



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.727304/2018-51
ACÓRDÃO	2202-012.079 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ANDREA BOUERI TICLE LIMA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO VOLUNTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA. RENDIMENTOS RECEBIDOS POR MÉDICA POR INTERMÉDIO DE SOCIEDADE SIMPLES. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. RECLASSIFICAÇÃO COMO RENDIMENTOS DO TRABALHO. ART. 129 DA LEI Nº 11.196/2005. VERDADE MATERIAL. MULTA QUALIFICADA. REVISÃO DO LANÇAMENTO APÓS NOTIFICAÇÃO. ARTIGOS 145 E 149 DO CTN. APROVEITAMENTO DE TRIBUTOS RECOLHIDOS PELA PESSOA JURÍDICA. RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO.

I. CASO EM EXAME

Recurso voluntário interposto contra acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre/RS, que julgou improcedente a impugnação e manteve lançamento de ofício de IRPF relativo aos anos-calendário de 2013, 2014 e 2015. A exigência fiscal decorreu da reclassificação de valores declarados como lucros distribuídos pela Clínica Radiológica e Oncológica Ltda.-ME para rendimentos tributáveis do trabalho recebidos pela pessoa física da recorrente.

A fiscalização entendeu que a sociedade não possuía substância operacional própria para a prestação dos serviços médicos. A autuação considerou que os serviços foram prestados pessoalmente pela médica Andrea Boueri Ticle Lima a tomadores como Hospital Mater Dei, Ecograf e Clínica Radiológica. A autoridade fiscal também entendeu que a pessoa jurídica teria sido utilizada como interposta pessoa para mascarar honorários médicos sob a forma de distribuição de lucros.

A recorrente sustentou a regularidade da sociedade simples, constituída em 1996. Alegou que a clínica possuía objeto social compatível com

serviços médicos especializados, contabilidade regular, emissão de notas fiscais, apuração de resultados e distribuição de lucros. Defendeu a aplicação do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, a inexistência de vínculo empregatício, a ausência de simulação e a validade da tributação pela pessoa jurídica.

A recorrente também alegou a impossibilidade de revisão do lançamento para majoração da multa de ofício de 75% para 150%. Sustentou que não houve fato novo, erro de fato, fraude funcional ou hipótese legal que autorizasse a alteração em prejuízo do contribuinte. Pediu, subsidiariamente, o afastamento da multa qualificada e o aproveitamento dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica.

II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO

Há quatro questões em discussão: (i) saber se o recurso voluntário deve ser conhecido quanto às alegações de inconstitucionalidade; (ii) saber se os valores recebidos pela recorrente por intermédio da Clínica Radiológica e Oncológica Ltda.-ME devem ser tratados como lucros isentos ou como rendimentos tributáveis do trabalho; (iii) saber se a multa de ofício poderia ser majorada de 75% para 150% após a notificação do lançamento; e (iv) saber se os tributos recolhidos pela pessoa jurídica podem ser aproveitados em relação ao IRPF exigido da pessoa natural, na proporção de sua participação societária.

III. RAZÕES DE DECIDIR

O recurso voluntário não deve ser conhecido quanto às alegações de inconstitucionalidade. A Súmula CARF nº 2 estabelece que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

A matéria de fundo deve ser apreciada segundo a orientação firmada pela composição colegiada em precedentes específicos sobre prestação de serviços intelectuais na área médica. Nesses precedentes, prevaleceu o entendimento de que a forma societária pode ser afastada quando o conjunto probatório demonstra que os valores pagos aos médicos não representam efetiva distribuição de lucros, mas remuneração por trabalho médico.

No caso concreto, o acórdão recorrido assentou que a Clínica Radiológica e Oncológica Ltda.-ME funcionava em endereço residencial dos sócios, sem prestação de serviços no local. Também registrou a ausência de comprovação de cadastro no CNES, a apresentação de alvará posterior à

intimação fiscal, a inexistência de estrutura física própria relevante e a utilização de equipamentos e recursos dos tomadores dos serviços.

O acórdão recorrido também apontou que a prestação dos serviços médicos era pessoal. Em relação ao Hospital Mater Dei, foram considerados o cadastramento da médica no corpo clínico, a submissão a regimento interno e a código de integridade, a necessidade de reporte a coordenador de equipe e a habitualidade das atividades. Em relação à Ecograf e à Clínica Radiológica, foram considerados os contratos que indicavam a médica Andrea como responsável pela execução dos serviços, a prestação nas sedes das contratantes e a cessão dos recursos necessários pelos tomadores.

A circulação dos pagamentos reforçou a conclusão fiscal adotada pelo acórdão recorrido. O voto registrou que alguns cheques emitidos por tomadores foram nominais à fiscalizada e não transitaram pela conta bancária da pessoa jurídica. Também registrou que as distribuições de lucros ocorriam logo após os créditos feitos pelo Hospital Mater Dei e em valores próximos aos pagamentos recebidos pela clínica.

A reclassificação dos valores como rendimentos tributáveis do trabalho não depende da caracterização de vínculo de emprego. Para fins de IRPF, importa a efetiva prestação pessoal do serviço pela pessoa física e o auferimento de renda. Os rendimentos do trabalho, assalariado ou não, integram a base de cálculo do ajuste anual.

O art. 129 da Lei nº 11.196/2005 não se aplica quando o conjunto probatório demonstra que a pessoa jurídica não atuou como verdadeira prestadora dos serviços. A norma não protege a utilização de pessoa jurídica para dissimular relação de prestação pessoal de serviços e para conferir aparência de lucros isentos a valores com natureza remuneratória.

A revisão do lançamento para modificar o percentual da multa de 75% para 150% encontra amparo nos artigos 145, III e 149, VIII, do CTN. A exteriorização do lançamento anterior em desconformidade com a evidente intenção da autoridade lançadora, caracteriza erro de fato passível de correção por meio da sua revisão de ofício, ainda que tal equívoco não possa ser imputado ao sujeito passivo.

A estabilidade do lançamento regularmente notificado não assegura ao sujeito passivo a manutenção de crédito tributário realizado com evidente erro de fato na sua formalização.

Mantida a qualificação da multa, aplica-se retroativamente a Lei nº 14.689/2023 para reduzir a multa qualificada de 150% para 100%, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN.

O aproveitamento dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica deve ser admitido. Embora o acórdão recorrido tenha afirmado não haver descon sideração formal da personalidade jurídica, sua fundamentação tratou a Clínica Radiológica e Oncológica Ltda.-ME como estrutura sem substância econômica própria, atribuiu suas receitas à pessoa física e reclassificou seus lucros distribuídos como honorários médicos.

A descon sideração substancial da pessoa jurídica impõe a recomposição fiscal correspondente. Se a estrutura societária foi afastada para exigir IRPF da pessoa natural, os tributos recolhidos pela pessoa jurídica devem ser aproveitados em relação aos valores devidos pela pessoa física, na proporção da participação societária da recorrente.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso. No mérito, acordam, por maioria de votos, em dar-lhe parcial provimento para permitir o aproveitamento dos tributos pagos pela pessoa jurídica, em relação aos valores devidos pela pessoa física, na proporção de sua participação societária e reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%, vencidos os conselheiros Thiago Buschinelli Sorrentino (relator) que deu provimento parcial em maior extensão, reduzindo a multa qualificada ao percentual de 75%, e Andressa Pegoraro Tomazela, que deu provimento integral. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcelo Valverde Ferreira da Silva.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino – Relator

Assinado Digitalmente

Marcelo Valverde Ferreira da Silva – Redator Designado

Assinado Digitalmente

Ronnie Soares Anderson – Presidente

Participaram da reunião de julgamento os conselheiros Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Henrique Perlatto Moura, Thiago Buschinelli Sorrentino, Andressa Pegoraro Tomazela, Rafael de Aguiar Hirano (substituto[a] integral), Ronnie Soares Anderson (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão n. 10-65.127, proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre/RS, que julgou improcedente a impugnação apresentada e manteve lançamento de ofício de Imposto de Renda da Pessoa Física relativo aos anos-calendário de 2013, 2014 e 2015, incidente sobre valores que a recorrente afirma terem sido regularmente declarados e tributados pela pessoa jurídica Clínica Radiológica e Oncológica Ltda.-ME.

Afirma-se, inicialmente, a tempestividade do recurso, ao argumento de que a recorrente foi intimada da decisão recorrida em 15 de julho de 2019, tendo o prazo recursal começado a fluir no dia seguinte e se encerrado em 14 de agosto de 2019, data em que o recurso teria sido protocolado dentro do prazo legal de trinta dias.

Narra-se que a fiscalização e a decisão recorrida compreenderam que a recorrente, médica radiologista, não poderia ter se valido da Clínica Radiológica e Oncológica Ltda.-ME para prestar serviços médicos especializados, pois a constituição e utilização da pessoa jurídica teriam implicado tributação menos onerosa e suposta violação ao princípio da isonomia. Sustenta-se, contudo, que tal conclusão desconsiderou que a sociedade é simples, foi constituída em 1996, existe de fato e de direito, possui objeto social compatível com as atividades desempenhadas e passou a atuar em parceria com o Hospital Mater Dei apenas a partir de novembro de 2011.

Alega-se que a Clínica Radiológica e Oncológica Ltda.-ME não foi criada para mascarar honorários médicos ou para obter vantagem tributária indevida, mas para organizar a prestação de serviços médicos por seus sócios, com hierarquia interna, responsabilidade técnica, contabilidade regular, emissão de notas fiscais, apuração de resultados e distribuição de lucros. Acrescenta-se que a parceria com o Hospital Mater Dei envolvia gestão da Unidade OncoMater, cessão onerosa de espaço e estrutura, assunção de custos, glosas, despesas operacionais, depreciação, medicamentos, materiais e risco econômico pela própria sociedade.

