotados os seguintes procedimentos pela fiscalização:

a) Os valores de lucros distribuídos aos sócios da CLÍNICA ONCOLÓGICA foram desconsiderados, visto que restou comprovado que tais lucros são, na verdade, honorários médicos recebidos pelos sócios;

b) Nas notas fiscais emitidas em nome do MATER DEI, as únicas em que mais de um profissional prestou o serviço, o valor atribuído a cada sócio foi realizado de acordo com as informações prestadas pelo próprio fiscalizado: em seu Termo de Resposta, em algumas notas emitidas em nome do MATER DEI, foi informado o número total de procedimentos realizados em cada nota fiscal, bem como o número de procedimentos realizados por cada médico. Diante disso, esta Auditora-Fiscal calculou o valor atribuído a cada sócio com base no percentual de procedimentos realizados por ele.

c) O Anexo 02 deste Termo discrimina, para cada nota fiscal emitida pela CLÍNICA ONCOLÓGICA nos anos-calendário fiscalizados, o valor atribuído a cada sócio para fins de apuração da omissão de rendimentos.

4.6. OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO RECEBIDOS DE PESSOA FÍSICA – ANOS-CALENDÁRIO 2013 A 2015

4.6.1. Conforme já demonstrado neste Termo, e diante de todo o conjunto probatório apresentado e a característica do serviço prestados pelo fiscalizado à

peçoas física PEDRO SCOPEL em nome da CLÍNICA ONCOLÓGICA, firmou-se convicção de que a existência da peçoas jurídica CLÍNICA ONCOLÓGICA era totalmente dispensável na relação jurídica estabelecida entre o contribuinte e esse paciente atendido por ele.

4.6.2. Deste modo, o valor de R\$ 13.000,00, constante da nota fiscal emitidas pela CLÍNICA ONCOLÓGICA em nome de PEDRO SCOPEL foi considerado rendimento omitido auferido pelo fiscalizado no ano-calendário 2014. Tal rendimento está sujeito à tributação do IRPF.

4.6.3. Sendo assim, esse valor foi lançado no Auto de Infração resultante desta fiscalização como “Omissão de Rendimento do Trabalho sem Vínculo Empregatício Recebido de Pessoa Física”.

4.7. OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA – ANOS-CALENDÁRIO 2013 A 2015

(...)

4.7.3. O Anexo 03 deste Termo relaciona as notas fiscais emitidas pela CLÍNICA ONCOLÓGICA em nome de peçoas jurídicas para as quais o fiscalizado prestou serviços nos anos-calendário 2013 a 2015. O referido Anexo discrimina o valor atribuído ao fiscalizado como omissão de rendimentos em cada nota fiscal. Esses valores foram lançados no Auto de Infração resultante desta fiscalização como “Omissão de Rendimentos do Trabalho Recebidos de Pessoa Jurídica”.

Da Impugnação

Cientificado do Auto de Infração na data de 18/10/2018, por via postal, conforme Aviso de Recebimento – A.R. acostado às fls. 1425-1426, o contribuinte apresentou Impugnação (fls. 1431 a 1487), alegando, em breve síntese, as razões que sintetizo nos tópicos abaixo:

I – Possibilidade de Constituição de Pessoa Jurídica para Prestação de Serviços Intelectuais – aplicação do artigo 129 da Lei nº 11.196/2005;

II – Da existência de fato da Sociedade Simples;

III – Dos contratos de consultoria médica;

IV – Do Contrato Celebrado com Mater Dei – afirma que as receitas provenientes da Clínica oncológica são decorrentes dos lucros obtidos a partir do contrato de parceria médico-hospitalar firmado com o Hospital Mater Dei, sem qualquer relação com honorários médicos percebidos por peçoas física, visto que são apuradas pelo lucro do negócio;

V – Da economia tributária como propósito negocial válido;

VI – Da base de cálculo utilizada – inoocorrência do fato gerador;

VII – Da inexigibilidade da Multa Qualificada – ausência de intuito de fraudar/sonegar;

VIII – Da possibilidade de se descontar os tributos recolhidos como pessoa jurídica da cobrança do IRPF.

Da Decisão em Primeira Instância

A 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre – DRJ/POA, em sessão realizada na data de 15/05/2019, por meio do acórdão nº 10-65.126 (fls. 1561 a 1598), julgou improcedente a impugnação apresentada, cujo acórdão restou assim ementado (fl. 1561):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2013,2014,2015

INCONSTITUCIONALIDADE. O exame da constitucionalidade ou legalidade das leis é tarefa estritamente reservada aos órgãos do Poder Judiciário.