Argumenta-se que a decisão recorrida teria sido simplista, por reproduzir extensamente a impugnação, por tratar de preliminar não suscitada e por deixar de enfrentar os argumentos centrais da defesa, sobretudo aqueles relativos à existência real da sociedade simples, à validade da tributação pela pessoa jurídica, à ausência de vínculo empregatício, à inexistência de simulação e à regularidade da distribuição de lucros.

Sustenta-se, em preliminar, a impossibilidade de revisão do lançamento para majoração da multa de ofício de 75% para 150%, ao fundamento de que a autoridade fiscal não

poderia alterar o critério jurídico originalmente adotado sob a simples alegação de erro. Defende-se que não houve fato novo, erro de fato, fraude funcional ou circunstância desconhecida que autorizasse a revisão do lançamento, mas mera alteração de enquadramento jurídico, vedada pelos artigos 145, 146 e 149 do Código Tributário Nacional.

Aduz-se, no mérito, que o artigo 129 da Lei n. 11.196/2005 autoriza a prestação de serviços intelectuais por pessoa jurídica, em caráter personalíssimo ou não, sujeitando-a à legislação aplicável às pessoas jurídicas. Defende-se que a norma prestigia a livre iniciativa, a liberdade de organização e a possibilidade de constituição de sociedades simples por profissionais intelectuais, inclusive médicos, não podendo a fiscalização desconsiderar automaticamente a pessoa jurídica apenas porque a atividade é exercida por seus próprios sócios.

Assevera-se que a desconsideração da personalidade jurídica somente seria admissível mediante demonstração de abuso, desvio de finalidade ou confusão patrimonial, hipóteses que a recorrente afirma inexistirem. Explica-se que a Clínica atuava dentro de seu objeto social, mantinha contabilidade regular, recebia os pagamentos em nome próprio, registrava receitas e despesas, apurava lucros e preservava patrimônio próprio, inclusive com lucros acumulados, o que afastaria a tese de confusão patrimonial.

Sustenta-se, ainda, que não foram comprovados os requisitos de vínculo empregatício nos contratos analisados. Argumenta-se que pessoalidade, habitualidade e onerosidade não bastam para descaracterizar a prestação de serviços por sociedade simples, pois tais elementos também podem estar presentes em contratos civis de prestação de serviços intelectuais. Afirma-se que o requisito decisivo seria a subordinação, e que esta não foi demonstrada.

Afirma-se, quanto aos contratos celebrados com Ecograf, Clínica Radiológica e Hospital Mater Dei, que a fiscalização presumiu contratação direta da médica Andrea, mas ignorou que os pagamentos teriam sido feitos à pessoa jurídica, contabilizados regularmente e acompanhados de emissão de notas fiscais. Aduz-se que a prestação de serviços nas dependências dos tomadores, a exigência de cadastramento no corpo clínico e a observância a regimentos internos e códigos de integridade não configuram, por si só, subordinação trabalhista.

Argumenta-se, especificamente quanto ao Hospital Mater Dei, que a relação contratual era de parceria médico-hospitalar, com divisão de receitas, custos e riscos. Sustenta-se que a Clínica recebia percentual sobre o lucro da Unidade OncoMater, após abatimento de despesas, medicamentos, materiais, custos de pessoal, manutenção, depreciação, energia, água, telefone, tributos e glosas, de modo que sua remuneração não se vinculava ao número individual de consultas, procedimentos ou horas de trabalho da recorrente.

Defende-se que a assunção do risco econômico pela Clínica afasta a tese de emprego ou de recebimento disfarçado de honorários médicos, pois, em caso de resultado negativo da operação, a sociedade suportaria os ônus. Acrescenta-se que o Hospital Mater Dei

cedia estrutura de forma onerosa e precária, enquanto a Clínica geria a unidade, coordenava a equipe e respondia tecnicamente pelos serviços, sem subordinação direta ao hospital.

Alega-se que a economia tributária, ainda que existente, constitui propósito negocial lícito quando realizada antes do fato gerador, sem fraude, simulação ou criação artificial de despesas. Sustenta-se que não há norma que imponha ao contribuinte a forma mais onerosa de tributação, nem regra que permita à fiscalização desconsiderar negócio jurídico apenas porque dele resulta economia fiscal.

Impugna-se, também, a base de cálculo adotada pela fiscalização, ao argumento de que os valores imputados individualmente aos sócios foram calculados por critério de supostos atendimentos médicos, sem correspondência com os lucros efetivamente distribuídos e percebidos. Afirma-se que, em 2015, por exemplo, a fiscalização teria utilizado base total superior ao montante de lucros distribuídos, o que revelaria vício de motivação do lançamento.

Sustenta-se que a multa qualificada de 150% é inexigível, porque não houve comprovação de dolo, fraude, sonegação ou conluio. Aduz-se que a fiscalização se apoiou em presunções e juízos de valor sobre a finalidade da pessoa jurídica, sem indicar condutas dolosas específicas praticadas pela recorrente. Argumenta-se que, no máximo, haveria divergência interpretativa sobre a forma de tributação, insuficiente para justificar penalidade qualificada.

Pondera-se, subsidiariamente, que, caso mantida a desconsideração da pessoa jurídica, devem ser deduzidos do IRPF exigido os valores já recolhidos pela Clínica Radiológica e Oncológica Ltda.-ME a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, sob pena de bis in idem, confisco e enriquecimento sem causa da Administração Tributária.

Pede-se, ao final, o conhecimento e provimento do recurso voluntário, com a reforma do acórdão recorrido e o cancelamento integral do lançamento tributário, por inexistir omissão de rendimentos tributáveis pela pessoa física e por ser válida a tributação apurada e recolhida por intermédio da Clínica Radiológica e Oncológica Ltda.-ME. Pede-se, subsidiariamente, o afastamento da multa qualificada de 150%, seja pela impossibilidade de revisão do lançamento, seja pela ausência de prova de fraude, dolo ou simulação. Pede-se, ainda, caso subsista a exigência, a dedução proporcional dos valores já pagos pela pessoa jurídica a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, com incidência da multa apenas sobre eventual saldo residual de IRPF.

O órgão julgador de origem houve por bem manter o lançamento, em acórdão assim ementado:

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.

VALOR DO LANÇAMENTO. ERRO.

O lançamento pode ser revisto de ofício pela autoridade administrativa sempre que comprovado erro.

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 à 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.

Ciência em 15/07/2019 (fls. 1.092). Interposição em 13/08/2019 (fls. 1.095).

Ante o exposto, pede-se a desconstituição do crédito tributário.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Thiago Buschinelli Sorrentino**, Relator

RESUMO**I. CASO EM EXAME**

Recurso voluntário interposto contra acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre/RS, que julgou improcedente a impugnação e manteve lançamento de ofício de IRPF relativo aos anos-calendário de 2013, 2014 e 2015. A exigência fiscal decorreu da reclassificação de valores declarados como lucros distribuídos pela Clínica Radiológica e Oncológica Ltda.-ME para rendimentos tributáveis do trabalho recebidos pela pessoa física da recorrente.

A fiscalização entendeu que a sociedade não possuía substância operacional própria para a prestação dos serviços médicos. A autuação considerou que os serviços foram prestados pessoalmente pela médica Andrea Boueri Ticle Lima a tomadores como Hospital Mater Dei, Ecograf e Clínica Radiológica. A autoridade fiscal também entendeu que a pessoa jurídica teria sido utilizada como interposta pessoa para mascarar honorários médicos sob a forma de distribuição de lucros.

A recorrente sustentou a regularidade da sociedade simples, constituída em 1996. Alegou que a clínica possuía objeto social compatível com serviços médicos especializados, contabilidade regular, emissão de notas fiscais, apuração de resultados e distribuição de lucros. Defendeu a aplicação do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, a inexistência de vínculo empregatício, a ausência de simulação e a validade da tributação pela pessoa jurídica.

A recorrente também alegou a impossibilidade de revisão do lançamento para majoração da multa de ofício de 75% para 150%. Sustentou que não houve fato novo, erro de fato, fraude funcional ou hipótese legal que autorizasse a alteração em prejuízo do contribuinte. Pediu, subsidiariamente, o afastamento da multa qualificada e o aproveitamento dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica.

II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO

Há quatro questões em discussão: (i) saber se o recurso voluntário deve ser conhecido quanto às alegações de inconstitucionalidade; (ii) saber se os valores recebidos pela recorrente por intermédio da Clínica Radiológica e Oncológica Ltda.-ME devem ser tratados como lucros isentos ou como rendimentos tributáveis do trabalho; (iii) saber se a multa de ofício poderia ser majorada de 75% para 150% após a notificação do lançamento; e (iv) saber se os tributos recolhidos pela pessoa jurídica podem ser aproveitados em relação ao IRPF exigido da pessoa natural, na proporção de sua participação societária.

III. RAZÕES DE DECIDIR

O recurso voluntário não deve ser conhecido quanto às alegações de inconstitucionalidade. A Súmula CARF nº 2 estabelece que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

A matéria de fundo deve ser apreciada segundo a orientação firmada pela composição colegiada em precedentes específicos sobre prestação de serviços intelectuais na área médica. Nesses precedentes, prevaleceu o entendimento de que a forma societária pode ser

afastada quando o conjunto probatório demonstra que os valores pagos aos médicos não representam efetiva distribuição de lucros, mas remuneração por trabalho médico.

No caso concreto, o acórdão recorrido assentou que a Clínica Radiológica e Oncológica Ltda.-ME funcionava em endereço residencial dos sócios, sem prestação de serviços no local. Também registrou a ausência de comprovação de cadastro no CNES, a apresentação de alvará posterior à intimação fiscal, a inexistência de estrutura física própria relevante e a utilização de equipamentos e recursos dos tomadores dos serviços.

O acórdão recorrido também apontou que a prestação dos serviços médicos era pessoal. Em relação ao Hospital Mater Dei, foram considerados o cadastramento da médica no corpo clínico, a submissão a regimento interno e a código de integridade, a necessidade de reporte a coordenador de equipe e a habitualidade das atividades. Em relação à Ecograf e à Clínica Radiológica, foram considerados os contratos que indicavam a médica Andrea como responsável pela execução dos serviços, a prestação nas sedes das contratantes e a cessão dos recursos necessários pelos tomadores.

A circulação dos pagamentos reforçou a conclusão fiscal adotada pelo acórdão recorrido. O voto registrou que alguns cheques emitidos por tomadores foram nominais à fiscalizada e não transitaram pela conta bancária da pessoa jurídica. Também registrou que as distribuições de lucros ocorriam logo após os créditos feitos pelo Hospital Mater Dei e em valores próximos aos pagamentos recebidos pela clínica.

A reclassificação dos valores como rendimentos tributáveis do trabalho não depende da caracterização de vínculo de emprego. Para fins de IRPF, importa a efetiva prestação pessoal do serviço pela pessoa física e o auferimento de renda. Os rendimentos do trabalho, assalariado ou não, integram a base de cálculo do ajuste anual.

O art. 129 da Lei nº 11.196/2005 não se aplica quando o conjunto probatório demonstra que a pessoa jurídica não atuou como verdadeira prestadora dos serviços. A norma não protege a utilização de pessoa jurídica para dissimular relação de prestação pessoal de serviços e para conferir aparência de lucros isentos a valores com natureza remuneratória.

A revisão do lançamento para elevar a multa de 75% para 150% não encontra amparo nos arts. 145 e 149 do CTN. O demonstrativo de crédito tributário originalmente notificado à contribuinte indicava multa de 75%. A posterior alteração para 150% decorreu de inconsistência interna imputável à Administração Tributária, e não de fato novo, omissão do sujeito passivo, falsidade, dolo descoberto posteriormente, fraude funcional ou outra hipótese taxativa de revisão de ofício.

A estabilidade do lançamento regularmente notificado constitui garantia do sujeito passivo. A Administração Tributária não pode transferir ao contribuinte o ônus de falha material praticada na consolidação do crédito tributário, quando a correção pretendida implica agravamento da exigência fiscal em seu prejuízo.

Deve prevalecer o percentual de 75% constante do demonstrativo de crédito tributário original. O conhecimento, pela contribuinte, da motivação constante do Termo de Verificação Fiscal não convalida a alteração posterior da multa em patamar superior ao formalmente notificado.

Ainda que fosse mantida a qualificação da multa, a Lei nº 14.689/2023 teria incidência retroativa benéfica para reduzir a multa qualificada de 150% para 100%, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN. Essa conclusão fica prejudicada no caso concreto, diante do acolhimento da tese principal de manutenção da multa em 75%.

O aproveitamento dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica deve ser admitido. Embora o acórdão recorrido tenha afirmado não haver desconsideração formal da personalidade jurídica, sua fundamentação tratou a Clínica Radiológica e Oncológica Ltda.-ME como estrutura sem substância econômica própria, atribuiu suas receitas à pessoa física e reclassificou seus lucros distribuídos como honorários médicos.

A desconsideração substancial da pessoa jurídica impõe a recomposição fiscal correspondente. Se a estrutura societária foi afastada para exigir IRPF da pessoa natural, os tributos recolhidos pela pessoa jurídica devem ser aproveitados em relação aos valores devidos pela pessoa física, na proporção da participação societária da recorrente.

1 CONHECIMENTO

Presentes os pressupostos, conheço do recurso voluntário.

2 PRECEDENTES ESPECÍFICOS DESTA COMPOSIÇÃO COLEGIADA

Segundo argumenta o sábio juiz da Suprema Corte de Israel, Aharon Barak, ao discorrer sobre o papel de um magistrado em uma democracia (The Judge in a Democracy. Mercer County: Princeton University Press, 2009, p. 209-211), uma das funções da adjudicação é estabilizar expectativas, de modo a conferir previsibilidade e segurança jurídica. Portanto, uma vez que um dado colegiado tiver apreciado uma matéria, seria de bom aviso aos julgadores vencidos que aderissem à posição vencedora, em nome do que chamaríamos aqui de “Princípio do Colegiado”.

Não obstante, em questões tidas por essenciais à própria jurisdição, prossegue Barak, deve o juiz insistir em divergência, nas hipóteses em que houver oportunidade para convencimento da maioria sobre a solução adequada a ser tomada.

Evidentemente, o CARF não é um órgão jurisdicional, e seus conselheiros não são juízes. O papel do exame do recurso voluntário é realizar controle de legalidade, e não de validade amplo (SORRENTINO, Thiago B. Pode o fisco ajuizar ação para rever decisão administrativa favorável ao contribuinte?. Revista de Doutrina Jurídica, Brasília, DF, v. 111, n. 2, p. 205–225, 2020. DOI: 10.22477/rdj.v111i2.613). Contudo, há espaços de intersecção entre a jurisdição e a atividade de controle administrativo, tal como estruturada no âmbito federal, e essa sobreposição pontual permite aplicar a orientação sugerida por Barak, acerca da necessária estabilidade e previsibilidade após o exame de uma determinada questão pelo colegiado, e sobre as hipóteses que sugeririam a necessidade de propor a revisão de entendimentos já tomados.

Há uma tentação que acomete o julgador de temperamento independente: a de confundir a profundidade de sua convicção com a correção absoluta de seu juízo. Esse equívoco, embora compreensível em quem sente o peso da toga como responsabilidade pessoal, desconhece a natureza essencialmente coletiva da jurisdição e o lugar que o precedente ocupa na arquitetura do Estado de Direito. O ofício de julgar não é um solilóquio. Não é o palco em que o magistrado declama suas certezas para um auditório que lhe tributa reverência; é, ao contrário, um diálogo entre gerações de intérpretes, um tecido que se vai construindo fio a fio, no qual a voz singular somente ganha sentido quando integrada ao padrão maior que o conjunto produz.

A doutrina do *stare decisis*, nascida no common law e progressivamente incorporada às tradições de civil law que primam pela coerência sistêmica, não é uma rendição intelectual. Seu fundamento não repousa na presunção de que o precedente é infalível, mas na convicção de que a segurança jurídica, a isonomia e a previsibilidade das decisões valem mais, em regra, do que a satisfação individual de uma divergência pessoal. Quem decide em sentido contrário à orientação firmada pelo tribunal competente não demonstra coragem intelectual; demonstra, quando não existem fundamentos supervenientes que justifiquem a distinção ou a superação do precedente, uma espécie de voluntarismo que faz da função jurisdicional instrumento de expressão idiossincrática, e não de realização do direito. Segurança jurídica, dir-se-ia, é o compromisso que o Estado assume com o cidadão de que casos iguais serão tratados igualmente, ao longo do tempo e através das pessoas.

Não obstante, o argumento mais profundo em favor do *stare decisis* transcende a dimensão pragmática da estabilidade. Ele remete a uma compreensão que a psicologia da Gestalt iluminou com a força de uma epifania: o todo é mais do que a soma das partes. O colegiado não é a justaposição mecânica de opiniões individuais, um simples somatório aritmético de convicções paralelas. É algo qualitativamente distinto, uma entidade deliberativa que produz, no encontro e no atrito das inteligências, uma síntese que nenhum de seus membros, isoladamente, seria capaz de engendrar. Quando os julgadores se reúnem em câmara, em turma, em plenário, a deliberação os transforma. A tese que emerge individual e apressada encontra resistência, nuance, a objeção que não havia sido considerada, a perspectiva que o ângulo singular não alcança. O que daí resulta, esse entendimento amadurecido e coletivamente construído, carrega uma legitimidade

que a convicção solitária simplesmente não possui. Desprezá-lo, em nome da própria percepção que não foi submetida ao mesmo crisol, é um gesto de soberba epistemológica.

Tal compreensão vincula-se, ademais, ao que se poderia chamar de princípio do colegiado: a ideia de que a unidade decisória não é o julgador, mas o órgão. O colegiado existe precisamente porque o direito reconhece que a complexidade das questões jurídicas supera a capacidade cognitiva de qualquer mente, por mais aguda que seja. Não há vício nessa constatação; há sabedoria institucional. O julgador que, convencido da excelência de seu raciocínio, recusa-se a acatar a orientação firmada pelo colegiado superior está, na prática, substituindo a arquitetura deliberativa do sistema pela autoridade não legitimada de sua própria consciência. Está a agir como se o tribunal fosse ele, e não aquela entidade coletiva, histórica e plural que o supera. Resulta daí que a divergência, embora legítima e até saudável quando manifestada nos espaços apropriados, não pode converter-se em dissidência permanente que mine a uniformidade da jurisprudência e fragmente a orientação que o jurisdicionado merece receber de modo coerente.