SOCIEDADE. NATUREZA JURÍDICA DOS RENDIMENTOS PAGOS AOS SÓCIOS. VERDADE MATERIAL. Apurando-se que as atividades e os negócios jurídicos desenvolvidos possuem aspectos diversos da realidade formal, sendo os supostos sócios prestadores de serviços e o lucro, na verdade, refere-se à remuneração dos serviços prestados, os valores recebidos devem ser classificados, segundo a sua efetiva natureza jurídica, como rendimentos tributáveis de prestação de serviços, que correspondem a verdade material dos fatos, e não como lucros isentos do imposto de renda.

MULTA QUALIFICADA. Restando provada a ocorrência da circunstância qualificadora, imprescindível para a aplicação da multa, cabível a aplicação da penalidade de 150%.

TRIBUTOS RECOLHIDOS POR PESSOA JURÍDICA. COMPENSAÇÃO COM IMPOSTO DEVIDO POR PESSOA FÍSICA.

VEDAÇÃO LEGAL.A compensação do imposto de renda devido pela pessoa física com eventuais valores recolhidos espontaneamente por pessoas jurídicas, ainda que tais recolhimentos tenham sido, porventura, indevidos é incabível por expressa vedação legal.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS. As decisões administrativas e as decisões judiciais, excetuando-se as proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

Cientificado do resultado do julgamento na data de 12/07/2017, por via postal, conforme Aviso de Recebimento – A.R. acostado à fl. 1601, o contribuinte apresentou Recurso

Voluntário (fls. 1604 a 1663), na data de 13/08/2017 (fl. 1602), reiterando os mesmos argumentos apresentados na Impugnação.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Luana Esteves Freitas**, Relatora

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

Do mérito – Da Distribuição de Lucros Sociedade Simples

Entendeu a fiscalização que, após todos os esclarecimentos e elementos de prova trazidos ao procedimento fiscal, os valores considerados pelo contribuinte como isentos a título de distribuição de lucros têm natureza remuneratória decorrente de serviços prestados (honorários médicos), havendo reclassificação das receitas da pessoa jurídica na pessoa física.

Pela pertinência com o caso em análise e por concordar com os fundamentos adotados, utilizo como razões de decidir em relação ao mérito deste recurso, as conclusões apontadas no Acórdão 2101-002.830 - 2ª Seju/1ª Câmara/1ª Turma Ordinária, julgado em sessão de 06 de junho de 2024, de relatoria do Conselheiro Wesley Rocha, mediante a reprodução do seguinte excerto do voto:

2. DA TRIBUTAÇÃO DOS VALORES RECEBIDOS DA PESSOA JURÍDICA SEM VÍNCULOS EMPREGATÍCIO

(...)

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.

Cumprе 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:

“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”.

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 a análise da jurisprudência, observa-se que a legislação também foi permitindo uma adequação às realidades jurídicas praticadas nas relações entre particulares, permitindo que as atividades intelectuais e também as de natureza científica, artística ou cultural pudessem constituir pessoa jurídica para prestar serviços nos respectivos seguimentos, diante do que dispõe, o art. 129, da Lei nº 11.196/2005, in verbis:

“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”.

Registra-se que na Ação Direta de Constitucionalidade 66, foi reconhecida, por oito votos a dois, a constitucionalidade do artigo 129, da Lei nº 11.196/2005, em 12/2020, possibilitando interpretar a criação de pessoa jurídica para prestação de serviços descritos no respectivo artigo. Assim, a contratação de interposta pessoa jurídica para viabilizar a atividade-fim da empresa é uma realidade atual.

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 Zambitte 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 incontroversa¹¹. 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 implícito¹².

38. Notemos que, no segmento da consulente, 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 do 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 ¹³ (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)".

(...)

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 atuação 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 interpoente 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 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.

(...)

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”.

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

EMENTA. ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF. Ano-calendário: 2014, 2015.

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).

Assim, entendo ser o caso de cancelamento da autuação.

Nesse sentido, constata-se no presente caso que a operação da pessoa jurídica Clínica Radiológica e Oncológica Ltda. – ME, da qual eram sócios, inicialmente, o Recorrente e a sua esposa, Sra. Andrea Boueri Ticle Lima, e que fora contratada pelo Hospital Mater Dei, para prestação de serviços médicos, foi uma opção negocial, estimulada e autorizada pela legislação brasileira, em razão da previsão contida no artigo 129 da Lei nº 11.196/2005, não havendo que se falar em fraude/simulação.

De igual forma, a contratação da pessoa jurídica Clínica Radiológica e Oncológica Ltda. – ME pelas empresas Segmento Farma; Schering; Novartis; Merck; Permanyer; Planmark; e Astrazeneca para prestação de serviços, ainda que de forma personalíssima pelo ora Recorrente, Enaldo, não evidenciam qualquer ilegalidade na forma de contratação, visto que se trata de serviços personalíssimos e intelectuais e prestados pelo sócio da empresa Clínica Oncológica, fato este que foi reconhecida a legalidade, conforme entendimento fixado pelo STF citado no decurso deste voto.

Destaco que, ao contrário do que entendeu a fiscalização e confirmado pela decisão de primeira instância, o fato da empresa Clínica Oncológica não contar com uma estrutura organizacional – sede física própria e corpo auxiliar para a prestação dos serviços – e bens do ativo imobilizado, não possuem o condão de afastar a legalidade da criação de tal pessoa jurídica, da qual é sócio o ora Recorrente, que recebeu distribuição de lucros, na forma definida no contrato social, valores estes isentos de tributação.

Acerca da matéria, destaco os seguintes precedentes deste CARF:

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Exercício: 2015, 2016 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. 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. (Acórdão nº 2101-002.830).

Ementa: 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. (Acórdão nº 1401-006.990).

Diante disso, impõe-se o cancelamento do Auto de Infração lavrado em desfavor do ora Recorrente.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, para dar-lhe **PROVIMENTO**, cancelando a autuação fiscal.

Assinado Digitalmente

Luana Esteves Freitas

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Marco Aurélio de Oliveira Barbosa**, Redator designado

Em que pese os argumentos apresentados pela ilustre Relatora, apresento minha divergência quanto à tributação dos valores recebidos da pessoa jurídica Clínica Radiológica e Oncológica Ltda-ME, declarados como isentos e não tributáveis.

Com o advento da Lei nº 11.196/2005, notadamente o art. 129, a partir de 1º de janeiro de 2006, foi introduzido novo tratamento tributário aos rendimentos oriundos de prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, executada por meio de pessoas jurídicas.

Assim dispõe o normativo:

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.

Portanto, às sociedades prestadoras de serviços de natureza intelectual, incluindo-se os de natureza científica, artística ou cultural, serão aplicadas as normas de tributação aplicáveis às pessoas jurídicas, independentemente de a prestação de serviço ter ou não caráter personalíssimo e de haver ou não a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços.

Todavia, para tal contratação ser considerada e gerar efeitos é necessário que a constituição das pessoas jurídicas prestadoras de serviços seja verdadeira e efetiva, o que no presente caso não ocorreu, conforme os fatos apurados pela autoridade lançadora, que serão analisados neste voto, no tocante aos valores recebidos da pessoa jurídica Clínica Radiológica e Oncológica Ltda-ME, declarados como isentos e não tributáveis, decorrentes da prestação de serviços ao Hospital Mater Dei.

Não teve o art. 129 da Lei nº 11.196/2005 o condão de afastar as relações de trabalho. A subordinação é o principal elemento diferenciador das relações civis e comerciais da relação de trabalho, situação que permaneceu inalterada mesmo após a edição do referido art. 129, uma vez que esse dispositivo legal não faz qualquer ressalva quanto ao requisito da subordinação, limitando-se a especificar o caráter personalíssimo da prestação de serviços.

Não se está aqui negando vigência ao referido dispositivo legal, até porque o STF já decidiu pela sua constitucionalidade. O que se contesta, no presente caso, é a sua aplicação ao caso concreto, onde restou demonstrado pela autoridade fiscal a ocorrência de simulação, tendo sido comprovado nos autos a verdadeira relação entre os supostos prestadores de serviço e a empresa contratante, com a existência de efetiva subordinação jurídica.

Ao longo de muito tempo, discutiu-se sobre o cabimento da terceirização no que toca à chamada atividade-fim da empresa. Até março de 2017, havia uma lacuna legislativa no que concerne à regulamentação desta relação empresarial. Sobre ela, vigorava o Enunciado nº 331 do Tribunal Superior do Trabalho – TST, que não permitia a terceirização da atividade-fim da empresa, e ainda, determinava que não poderia haver a constatação do elemento subordinação entre os trabalhadores da empresa terceirizada, dita prestadora de serviços, e a empresa terceirizante, a tomadora dos serviços.