Cumpra acrescentar que o respeito ao precedente não apaga a individualidade do julgador. A *ratio decidendi* a que ele adere não é uma jaula; é uma tradição viva, suscetível de distinção quando os fatos divergem, de superação quando a sociedade evolui, de reconsideração quando o erro originário se demonstra suficientemente grave. O *stare decisis* não é um mecanismo de ossificação do direito, mas de sua continuidade reflexiva. O julgador que adere ao entendimento consolidado, ainda que a contragosto, preserva algo que vai além do caso concreto: preserva a confiança de que o sistema jurídico tem memória e coerência, de que não está sujeito aos humores cambiantes de cada julgador de plantão. Essa é uma forma de respeito ao administrado que nenhuma brilhante divergência solitária jamais poderá substituir.

Ao fim, a grandeza do colegiado reside exatamente nisso: na capacidade de absorver e superar as perspectivas individuais para produzir algo que as transcende. Como a catedral que nenhum artesão medieval viveu para ver concluída, mas que cada um deles construiu com dedicação anônima, o direito jurisprudencial é uma obra coletiva, intergeracional, que se ergue tijolo a tijolo, voto a voto, pela contribuição disciplinada de cada um de seus construtores. Ao julgador que diverge cabe, portanto, a nobreza da contenção: registrar sua posição nos autos com a precisão que o rigor intelectual exige, e então, resignado não à derrota, mas à grandeza do conjunto, acompanhar o entendimento do colegiado. Não porque sua voz não valha, mas porque o coro vale mais.

Nesse contexto, apesar de possuir entendimento divergente, penso que é o momento de aderir nominalmente à posição desta 2ª Turma, até que haja modificação nas circunstâncias que sugiram a necessidade de reexame da matéria de direito (para os casos que sigam a tipologia deste, na linha desses precedentes).

Em relação à situação da prestação de serviços intelectuais na área médica, e novamente ressaltando minha idiossincrática leitura, aplicarei o entendimento firmado por ocasião

do julgamento dos seguintes precedentes: 15956.720051/2017-96 (2202-011.608), Thiago Buschinelli Sorrentino, Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção, sessão em 04 de novembro de 2025 e publicação em 05 de dezembro de 2025; 15956.720169/2016-33 (2202-011.605), Thiago Buschinelli Sorrentino, Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção, sessão em 04 de novembro de 2025 e publicação em 05 de dezembro de 2025; 15956.720051/2017-96 (2202-011.608), Thiago Buschinelli Sorrentino, Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção, sessão em 04 de novembro de 2025 e publicação em 05 de dezembro de 2025; 15956.720169/2016-33 (2202-011.605), Thiago Buschinelli Sorrentino, Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção, sessão em 04 de novembro de 2025 e publicação em 05 de dezembro de 2025.

Nesses recursos voluntário, a controvérsia central consistiu em definir se os valores recebidos pelos contribuintes, declarados como rendimentos isentos a título de distribuição de lucros, correspondiam efetivamente a lucros societários ou se, como entendeu a fiscalização, constituíam remuneração por serviços médicos prestados, disfarçada sob a forma de participação societária.

Neles, a fiscalização partiu da premissa de que as empresas teriam constituído uma estrutura societária apenas formal, com centenas de médicos admitidos como sócios, mas sem verdadeira *affectio societatis*. Os elementos apontados foram semelhantes: participação societária simbólica, em geral de R\$ 1,00; concentração quase integral das cotas e do poder decisório no sócio-administrador; outorga de procurações amplas; alta rotatividade de sócios; pagamentos frequentes, inclusive várias vezes no mesmo mês ou no mesmo dia; correlação dos valores com plantões, locais de atendimento e produção individual; ausência de lastro contábil suficiente para demonstrar a apuração de lucros; existência de escalas e penalidades; e alegada promessa de recebimento de valores sem tributação. Com base nesse conjunto, a fiscalização reclassificou os valores como rendimentos tributáveis do trabalho e aplicou multa de ofício qualificada.

A defesa dos contribuintes sustentou, em linhas gerais, que as empresas eram sociedades simples regularmente constituídas, voltadas à organização da prestação de serviços médicos. Alegou-se que, nesse tipo societário, a distribuição de lucros poderia ser desproporcional ao capital social e vinculada à contribuição de cada sócio para a produção de receitas, nos termos do contrato social e do art. 1.007 do Código Civil. Também se afirmou que as escalas e regras internas representavam mera organização operacional, e não subordinação trabalhista; que a multiplicidade de sócios e a rotatividade eram compatíveis com a dinâmica da atividade médica; que não havia prova individualizada de fraude ou conluio; e que, em todo caso, seria indevida a multa qualificada por ausência de dolo específico.

O conselheiro relator rejeitou as preliminares de nulidade, conexão, prejudicialidade externa e insuficiência de fundamentação, por entender que o lançamento e as decisões recorridas permitiam a compreensão da acusação e o exercício da defesa. No mérito, porém, deu razão aos recorrentes. Para ele, os indícios utilizados pela fiscalização não eram suficientes, por si sós, para descaracterizar o vínculo societário e transformar os lucros declarados

em remuneração tributável. O relator entendeu que a distribuição de resultados conforme a produção individual poderia ser compatível com sociedade simples de profissionais; que a participação simbólica no capital, a delegação de poderes, a concentração de gestão, a rotatividade e as escalas deveriam ser lidas à luz da economia de serviços especializados e da organização de uma sociedade médica; e que a fiscalização não teria demonstrado, de modo robusto e individualizado, simulação, fraude ou conluio.

A posição deste relator também se apoiou na leitura dos precedentes do Supremo Tribunal Federal sobre terceirização, pejetização e liberdade de organização produtiva. Em sua compreensão, a ADPF 324, o RE 958.252, a ADC 66 e reclamações constitucionais posteriores indicariam que, em relações envolvendo profissionais qualificados, especialmente sem demonstração de hipossuficiência concreta, não se poderia presumir fraude apenas porque o serviço foi prestado mediante pessoa jurídica ou estrutura societária. A partir dessa premissa, concluiu que o arranjo adotado pelas empresas poderia ser juridicamente válido e que a Administração não poderia desconsiderá-lo com base em presunções genéricas. Por isso, votou pelo provimento integral dos recursos, com cancelamento do lançamento; e, subsidiariamente, afastaria a multa qualificada por ausência de prova de dolo, fraude ou conluio.

Prevaleceu, contudo, a divergência aberta pela conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, nossa colega de ontem e de sempre, a quem sempre renderemos homenagens; designada redatora para os acórdãos. Para a posição vencedora, o conjunto probatório demonstrava que os valores pagos pelas empresas aos médicos não representavam efetiva distribuição de lucros, mas remuneração por trabalho médico. A conselheira redatora atribuiu especial peso à frequência dos pagamentos, à ausência de apuração contábil compatível com distribuição de resultados, à participação societária irrisória, à concentração extrema de poder no sócio-administrador, à outorga de procurações, à rotatividade incompatível com vínculo societário estável, às escalas e penalidades e à promessa de economia tributária. Esses elementos, examinados em conjunto, foram considerados suficientes para demonstrar a simulação da condição de sócio e a natureza tributável dos valores recebidos.

Assim, a posição vencedora manteve a reclassificação dos rendimentos como tributáveis pelo IRPF. A conselheira Sara concluiu que a forma societária não correspondia à realidade material da relação mantida entre os médicos e as empresas, pois os pagamentos eram vinculados à prestação de serviços, e não à participação nos resultados da sociedade. Desse modo, confirmou-se a validade do lançamento quanto ao imposto e aos juros, rejeitando-se a tese de que os valores deveriam permanecer como lucros isentos.

A divergência vencedora, entretanto, não manteve integralmente a penalidade originalmente aplicada. Embora tenha reconhecido a simulação e preservado a tributação dos valores como rendimentos do trabalho, a decisão aplicou a retroatividade benigna da Lei nº 14.689/2023, que reduziu o percentual da multa qualificada, e deu provimento parcial aos recursos apenas para reduzir a multa de ofício ao patamar de 100%. O resultado, em ambos os acórdãos, foi o provimento parcial por voto de qualidade, vencidos o relator Thiago Buschinelli

Sorrentino e a conselheira Andressa Pegoraro Tomazela, que davam provimento integral, e vencido também o conselheiro Marcelo Valverde Ferreira da Silva, que dava provimento parcial em maior extensão.

Em síntese, os casos examinaram a validade fiscal da estrutura societária de sociedades destinadas à prestação de serviços de saúde e a natureza dos valores pagos a médicos admitidos como sócios. O relator Thiago entendeu que o Fisco não comprovou suficientemente a simulação, que os elementos apontados poderiam ser compatíveis com sociedade simples de profissionais e que os recursos deveriam ser integralmente providos. A posição vencedora, redigida pela conselheira Sara, entendeu o oposto quanto ao mérito: considerou comprovada a simulação e manteve a reclassificação dos lucros como rendimentos tributáveis, mas reduziu a multa qualificada para 100% em razão da legislação superveniente mais benéfica.

3 PRECEDENTE ESPECÍFICO DE OUTRA TURMA DA SEGUNDA SEÇÃO DO CARF

Apenas para registro, anoto a existência do seguinte precedente, pertinente ao mesmo grupo:

Numero do processo: 15504.725785/2018-61

Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Thu Jul 24 00:00:00 UTC 2025

Data da publicação: Thu Aug 14 00:00:00 UTC 2025

Ementa: 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. APECIAÇÃO. 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. CONDOTA 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.

Numero da decisão: 2201-012.134

Decisão: 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).