Em 31/03/2017, sobreveio a Lei nº 13.429/2017, dando um primeiro passo na regulamentação do tema. Dispondo expressamente sobre o trabalho temporário, a lei acabou por não restringir os serviços passíveis de terceirização como apenas aqueles ligados à atividade-meio da empresa, o que levou o intérprete à conclusão de que havia sido autorizada a terceirização nas atividades-fim das empresas.

A certeza quanto a este entendimento veio com o advento da Lei nº 13.467, de 13/07/2017, que promoveu nova alteração na Lei nº 6.019/74, prevendo expressamente a possibilidade de terceirização das atividades-fim das empresas:

Lei nº 6.019/74

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)

(...)

§ 2 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. (Incluído pela Lei nº 13.429, de 2017)

No entanto, mesmo sendo lícita a terceirização da atividade-fim, não se impede o reconhecimento do vínculo entre os trabalhadores da empresa terceirizada (prestadora) e a empresa tomadora, desde que haja a comprovação do elemento subordinação.

Negar esta possibilidade seria afastar o princípio da proteção ao trabalhador. Por outro lado, para efeitos previdenciários, pouca relevância há em se admitir como lícita ou não a terceirização ou se é de natureza intelectual ou não intelectual. O que assume relevância é a relação de independência entre os segurados vinculados ao prestador de serviço e o tomador, qualquer que seja a atividade na qual estejam alocados, atividade-meio ou atividade-fim.

Também não se descuida aqui da nova realidade apresentada pela decisão do STF em que se reconhece a constitucionalidade da terceirização da atividade fim.

Em 30/08/2018, o tribunal pleno do STF julgou o mérito da Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) nº 324 da seguinte forma:

O Tribunal, no mérito, por maioria e nos termos do voto do Relator, julgou procedente o pedido e firmou a seguinte tese: 1. É lícita a terceirização de toda e qualquer atividade, meio ou fim, não se configurando relação de emprego entre a contratante e o empregado da contratada. 2. Na terceirização, compete à contratante: i) verificar a idoneidade e a capacidade econômica da terceirizada; e ii) responder subsidiariamente pelo descumprimento das normas trabalhistas, bem como por obrigações previdenciárias, na forma do art. 31 da Lei 8.212/1993, vencidos os Ministros Edson Fachin, Rosa Weber, Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio. Nesta assentada, o Relator esclareceu que a presente decisão não afeta automaticamente os processos em relação aos quais tenha havido coisa julgada. Presidiu o julgamento a Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 30.8.2018.

Na mesma data, o tribunal pleno também julgou o mérito do Recurso Extraordinário (RE) nº 958.252, deliberando também sobre o tema 725 da repercussão geral:

O Tribunal, por maioria e nos termos do voto do Relator, apreciando o tema 725 da repercussão geral, deu provimento ao recurso extraordinário, vencidos os Ministros Edson Fachin, Rosa Weber, Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio. Em seguida, o Tribunal fixou a seguinte tese: "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", vencida a Ministra Rosa Weber. O Ministro Marco Aurélio não se pronunciou quanto à tese. Ausentes os Ministros Dias Toffoli e Gilmar Mendes no momento da fixação da tese. Presidiu o julgamento a Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 30.8.2018.

Contudo, o permissivo legal para que se terceirize qualquer atividade da empresa não ampara atos ou negócios jurídicos simulados, como demonstrou a autoridade fiscal. Em suma, o que a Suprema Corte decidiu foi que, em si, não há vedação legal para se terceirizar qualquer atividade da empresa. Porém, tal terceirização poderá ser considerada ilícita por outras razões que não o mero fato de abranger a atividade finalística da empresa contratante.

Cabe, ainda, destacar que nem a autuação fiscal nem a decisão recorrida tiveram como base de sua fundamentação a existência de terceirização da atividade fim, mas sim a inexistência de uma contratação regular, considerando as reais condições em que os serviços são prestados.

Com efeito, no presente caso, os fatos apurados nos autos evidenciam que não estamos diante de uma obrigação contratual horizontal de natureza civil, com autonomia contratual e igualdade das partes, mas sim de uma relação cuja característica principal é a

subordinação jurídica dos contratados, conforme excertos do Termo de Verificação Fiscal, abaixo reproduzidos:

3.2. COM RELAÇÃO À CLÍNICA ONCOLÓGICA

3.2.1. A CLÍNICA ONCOLÓGICA foi constituída em 05/12/1996, com Capital Social de R\$ 1.000,00 e com sede e foro na Rua dos Otoni, nº 881, salas 1.101 a 1.106, Bairro Santa Efigênia, nesta capital. Seu objeto social era a prestação de serviços médicos com realização de exames e diagnósticos em medicina, clínica médica e assistência médica ambulatorial. Seu quadro societário era constituído pelos médicos Andréa Boueri Ticle Lima e Enaldo Melo de Lima, tendo, cada um, 50% do Capital Social. No referido contrato ficou estabelecido que poderia haver retirada de pró-labore para remunerar o exercício da gerência, e que os lucros e/ou prejuízos seriam apurados em balanço a ser realizado após o término do exercício social e distribuídos aos sócios proporcionalmente às quotas de capital de cada um.

3.2.2. Em sua 1ª Alteração Contratual, assinada em 09/04/2012, houve um aumento do Capital Social para R\$ 10.000,00, bem como a entrada de Aline Chaves Andrade e Alexandre Andrade dos Anjos Jacome no quadro societário. Diante dessa alteração, a participação de seus sócios no capital social passou a ser a seguinte: Andréa continuou detendo 50%, Enaldo passou a deter 40% e os novos sócios ficaram com 5% do Capital Social cada um. A administração da sociedade coube a Enaldo.

Na 2ª Alteração Contratual, realizada em 10/10/2012, o objeto social da CLÍNICA ONCOLÓGICA foi alterado para “prestação de serviços médicos especializado com responsabilidade pessoal e sem caráter empresarial com realização de exames e diagnósticos em medicina, clínica médica, terapêutica oncológica, consultoria médica e assistência médica ambulatorial”.

Por sua vez, a 3ª Alteração Contratual, assinada em 30/12/2014, estabeleceu que os lucros apurados seriam distribuídos entre os sócios de forma que os sócios minoritários receberiam, no mínimo, o valor de suas proporcionalidades na participação do capital, e os sócios majoritários receberiam no máximo o valor de suas proporcionalidades na participação do capital.

3.2.3. Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal – Diligência nº 01/2018, a CLÍNICA ONCOLÓGICA informou que a sede da empresa é no endereço residencial dos sócios Enaldo e Andréa, servindo apenas como “endereço administrativo” onde não ocorre a prestação de serviço, que é realizada nas empresas dos clientes.

3.2.4. Intimada a apresentar o Alvará de Funcionamento e Autorização da Vigilância Sanitária, a CLÍNICA ONCOLÓGICA apresentou um alvará concedido pela Prefeitura de Belo Horizonte datado de 07/06/2018, ou seja, data posterior à ciência do Termo de Intimação.

3.2.5. Intimada a comprovar a existência do Cadastro de Estabelecimento de Saúde junto ao CNES – Secretaria de Atenção à Saúde, a CLÍNICA ONCOLÓGICA não o fez, alegando que “está dispensada de tal cadastro, sabendo-se que o endereço da empresa é somente um endereço administrativo onde não ocorre prestação de serviço à saúde...”

3.2.6. Com relação aos bens do ativo imobilizado, a CLÍNICA ONCOLÓGICA informou que “tendo em vista a prestação dos serviços serem nas dependências dos clientes, a clínica utiliza de móveis, utensílios, aparelhos e equipamentos eletroeletrônicos onde são realizadas as prestações de serviços.”

3.2.7. Com relação aos critérios utilizados para distribuição dos lucros aos sócios, a CLÍNICA ONCOLÓGICA informou que estes foram divididos da seguinte forma: no ano-calendário 2013, de acordo com a participação no quadro societário da empresa e nos anos-calendários 2014 e 2015, proporcional à participação no capital social e considerando o trabalho dos sócios. Intimado a comprovar o efetivo recebimento de lucros da CLÍNICA ONCOLÓGICA o fiscalizado apresentou cópias de alguns extratos da CLÍNICA ONCOLÓGICA, e cópias dos Comprovantes de Rendimentos Pagos e de Retenção de Imposto de Renda na Fonte emitidos pela Clínica Oncológica em seu nome e no de sua esposa.

Intimado a discriminar os lucros recebidos por ele e os recebidos por sua esposa, os quais foram depositados em conta conjunta do casal, o fiscalizado limitou-se apenas a informar o total anual recebido por cada um.

3.2.8. Cabe destacar ainda a Cláusula Quinta – Objetivo Social da 2ª Alteração Contratual: “A sociedade terá por objetivo a prestação de Serviços Médicos especializado com responsabilidade pessoal e sem caráter empresarial...” Tal dispositivo foi inserido no Contrato Social para afastar a responsabilidade da pessoa jurídica no caso de uma ação judicial movida contra algum de seus profissionais. Quando um médico é acionado judicialmente em um processo por dano material e moral, o ônus da prova é de quem move o processo. No caso de pessoa jurídica, há uma inversão do ônus da prova e a empresa passa a ser tratada no processo como se fosse um hospital. Ou seja, o fiscalizado e seus sócios declaram, no

Contrato Social, que assumem a responsabilidade pessoal pelos seus serviços, comprovando que a prestação era feita pelo profissional pessoa física e não pela CLÍNICA ONCOLÓGICA.