Nome do relator: LUANA ESTEVES FREITAS

4 PRELIMINARES E MÉRITO

Nos termos do art. 114, § 12º, I do Regimento Interno do CARF (RICARF/2023), se não houver inovação nas razões recursais, nem no quadro fático-jurídico, o relator pode aderir à fundamentação coligida no acórdão-recorrido.

Assim, registro o seguinte trecho do acórdão-recorrido:

Esclareça-se, inicialmente, que o trabalho de Fiscalização é pautado de formalidade intrínseca da atividade legal exercida, na busca da verdade material dos fatos com a sua subsunção aos preceitos legais.

Trata-se de atividade plenamente vinculada, não podendo haver discricionariedade por parte da autoridade lançadora, conforme preconiza o art. 142, transcrito a seguir:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

O que esta autoridade julgadora irá analisar é se o lançamento foi efetuado conforme a legislação e os elementos de que possuía a Fiscalização, contrapondo-os com as alegações trazidas pelo impugnante juntamente com as provas que as acompanhem.

Ilegalidade/Inconstitucionalidade

Com relação às alegações de ilegalidade e inconstitucionalidade, saliente-se que não são suscetíveis de apreciação na via administrativa quaisquer arguições de inconstitucionalidade de leis tributárias ou fiscais, isso porque as autoridades administrativas, enquanto responsáveis pela execução das determinações legais, devem sempre partir do pressuposto de que o Legislador tenha editado leis compatíveis com a Constituição Federal.

Noutras palavras, as autoridades administrativas não podem negar aplicação às leis regularmente emanadas do Poder Legislativo.

O exame da constitucionalidade ou legalidade das leis é tarefa estritamente reservada aos órgãos do Poder Judiciário, nos termos do art. 102 da Constituição Federal de 1988.

A autoridade tributária, tanto a lançadora quanto a julgadora, encontra-se cingida aos estritos termos da legislação fiscal, estando impedida de ultrapassar tais fronteiras para examinar questões outras como as suscitadas na impugnação em tela, uma vez que às autoridades tributárias cabe apenas cumprir e aplicar a lei.

[...]

Jurisprudência Administrativa e Judicial

Com relação à jurisprudência judicial, esclarece-se que a eficácia dos acórdãos dos tribunais limita-se especificamente ao caso julgado e às partes inseridas no processo de que resultou a sentença, não aproveitando esses acórdãos em relação a qualquer outra ocorrência senão aquela objeto da sentença, ainda que

de idêntica natureza, seja ou não interessado na nova relação o contribuinte parte do processo de que decorreu o acórdão.

Quanto às decisões administrativas aludidas pelo contribuinte ao longo de sua peça impugnatória, cumpre observar que essas só se aplicam aos autos nos quais foram proferidas, não sendo cabível seu emprego a qualquer outro processo, mesmo que versando sobre a mesma matéria, por não se constituírem em norma geral.

Doutrinas

No que se refere às doutrinas transcritas, cabe esclarecer que mesmo a mais respeitável doutrina, ainda que dos mais consagrados tributaristas, não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

Mérito

A autuada questionou a totalidade do crédito tributário lançado por meio do presente lançamento de ofício, quando apresentou esclarecimentos, pontos de vista no tocante às suas teses, várias considerações e argumentos para amparar sua defesa.

A extensa impugnação está sintetizada no relatório.

Omissão de Rendimentos

Entendeu a fiscalização, após todos os esclarecimentos e elementos de prova trazidos ao procedimento fiscal pelo contribuinte e pelas pessoas físicas e jurídicas diligenciadas e também informações constantes dos bancos de dados da RFB, que os rendimentos recebidos pelo contribuinte da pessoa jurídica [PESSOA JURÍDICA ANONIMIZADA] são referentes a honorários médicos e não a lucros distribuídos.

Nos itens 4.6 e 4.7 do Termo de Verificação de Infração estão descritas as omissões de rendimentos apuradas.

4.7. Omissão de Rendimentos do Trabalho Recebidos de Pessoa Jurídica — Anos-calendário 2013 a 2015

4.7.1. Conforme já exaustivamente demonstrado, restou comprovado que os rendimentos recebidos pelo sujeito passivo possuem natureza remuneratória de prestação de serviços, referem-se a honorários médicos, e não a lucros distribuídos.

4.7.2. Além disso, conforme preconiza o inciso III do art. 28 da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, com redação da MP n.º 1.596-14, de 10/11/1997, convertida na Lei n.º 9.528, de 10/12/1997, integrarão o salário de contribuição do contribuinte individual a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês.

4.7.3. O Anexo 03 deste Termo relaciona as notas fiscais emitidas pela [PESSOA JURÍDICA ANONIMIZADA] em nome de pessoas jurídicas para as quais o fiscalizado prestou serviços nos anos-calendário 2013 a 2015.

O referido Anexo discrimina o valor atribuído à fiscalizada 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”.

Por oportuno, transcreve-se parte do Termo de Verificação Fiscal com as constatações e conclusões da fiscalização.

3.2. Com Relação à [PESSOA JURÍDICA ANONIMIZADA]

3.2.3. Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal — Diligência n.º 01/2018, a [PESSOA JURÍDICA ANONIMIZADA] informou que a sede da empresa é no endereço residencial dos sócios [NOME ANONIMIZADO] e Andrea, 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 [PESSOA JURÍDICA ANONIMIZADA] apresentou um alvará concedido pela Prefeitura de [MUNICÍPIO ANONIMIZADO] 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 — [ÓRGÃO ANONIMIZADO], a [PESSOA JURÍDICA ANONIMIZADA] 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 [PESSOA JURÍDICA ANONIMIZADA] informou que, tendo em vista a prestação dos serviços ocorrer nas dependências dos clientes, a clínica utiliza móveis, utensílios, aparelhos e equipamentos eletroeletrônicos dos locais onde são realizadas as prestações de serviços.

3.2.7. Com relação aos critérios utilizados para distribuição dos lucros aos sócios, a [PESSOA JURÍDICA ANONIMIZADA] informou que estes foram divididos da seguinte forma:

Ano-calendário;	Critério	de	distribuição	informado
2013;	De acordo com a participação no quadro societário da empresa			
2014;	Proporcional à participação no capital social e considerando o trabalho dos sócios			
2015;	Proporcional à participação no capital social e considerando o trabalho dos sócios			

Intimada a comprovar o efetivo recebimento de lucros da [PESSOA JURÍDICA ANONIMIZADA], a fiscalizada apresentou cópias de comprovantes de

transferências bancárias para sua conta conjunta com o sócio [NOME ANONIMIZADO], que é seu marido, e de alguns extratos da [PESSOA JURÍDICA ANONIMIZADA].

Além disso, a fiscalizada informou que tais comprovantes se referem aos pagamentos de lucros distribuídos a ela e a seu marido, uma vez que são casados em regime de comunhão universal de bens.

Ressalta-se que a fiscalizada não apresentou nenhum documento capaz de comprovar o regime de casamento e, a partir do momento em que optou por transmitir a DIRPF separadamente da de seu marido, deveria comprovar individualmente tais recebimentos.

Cumprе ressaltar ainda que os recibos apresentados pela contribuinte não comprovam a totalidade dos lucros recebidos informados por ela em seu Termo de Resposta.

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 [PESSOA JURÍDICA ANONIMIZADA].

3.2.9. Pelo exposto, resta claro que a [PESSOA JURÍDICA ANONIMIZADA] não existe de fato e que foi constituída apenas para que seus sócios pudessem auferir vantagens tributárias indevidas.

3.3. Com Relação ao [HOSPITAL ANONIMIZADO] e aos Contratos Celebrados com a [PESSOA JURÍDICA ANONIMIZADA]

3.3.6. Por todo o exposto, verificou-se que a existência da pessoa jurídica era totalmente desnecessária na relação estabelecida entre o [HOSPITAL ANONIMIZADO] e o contribuinte nos anos-calendário fiscalizados.

Pela simples leitura do Regimento Interno do hospital, resta clara 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 [HOSPITAL ANONIMIZADO], bem como pela necessidade de se reportar ao Coordenador de Equipe, resta clara 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 [HOSPITAL ANONIMIZADO].

3.3.7. Destaca-se ainda o fato de a [PESSOA JURÍDICA ANONIMIZADA] não possuir empregados médicos, permitindo concluir que os serviços foram prestados pessoalmente por seus sócios.

Especialmente no caso da fiscalizada, que detém uma especialidade médica diferente dos outros sócios, fica claro que ela sequer poderia ser substituída por outro sócio, reforçando ainda mais o caráter pessoal na prestação dos serviços.

3.3.8. Por fim, é importante frisar que, ao consultar o nome da fiscalizada em um site de busca na Internet, foram encontradas citações relacionando a médica com o [HOSPITAL ANONIMIZADO].

Verificou-se que não há qualquer menção à [PESSOA JURÍDICA ANONIMIZADA].

3.3.9. Ademais, conforme previsto em contrato, a [PESSOA JURÍDICA ANONIMIZADA] somente é responsável pelos serviços prestados, sendo os equipamentos, empregados e demais bens utilizados na prestação de serviço de propriedade/responsabilidade do [HOSPITAL ANONIMIZADO].

Ou seja, a [PESSOA JURÍDICA ANONIMIZADA] utilizou toda estrutura física, logística e operacional do [HOSPITAL ANONIMIZADO] 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 [HOSPITAL ANONIMIZADO] de que o hospital terceiriza os serviços prestados no [UNIDADE ANONIMIZADA].