3.2.9. Pelo exposto, resta claro que a CLÍNICA ONCOLÓGICA não existe de fato e que foi constituída apenas para que seus sócios pudessem auferir vantagens tributárias indevidas.

[...]

3.3.6. Por todo o exposto, verificou-se que a existência da pessoa jurídica era totalmente desnecessária na relação estabelecida entre o MATER DEI e o contribuinte nos anos-calendário fiscalizados. Pela simples leitura do Regimento Interno do hospital, resta claro a existência de pessoalidade diante da necessidade de cadastramento do médico em seu Corpo Clínico. Além disso, conforme já relatado, o próprio regimento interno recomenda que os membros do corpo clínico se organizem preferencialmente por meio de pessoas jurídicas. Ou seja, a contratação é feita INTUITU PERSONAE, e os serviços serão prestados por aquele profissional específico, que teve seu currículo analisado previamente.

Outro ponto importante é que apesar de relatar, em seu Termo de Resposta que os médicos membros do corpo clínico exercem suas atividades sem subordinação, na prática não é o que se observa. Ao estabelecer que as ações de seus membros devem ser pautadas pelo Regimento Interno e pelo Código de Integridade do MATER DEI, bem como pela necessidade de se reportar ao Coordenador de Equipe, resta claro a existência de subordinação do médico perante o hospital.

Além disso, é possível constatar que a habitualidade está presente nas atividades desenvolvidas pelo fiscalizado, que fazem parte da atividade fim do MATER DEI.

3.3.7. Destaca-se ainda o fato de a CLÍNICA ONCOLÓGICA não possuir empregados médicos, permitindo concluir que os serviços foram prestados pessoalmente por seus sócios.

3.3.8. Oportuno ressaltar que o fiscalizado é membro da UNICOOPER, a qual de acordo com definição constante de sua página na Internet: "A UNICOOPER congrega os cooperados que atuam no Hospital Mater Dei..." Verificou-se, inclusive, que nos anos-calendário fiscalizados o contribuinte recebeu valores da UNICOOPER pela prestação de serviços de médico no MATER DEI, conforme documentos apresentados por ele.

3.3.9. Por fim, é importante frisar que ao consultar o nome do fiscalizado em um site de busca na Internet, foram encontradas citações relacionando o médico com o MATER DEI. Verificou-se que não há qualquer menção à CLÍNICA ONCOLÓGICA, conforme demonstrado a seguir:

(...)

Cumpre destacar que o fiscalizado é o coordenador do Hospital de Câncer Mater Dei e coordenador do curso de especialização do referido hospital porém não foi declarado na DIRPF recebimento de rendimentos do hospital.

Analisando-se somente esse aspecto, do exercício de função de coordenação no MATER DEI, verifica-se que o fiscalizado está inserido na estrutura organizacional do hospital, estando, portanto, subordinado às normas e diretrizes dessa organização. Isto posto, resta inadmissível que tal contratação tenha sido feita por intermédio da CLÍNICA ONCOLÓGICA, uma vez que cargos de direção/coordenação não podem ser ocupados por pessoas jurídicas.

3.3.10. Ademais, conforme previsto em contrato, a CLÍNICA ONCOLÓGICA somente é responsável pelos serviços prestados, sendo os equipamentos, empregados e demais bens utilizados na prestação de serviço de propriedade/responsabilidade do MATER DEI. Ou seja, a CLÍNICA ONCOLÓGICA utilizou toda estrutura física, logística e operacional do MATER DEI para a prestação dos serviços, o que ocorre normalmente em relações de emprego, e não em relações entre duas pessoas jurídicas. Por fim, não há qualquer informação no site do MATER DEI de que o hospital terceiriza os serviços prestados no ONCOMATER.

Por fim, intimado a especificar os locais onde prestou serviços como pessoa física, o fiscalizado informou unidades do MATER DEI, conforme colacionado a seguir:

(...)

3.3.12. Sendo assim, resta indubitavelmente comprovado que a existência da pessoa jurídica CLÍNICA ONCOLÓGICA era totalmente dispensável na execução dos serviços, sendo necessária apenas a existência de seus sócios, profissionais com capacidade técnica adequada para cumprir a demanda contratada.

Desse modo, embora reconhecida a possibilidade jurídica de se terceirizar as atividades da empresa, o conjunto de fatos e provas carreados pela autoridade fiscal nestes autos conduziu, de forma correta, à desconsideração dos atos e do negócio jurídico praticados,

culminando com a caracterização da simulação da contratação da empresa Clínica Oncológica como prestadora de serviços para o Hospital Mater Dei.

Destaque-se que as fiscalizações, quando envolvem a apuração de eventual ocultação de simulação, normalmente são feitas através de um quadro probatório em que várias provas fáticas, indiciárias ou não, quando combinadas, formam um quadro geral da operação, revelando o papel de cada interveniente no mundo real. Em outras palavras, a reunião de cada uma das provas, de fato, adquire um valor maior do que a simples análise individual, pois permite a compreensão de cada uma no contexto da operação como um todo. É exatamente o que se apura ao se verificar os elementos de provas fáticas colacionados nos autos.

Portanto, deve ser mantida a decisão recorrida nesse ponto.

Quanto aos valores recebidos das pessoas jurídicas Segmento Farma; Schering; Novartis; Merck; Permanyer; Planmarck e Astrazeneca, acompanho o voto da Relatora no sentido de excluí-los da tributação, uma vez que se trata de serviços personalíssimos e intelectuais, prestados pelo sócio da empresa Clínica Oncológica, dentro do permissivo legal instituído pelo art. 129 da Lei nº 11.196/2005. Em relação a esses negócios, a Fiscalização não logrou comprovar a sua irregularidade, tendo apenas alegado que eram referentes a serviços personalíssimos.

MULTA QUALIFICADA

Nessa matéria, tendo em vista que os argumentos do recurso são semelhantes àqueles apresentados na Impugnação, adoto os fundamentos do voto condutor do Acórdão de Impugnação, nos termos do artigo 114, §12, I da Portaria MF nº 1.634/2023, para manter a decisão recorrida:

Com relação à multa aplicada, assim dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho 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 15 de junho de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea “a” pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea “b” com nova redação pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea “c” com nova redação pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

A multa qualificada de 150% tem por fundamento o parágrafo 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, transcrito, que trata da qualificação das infrações nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

LEI No 4.502, DE 30 DE NOVEMBRO DE 1964.

“Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características

essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72”.

Como se percebe, nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo acima transcrito. Excepciona a regra a comprovação do intuito doloso, a qual acarreta a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º , do artigo 44, da Lei nº 9.430 de 1996, com a redação dada Lei nº 11.488, de 15/06/2007.

O conceito de dolo encontra-se no inciso I do art. 18 do Decreto-lei nº 2.848, de 07 de dezembro de 1940 - Código Penal, que dispõe ser o crime doloso aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo.

No lançamento foi aplicada a multa de ofício no percentual de 150% sobre o valor do imposto devido nos lançamentos referentes às receitas. No Termo de Verificação Fiscal consta a motivação para o lançamento da multa qualificada, conforme transcrição:

5.1.3. Conforme exhaustivamente demonstrado neste Termo, o contribuinte, agindo em conluio com seus sócios, utilizou-se da pessoa jurídica interposta CLÍNICA ONCOLÓGICA para simular a distribuição de lucros e, desta forma, receber seus honorários médicos sem recolher o IRPF devido.

Não é possível crer que o contribuinte praticou apenas uma conduta negligente, pois diante de todo o conjunto probatório resta claro que o único objetivo da constituição da pessoa jurídica CLÍNICA ONCOLÓGICA era mascarar o recebimento de honorários médicos por parte de seus sócios visando uma economia ilícita de tributos.

Conclui-se, portanto, que o fiscalizado praticou conduta definida como sonegação no art. 71 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, bem como as condutas de fraude e conluio, previstas nos arts. 72 e 73, respectivamente, da mesma Lei.

Ressalte-se que qualquer conduta dolosa do sujeito passivo, com vistas a reduzir ou suprimir tributo, estará sempre enquadrada em uma das hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Portanto, é irrelevante distinguir se a conduta se configurou em sonegação, fraude ou conluio, bastando apenas que se enquadre em qualquer um dos tipos

definidos na citada lei e que no lançamento tenham sido indicadas todas as circunstâncias que possibilitaram a identificação do elemento subjetivo.

No presente caso, conforme já analisado, restou comprovada a ocorrência de evasão fiscal, diante da clara intenção de ludibriar o Fisco, quando promoveu a alteração das características essenciais dos honorários profissionais, mascarando-os como se fossem lucros distribuídos. A evasão fiscal consiste em prática que infringe a lei, cometida após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, e objetiva reduzi-la ou ocultá-la.