3.3.10. Sendo assim, resta indubitavelmente comprovado que a existência da pessoa jurídica [PESSOA JURÍDICA ANONIMIZADA] 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 ao Contrato Celebrado entre a [PESSOA JURÍDICA ANONIMIZADA] e a [CLÍNICA ANONIMIZADA 1]

3.4.1. Intimada a apresentar os contratos celebrados com a fiscalizada e/ou com as empresas das quais ela era sócia nos anos-calendário sob fiscalização, bem como informar quais serviços foram prestados por ela ou por suas respectivas empresas, a [CLÍNICA ANONIMIZADA 1] informou que a contribuinte prestou serviços em nome da [PESSOA JURÍDICA ANONIMIZADA].

Ainda em resposta ao referido Termo, a [CLÍNICA ANONIMIZADA 1] apresentou um Contrato de Prestação de Serviços Médicos celebrado com a [PESSOA JURÍDICA ANONIMIZADA], que estabelece, em sua cláusula 2ª, que a sócia Andrea será a prestadora dos serviços, além de se responsabilizar civil e juridicamente pelos exames por ela realizados.

A cláusula 1ª do referido contrato estabelece que a [CLÍNICA ANONIMIZADA 1] disponibilizará todos os recursos humanos e materiais necessários para a prestação dos serviços e que tais serviços serão prestados na sede da [CLÍNICA ANONIMIZADA 1].

3.4.2. Diante de todas as informações aqui relatadas, é possível verificar que, na verdade, houve a contratação da médica Andrea para a realização de exames de ultrassonografia diagnóstica.

Não havia a possibilidade de ser substituída, uma vez que ela é a única médica integrante do quadro societário da [PESSOA JURÍDICA ANONIMIZADA] que possui tal especialidade e que a clínica não possuía empregados médicos nos anos-calendário fiscalizados.

Além disso, a [PESSOA JURÍDICA ANONIMIZADA] utilizou toda a estrutura física e operacional da [CLÍNICA ANONIMIZADA 1] e nada pagou por isso, o que ocorre normalmente nas relações de emprego, e não nas relações entre duas empresas.

3.4.3. Por fim, analisando-se as cópias dos cheques apresentados pela [CLÍNICA ANONIMIZADA 1], os quais eram todos nominais à fiscalizada, em conjunto com os extratos bancários da [PESSOA JURÍDICA ANONIMIZADA] apresentados pela contribuinte, verificou-se que tais cheques nunca foram depositados na conta da pessoa jurídica, confirmando que a existência da [PESSOA JURÍDICA ANONIMIZADA] era totalmente dispensável na relação jurídica estabelecida entre a fiscalizada e a [CLÍNICA ANONIMIZADA 1].

3.5. Com Relação ao Contrato Celebrado com a [CLÍNICA ANONIMIZADA 2]

3.5.1. Assim como a [CLÍNICA ANONIMIZADA 1], a [CLÍNICA ANONIMIZADA 2] também informou que todos os serviços prestados pela [PESSOA JURÍDICA ANONIMIZADA] foram executados pela fiscalizada.

3.5.2. De acordo com o Contrato de Prestação de Serviços Médicos celebrado entre as partes, a [CLÍNICA ANONIMIZADA 2] cederá à [PESSOA JURÍDICA ANONIMIZADA] todos os equipamentos e recursos necessários para a prestação de serviços de radiologia e ultrassom.

Além disso, estabelece que os serviços deverão ser prestados na sede da [CLÍNICA ANONIMIZADA 2].

A cláusula segunda do contrato proíbe a subcontratação de outro profissional ou empresa para a prestação do serviço sem o consentimento da contratante, e designa a fiscalizada como a responsável pela prestação dos serviços.

3.5.3. Pelo exposto, assim como ocorreu com a [CLÍNICA ANONIMIZADA 1], constatou-se que, na verdade, houve a contratação da médica Andrea para a realização de exames de imagem.

Além disso, mais uma vez, a [PESSOA JURÍDICA ANONIMIZADA] utilizou toda a estrutura física e operacional da [CLÍNICA ANONIMIZADA 2], corroborando que a existência da pessoa jurídica [PESSOA JURÍDICA ANONIMIZADA] era totalmente dispensável na relação jurídica aqui descrita.

3.5.4. Por fim, analisando-se as cópias de cheques apresentadas pela [CLÍNICA ANONIMIZADA 2] e comparando-as com os extratos bancários da [PESSOA JURÍDICA ANONIMIZADA], constatou-se que tais cheques nunca foram depositados na conta da pessoa jurídica, evidenciando que os pagamentos foram feitos diretamente à fiscalizada.

3.6. Com Relação aos Serviços Prestados a Outras Pessoas Jurídicas e a Pessoa Física

3.6.1. Considerando que, nos outros casos de prestação de serviços a pessoas jurídicas e a uma pessoa física, todos os sócios informaram o nome do profissional que o prestou, resta claro, mais uma vez, que a contratação se deu de forma pessoal, sendo a [PESSOA JURÍDICA ANONIMIZADA] totalmente dispensável na relação jurídica estabelecida.

3.7. Com Relação aos Lucros Distribuídos aos Sócios

3.7.6. A 2ª Alteração Contratual da [PESSOA JURÍDICA ANONIMIZADA], 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 vez, 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 proporcionalidades na participação no capital e, em consequência, os sócios majoritários recebam, no

máximo, o valor de suas proporcionalidades na participação do capital, 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”.

Sendo assim, nos anos-calendário fiscalizados, existiram duas formas de distribuição de lucros:

Ano-calendário;Forma	de	distribuição	indicada
2013;Proporcional	à	participação	no capital social
2014;No mínimo o percentual de participação no capital social para os sócios minoritários e, no máximo, o percentual de participação no capital social para a fiscalizada,	sócia		majoritária
2015;No mínimo o percentual de participação no capital social para os sócios minoritários e, no máximo, o percentual de participação no capital social para a fiscalizada,	sócia		majoritária

3.7.7. Em resposta ao TIF n.º 02/2017, a fiscalizada esclareceu apenas que a retirada de lucro da [PESSOA JURÍDICA ANONIMIZADA] era feita em forma de adiantamento de retirada de lucro mensal, transferindo o resultado final para a conta de resultado.

Apresentou uma planilha contendo valores de lucros distribuídos, indicando a contrapartida no extrato bancário da clínica, e alguns comprovantes de transferências bancárias da [PESSOA JURÍDICA ANONIMIZADA] para sua conta.

Informou ainda que sua conta é conjunta com a de seu marido, que também é sócio da [PESSOA JURÍDICA ANONIMIZADA], e que os valores transferidos se referiam a pagamentos de lucros dos dois, pois são casados em regime de comunhão universal de bens.

Ressalta-se que a fiscalizada não apresentou nenhum documento que comprovasse o regime de casamento e, além disso, uma vez que optou por transmitir a DIRPF separada da de seu marido, deveria comprovar individualizadamente os valores que correspondiam aos lucros recebidos por cada um.

3.7.8. Conforme constam nos extratos bancários da [PESSOA JURÍDICA ANONIMIZADA], as distribuições de lucros aos sócios sempre ocorreram logo após o pagamento do [HOSPITAL ANONIMIZADO] ser creditado na conta e, somando-se os valores de lucros distribuídos, verificou-se que eles são muito próximos àqueles creditados pelo hospital.

3.7.9. 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 [PESSOA JURÍDICA ANONIMIZADA], ao estabelecer apenas valores mínimos e máximos de lucros distribuídos, foi realizada justamente para dar “legitimidade” a essa desigualdade na distribuição.

3.8. Além de todos os fatos descritos anteriormente, após a análise dos extratos bancários da [PESSOA JURÍDICA ANONIMIZADA], bem como das informações prestadas pelas pessoas diligenciadas, constatou-se que os pagamentos feitos pela [CLÍNICA ANONIMIZADA 1] e pela [CLÍNICA ANONIMIZADA 2], para as quais a [PESSOA JURÍDICA ANONIMIZADA] emitiu notas fiscais mensalmente durante os anos fiscalizados, sequer transitaram pela conta bancária da empresa, indicando que foram feitos diretamente à fiscalizada, médica que prestou o serviço.

Conforme já relatado, alguns cheques eram nominais a ela.

4. Lançamento de Ofício

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 pela médica Andrea Boueri Ticle Lima, tributados indevidamente como receita da interposta pessoa jurídica [PESSOA JURÍDICA ANONIMIZADA].

4.5. Conforme já mencionado neste Termo, na maior parte das notas fiscais emitidas pela [PESSOA JURÍDICA ANONIMIZADA] nos anos-calendário fiscalizados, foi possível apurar o valor do serviço atribuído a cada sócio.

Sendo assim, foram adotados os seguintes procedimentos pela fiscalização:

Procedimento;Descrição

Desconsideração dos lucros distribuídos;Os valores de lucros distribuídos aos sócios da [PESSOA JURÍDICA ANONIMIZADA] foram desconsiderados, visto que restou comprovado que tais lucros são, na verdade, honorários médicos recebidos pelos sócios

Notas fiscais emitidas em nome do [HOSPITAL ANONIMIZADO];Nas notas fiscais 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 Critério de rateio;Em algumas notas emitidas em nome do [HOSPITAL ANONIMIZADO], foi informado o número total de procedimentos realizados em cada nota fiscal, bem como o número de procedimentos realizados por cada médico

Cálculo fiscal;A Auditora-Fiscal calculou o valor atribuído a cada sócio com base no percentual de procedimentos realizados por ele

4.6. O Anexo 02 deste Termo discrimina, para cada nota fiscal emitida pela [PESSOA JURÍDICA ANONIMIZADA] nos anos-calendário fiscalizados, o valor atribuído a cada sócio para fins de apuração da omissão de rendimentos.

Não há lei que expressamente vede a constituição de pessoas jurídicas ou a celebração de negócio jurídico.

Contudo, a análise não pode ser feita dessa maneira simplista e limitada, pois embora uma determinada ação não tenha sido proibida expressamente em uma lei, pode essa ação ir de encontro a vários preceitos previstos no ordenamento jurídico.

São vários fatos observados e comprovados e não apenas um ou outro fato isolado, que o sujeito passivo, em sua impugnação, tentou demonstrar serem insuficientes para alicerçar a autuação fiscal.

Constata-se que os médicos criaram a sociedade [PESSOA JURÍDICA ANONIMIZADA] para prestar serviços para outras empresas, porém, ao invés de serem remunerados regularmente por seus serviços profissionais, buscaram dar a esses pagamentos a roupagem de lucro, tendo em vista a isenção do imposto de renda das pessoas físicas.

No caso, há um conjunto de elementos, dentre os quais os a seguir ilustrados, que demonstram que houve recebimento de rendimentos do trabalho pelo contribuinte que foram tributados indevidamente como receita da pessoa jurídica [PESSOA JURÍDICA ANONIMIZADA].

A empresa jurídica [PESSOA JURÍDICA ANONIMIZADA] não detém as condições próprias de uma sociedade empresarial, posto que não tem nenhuma estrutura física, nem tampouco realiza, diretamente, nenhuma atividade comercial ou de prestação de serviços.

São os “sócios” que realizam todas as atividades, ficando claro que são estes, efetivamente, os prestadores de serviços médicos.

Quando intimada a apresentar o Alvará de Funcionamento e Autorização da Vigilância Sanitária, a [PESSOA JURÍDICA ANONIMIZADA] apresentou um alvará concedido pela Prefeitura de [MUNICÍPIO ANONIMIZADO] com data posterior ao da ciência do Termo de Intimação, demonstrando que o mesmo somente foi solicitado quando exigido pela fiscalização.

O Alvará de Funcionamento, assim como o da Vigilância Sanitária, é necessário para funcionamento de qualquer consultório ou clínica.

No caso, caberia ao impugnante apresentar a prova de que a sociedade faz regularmente solicitação de emissão de alvarás de funcionamento, como alegado na impugnação.

Também não foi comprovada a existência do Cadastro de Estabelecimento de Saúde junto ao CNES — [ÓRGÃO ANONIMIZADO].

O CNES — Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde — foi instituído pelo Ministério da Saúde com o objetivo de ter um banco de dados com todos os estabelecimentos que prestem assistência à saúde, públicos e privados, existentes em todo território nacional.

O Ministério da Saúde obriga que todo estabelecimento, independentemente do seu tamanho, estrutura ou nível de complexidade, efetue o cadastro.

Até ambulatórios que funcionam dentro de empresas, clubes ou escolas precisam preencher o CNES corretamente.

Com relação à distribuição de lucros pela [PESSOA JURÍDICA ANONIMIZADA], foi ressaltado no Termo de Verificação Fiscal que a contribuinte, quando intimada a comprovar o efetivo recebimento de lucros da clínica, apresentou somente uma planilha contendo valores de lucros distribuídos, indicando a contrapartida no extrato bancário da clínica, e alguns comprovantes de transferências bancárias da [PESSOA JURÍDICA ANONIMIZADA] para sua conta.

Como bem ressaltado no Termo de Verificação Fiscal, a existência da [PESSOA JURÍDICA ANONIMIZADA] era desnecessária na relação entre o contribuinte e o [HOSPITAL ANONIMIZADO].

Esse fato ficou demonstrado na pessoalidade diante da necessidade de cadastramento do médico em seu Corpo Clínico, na subordinação, pois as ações de seus membros são pautadas pelo Regimento Interno e pelo Código de Integridade do [HOSPITAL ANONIMIZADO] e pela necessidade de se reportar ao Coordenador de Equipe, e na habitualidade, pois as atividades desenvolvidas pelo contribuinte fazem parte da atividade fim do [HOSPITAL ANONIMIZADO].

Também, no caso da [CLÍNICA ANONIMIZADA 2] e da [CLÍNICA ANONIMIZADA 1], verifica-se que de fato houve a contratação da médica Andrea para a realização dos exames.

Todos estes fatos levam à conclusão de que a jurídica [PESSOA JURÍDICA ANONIMIZADA] não desenvolve, efetivamente, nenhuma atividade, sendo que as atividades são desenvolvidas diretamente pelos médicos.

Dessa forma, não se aplica ao caso dos autos o contido no art. 129 da Lei n.º 11.196/2005, uma vez que tal dispositivo legal só é aplicável se verdadeiramente presente uma relação civil e comercial entre a [PESSOA JURÍDICA ANONIMIZADA] e os profissionais médicos.

O art. 129 da Lei n.º 11.196/2005 deve ser interpretado sistematicamente com as demais normas do ordenamento jurídico brasileiro, não podendo servir de manto protetor para a criação de pessoas jurídicas com o objetivo de disfarçar/dissimular uma relação de prestação de serviços.

A realidade fática prevalece sobre o instrumento formal, pois as circunstâncias e o cotidiano nas relações podem ser diversas daquilo que foi documentado.

A essência do ato jurídico é o fato, e não a forma; e, no caso, a fiscalização demonstrou cabalmente que a efetiva prestação de serviços pelo contribuinte diverge frontalmente da formalidade aparente, na qual ele figura como sócio da pessoa jurídica.

Registre-se que não houve, no caso, a desconsideração da personalidade jurídica da sociedade.

A fiscalização não negou a existência da jurídica [PESSOA JURÍDICA ANONIMIZADA] e nem, tampouco, adotou qualquer procedimento no sentido de efetivar a desconsideração de sua personalidade jurídica.

A dita pessoa jurídica permaneceu com sua personalidade intacta, tendo a autoridade fiscal procedido apenas à desconsideração do negócio jurídico simulado, qual seja, a distribuição de lucros.

Por fim, esclareça-se que a controvérsia acerca da existência ou não de vínculo de emprego é irrelevante para a incidência do imposto de renda devido pela pessoa física, posto que ambos constituem rendimentos produzidos pelo trabalho e, como tal, são tributáveis, sujeitando-se à retenção do imposto de renda pela fonte pagadora, no momento de sua percepção, e também à tributação na declaração de ajuste anual pelo contribuinte.

Tanto os rendimentos do trabalho assalariado, com vínculo empregatício, quanto os rendimentos do trabalho não assalariado, sem vínculo empregatício, devem ser somados para a determinação da base de cálculo do ajuste anual.

A forma de tributação no ajuste anual, portanto, não difere em função da existência ou não de vínculo de emprego, já que ambos os rendimentos são somados à base de cálculo do imposto para fins de apuração do imposto devido na declaração.

Importa, neste processo, não a relação jurídica empregatícia, mas a efetiva prestação do serviço pela pessoa física e o auferimento de renda.

Base de Cálculo Apurada

Afirma o impugnante que a fiscalização desconsiderou o lucro distribuído pela [PESSOA JURÍDICA ANONIMIZADA] e optou por método diverso para apuração individual das receitas, qual seja, suposto número de atendimentos por médico.

Afirma que a planilha elaborada pela fiscalização em nada condiz com os valores efetivamente recebidos.

Requer, assim, que seja o lançamento limitado ao valor que alega efetivamente ter recebido.

O procedimento adotado pela fiscalização está correto.

Os valores dos lucros distribuídos informados pelo contribuinte em sua declaração de ajuste anual divergem dos extratos bancários apresentados.

Assim, não há como considerar, como requer a contribuinte, como rendimentos omitidos, o valor informado na declaração de ajuste anual como lucros distribuídos, posto que tal valor encontra-se incorreto.

No caso, foi verificado que na maior parte das notas fiscais emitidas pela [PESSOA JURÍDICA ANONIMIZADA] nos anos-calendário fiscalizados era possível apurar o valor do serviço atribuído a cada sócio, tendo, então, sido adotado o seguinte procedimento:

Procedimento;Descrição

Desconsideração dos lucros distribuídos;Os valores de lucros distribuídos aos sócios da [PESSOA JURÍDICA ANONIMIZADA] foram desconsiderados Notas fiscais emitidas em nome do [HOSPITAL ANONIMIZADO];Nas únicas notas fiscais 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 contribuinte

Anexo 02 do Termo de Verificação Fiscal;Estão discriminados, para cada nota fiscal emitida pela [PESSOA JURÍDICA ANONIMIZADA], o valor atribuído a cada sócio para fins de apuração da omissão de rendimentos

Anexo 03 do Termo de Verificação Fiscal;Relaciona as notas fiscais emitidas pela [PESSOA JURÍDICA ANONIMIZADA] em nome de pessoas jurídicas para as quais a contribuinte prestou serviços nos anos-calendário 2013 a 2015

Não procede, portanto, o argumento do contribuinte de que a fiscalização presumiu o valor recebido pelo contribuinte.

[...]

Da Qualificação da Multa de Ofício

Com relação à multa aplicada, assim dispõe o art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27/12/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I — de 75% 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;

II — de 50%, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei n.º 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;

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.

§ 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 n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 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:

I — prestar esclarecimentos;

II — apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei n.º 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III — apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

A multa qualificada de 150% tem por fundamento o parágrafo 1º do artigo 44 da Lei n.º 9.430/1996, transcrito, que trata da qualificação das infrações nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/1964.

Lei n.º 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 n.º 9.430 de 1996, com a redação dada pela Lei n.º 11.488, de 15/06/2007.

O conceito de dolo encontra-se no inciso I do art. 18 do Decreto-lei n.º 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 exaustivamente demonstrado neste Termo, o contribuinte, agindo em conluio com seus sócios, utilizou-se da pessoa jurídica interposta [PESSOA JURÍDICA ANONIMIZADA] para simular a distribuição de lucros e, desta forma, receber seus honorários médicos sem recolher o IRPF devido.

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

5.1.4. Conclui-se, portanto, que a fiscalizada praticou conduta definida como sonegação no art. 71 da Lei n.º 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 n.º 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 simulação.

Não é razoável supor que a autuada, na qualidade de médica, 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 n.º 9.430, de 1996.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

5 AGRAVAMENTO DA MULTA POR DECISÃO SUPERVENIENTE À NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO

Disse o órgão julgador de origem:

Revisão do Lançamento

Contrariamente às alegações da contribuinte, o lançamento pode ser revisto de ofício pela autoridade administrativa sempre que se comprove erro, conforme artigo 149 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 — Código Tributário Nacional.

Observa-se que, no primeiro auto de infração entregue à contribuinte, apesar de no demonstrativo de crédito tributário constar a multa de 75%, no Termo de Verificação Fiscal, item 5, “Multa Aplicada”, estão demonstradas as razões para aplicação da multa qualificada de 150%.

A contribuinte, em sua impugnação, demonstrou estar ciente do agravamento da multa de ofício, tanto que apresentou suas alegações.

As hipóteses de alteração do lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo são tema do art. 145 do Código Tributário Nacional:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I — impugnação do sujeito passivo;

II — recurso de ofício;

III — iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

O art. 145 do CTN, referindo-se à revisão de ofício como hipótese de alteração do lançamento de ofício, remete às situações elencadas no art. 149 daquele mesmo diploma legal:

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

I — quando a lei assim o determine;

II — quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III — quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV — quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V — quando se comprove omissão ou inexactidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI — quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

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

VIII — quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX — quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública, não há óbice para correção de erro no auto de infração.

De fato, o agravamento da multa não constava no documento originalmente entregue à recorrente, como reconhece a DRJ.

Nesse sentido, disse a autoridade lançadora (fls. 18):

Após o encerramento dos trabalhos de fiscalização em nome da contribuinte Andréa Boueri Ticle Lima, CPF *, verificou-se um erro no Demonstrativo de Apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, uma vez que constava o percentual de 75% para a multa aplicada, contrariamente ao informado no item 5.1 do Termo de Verificação e na Representação Fiscal para Fins Penais.

De acordo com o artigo 149 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN), o lançamento pode ser revisto de ofício pela autoridade administrativa sempre que se comprove erro quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária.

Deste modo, encaminho novamente o Auto de Infração, acompanhado do Termo de Verificação Fiscal e anexos, além do Termo de Encerramento Consolidado, com o percentual da multa aplicada corrigido, qual seja, 150%.

Apesar de o órgão julgador de origem procurar caracterizar o ato como simples erro material, de lapso manifesto (por ter escrito “75%” ao invés de “150%”), a conjunção dos textos citados não permite essa modificação, em prejuízo do cidadão.

A pretensão de manter a multa qualificada de 150%, quando o primeiro auto de infração entregue à contribuinte indicava expressamente, no demonstrativo de crédito tributário, o percentual de 75%, não encontra amparo no artigo 149 do Código Tributário Nacional, e a autoridade fiscal, ao invocar genericamente esse dispositivo para justificar a alteração em desfavor do sujeito passivo, omite que a revisão de ofício do lançamento regularmente notificado não é faculdade discricionária da administração, mas competência vinculada a hipóteses taxativas, cuja incidência deve ser demonstrada caso a caso, e não presumida a partir da mera existência de uma divergência interna entre as peças do auto de infração.

Convém partir de uma distinção que a autoridade autuante parece ter ignorado. Há uma diferença ontológica entre o erro material, que decorre de falha mecânica ou de digitação na consolidação de um documento, e o erro de fato ou de direito a que se refere o artigo 149, que pressupõe uma inexistência substancial na apuração do crédito tributário, na declaração do contribuinte ou na conduta deste perante o Fisco. A discrepância entre o percentual de 75% constante do demonstrativo de crédito tributário e o percentual de 150% fundamentado no Termo de Verificação Fiscal é, por sua própria natureza, um erro do primeiro tipo: trata-se de uma falha na transposição de um dado já apurado e já fundamentado para a planilha de consolidação, e não de uma reavaliação do mérito da qualificação da penalidade. Reconhecer essa distinção é condição prévia para qualquer análise do artigo 149, porquanto esse dispositivo não foi concebido para sanar inconsistências redacionais da própria autoridade lançadora, mas para permitir a revisão do lançamento diante de fatos novos ou de condutas do sujeito passivo que comprometam a exatidão original da exigência fiscal.

Assentada essa premissa, cumpre examinar, um a um, os incisos do artigo 149, para demonstrar que nenhum deles autoriza, no caso concreto, a manutenção da multa em patamar superior àquele que constava do demonstrativo de crédito tributário notificado à contribuinte.

O inciso I exige que a lei determine, de forma específica, a revisão do lançamento. Não há, no caso, qualquer dispositivo legal que imponha à autoridade administrativa o dever de revisar o demonstrativo de crédito tributário para fazê-lo coincidir com o Termo de Verificação Fiscal; a hipótese, portanto, não se verifica, e a autoridade tampouco a invoca especificamente, limitando-se a uma referência genérica ao artigo 149 como um todo, o que já revela a fragilidade do enquadramento legal pretendido.

O inciso II pressupõe a ausência de declaração, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária. A contribuinte, todavia, não apenas prestou as declarações a que estava obrigada, como também apresentou impugnação tempestiva, demonstrando pleno conhecimento dos termos em que o lançamento lhe fora notificado. Não há, pois, omissão declaratória que justifique a revisão.

O inciso III trata do descumprimento de pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa. Inexiste, nos autos, qualquer notícia de que se tenha formulado à contribuinte pedido de esclarecimento sobre o percentual da multa aplicada, e muito menos de que esta se tenha recusado a atendê-lo ou o tenha atendido de forma insatisfatória. A hipótese é, portanto, estranha ao caso.

O inciso IV exige a comprovação de falsidade, erro ou omissão quanto a elemento de declaração obrigatória do próprio sujeito passivo. Aqui reside o ponto que mais nitidamente expõe a impropriedade da revisão pretendida: o erro, se existente, não é da contribuinte, mas da própria autoridade fiscal, que consolidou de forma inexata, no demonstrativo de crédito tributário, um percentual de multa distinto daquele que fundamentara no Termo de Verificação Fiscal. O inciso IV pressupõe falha imputável ao sujeito passivo na prestação de informações; não alberga, e não poderia albergar, falha de elaboração do próprio auto de infração pela autoridade lançadora.

O inciso V refere-se a omissão ou inexatidão da pessoa legalmente obrigada no exercício da atividade de lançamento por homologação, prevista no artigo 150 do Código. Tratando-se, no caso, de lançamento de ofício decorrente de ação fiscal, a hipótese sequer é tecnicamente aplicável.

O inciso VI exige ação ou omissão do sujeito passivo que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária. Ora, a penalidade já havia sido aplicada e fundamentada no Termo de Verificação Fiscal desde a lavratura original do auto de infração; não há ação ou omissão posterior da contribuinte que justifique nova aplicação ou agravamento de multa, e o que se busca, em rigor, não é aplicar penalidade em razão de conduta nova, mas corrigir, em prejuízo da contribuinte, um erro de transposição cometido pela própria autoridade.

O inciso VII demanda a comprovação de dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo. Note-se a ironia da situação: o dolo, quando mencionado nos autos, foi invocado pela própria autoridade fiscal como fundamento para a qualificação da multa em 150%, constante do Termo de Verificação Fiscal; não se trata, portanto, de fato novo a justificar revisão, mas de fundamento já preexistente à notificação do lançamento, o que evidencia, mais uma vez, que a hipótese de revisão de ofício é estranha ao caso, pois nada se descobriu depois da notificação que antes se ignorasse.

O inciso VIII autoriza a revisão quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior. Também aqui a hipótese não se sustenta, porquanto a motivação para a multa qualificada já constava integralmente do Termo de Verificação Fiscal desde a notificação original; não há fato novo, desconhecido à época, que tenha emergido posteriormente e que justifique a revisão. O que se pretende corrigir é uma inconsistência interna do próprio auto de infração, não uma lacuna de conhecimento da autoridade fiscal superada por descoberta ulterior.

O inciso IX, por fim, é o único que poderia, em tese, aproximar-se da situação dos autos, na medida em que prevê a revisão quando se comprove, no lançamento anterior, fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão de ato ou formalidade especial. Ainda assim, a hipótese não se verifica, e a razão é estrutural, não apenas circunstancial. A *falta funcional* a que alude o inciso IX pressupõe um vício na própria atividade de lançamento, suficientemente grave para comprometer a validade do ato administrativo, a exemplo de incompetência da autoridade, inobservância de formalidade essencial ou conduta dolosa do agente público. Um erro material de consolidação de planilha, decorrente de falha mecânica e plenamente identificável pelo cotejo entre o demonstrativo e o Termo de Verificação Fiscal, não atinge esse patamar de gravidade.

Poder-se-ia objetar, a essa altura, que a própria trivialidade do vício militaria em favor de sua correção, porquanto um erro que não coloca em dúvida a validade do lançamento seria, por isso mesmo, corrigível