O sujeito passivo, sabendo que tem que pagar aquele tributo, encontra uma forma de dissimulá-lo, com o intuito de não pagá-lo ou minimizar o pagamento. A atitude está intrínseca na questão da evasão, pois o dolo e a intenção de não pagar ou pagar a menos do que é devido ao Estado está associada à ocorrência do fato gerador e, portanto, caracteriza-se como ilícita.

É preciso reconhecer que as hipóteses em que é facultado ao contribuinte realizar negócios sem ter de contribuir para o fisco são restritas e pressupõem a atuação dentro de limites impostos pela lei, não havendo espaço para hipóteses de simulação, fraude ou dolo.

Entretanto, havendo simulação, fraude ou dolo, resta caracterizada a evasão fiscal, forma ilícita de afastar a incidência tributária. Dentro da evasão encontram-se manobras ardilosas que, depois de ocorrido o fato gerador, visam a desviar a regra de incidência tributária, abrangendo as mais diversas formas de formas simulação.

Não é razoável supor que o autuado, na qualidade de médico, não tivesse o conhecimento e discernimento necessários para compreender o mecanismo e as consequências tributárias da prática adotada.

Não trata, portanto, o presente lançamento de simples omissão de rendimentos.

Portanto, não há como considerar involuntária a conduta do contribuinte nem mera divergência de interpretação fática ou da legislação, o que torna devida a multa qualificada prevista no artigo 44, inciso I, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Desta forma, deve ser mantida a qualificação da multa de ofício.

Contudo, em 21 de setembro de 2023 foi publicada a Lei nº 14.689, a qual alterou o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, tendo cominado penalidade menos severa, reduzindo-a para 100% (cem por cento), consoante abaixo:

§ 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)

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023).

Assim sendo, não tendo sido constatada a reincidência descrita no § 1º-A, aplica-se ao presente a retroatividade benigna de que trata o art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, de modo que a multa qualificada fica reduzida ao percentual de 100% (cem por cento).

COMPENSAÇÃO DE VALORES PAGOS PELA PESSOA JURÍDICA

Sobre o pedido subsidiário de compensação dos valores pagos pela pessoa jurídica, não há como acolher a sua pretensão, uma vez que este Conselho não é competente para apreciar pedidos de restituição/compensação. A competência é da unidade da Receita Federal que jurisdiciona o contribuinte.

Aos órgãos julgadores do CARF compete o julgamento de recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos do artigo 1º da Portaria MF nº 1.634 de 21 de dezembro de 2023.

Portanto, a atuação deste Conselho nos processos que tratem de compensação exige a instauração de litígio decorrente da negativa pela autoridade competente, o que não é o presente caso.

Nesse sentido as seguintes decisões deste Conselho:

COMPENSAÇÃO. PEDIDO. APRECIAÇÃO. INCOMPETÊNCIA DO CARF. A competência para apreciar pedido de compensação de tributos é do titular da unidade da Receita Federal do Brasil da jurisdição do domicílio tributário do contribuinte.

(Acórdão nº 2201-011.970, de 04/12/2024, Rel. Marco Aurélio de Oliveira Barbosa)

RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA TRIBUTADA. PESSOA JURÍDICA. PESSOA FÍSICA. APROVEITAMENTO DE TRIBUTOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os pedidos de compensação e restituição ostentam rito próprio, não se afigurando possível a sua análise no bojo de processo de lançamento de crédito tributário, especialmente quando o crédito a que se pretende compensar é oriundo de terceiros.

(Acórdão nº 9202-011.431, de 21/08/2024, Rel. Ludmila Mara Monteiro de Oliveira)

PAF. CARF. COMPETÊNCIA INSTITUCIONAL.

O CARF não é competente para apreciar pedidos de compensação, restituição, parcelamento e remissão de débitos, cuja competência é exclusiva da unidade da Receita Federal que jurisdiciona o contribuinte.

(Acórdão nº 2001-007.373, de 19/09/2024, Rel. Wilderson Botto)

Portanto, não se conhece do recurso nessa parte.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por conhecer em parte do Recurso Voluntário, não conhecendo quanto ao pedido de compensação, e, na parte conhecida, por dar-lhe provimento parcial para: i) excluir da tributação os valores recebidos das empresas: a) Segmento Farma; b) Schering; c) Novartis; d) Merck; e) Permanyer; f) Planmarck; g) Astrazeneca; ii) reduzir a multa qualificada para o percentual de 100%, em virtude da retroatividade benigna.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa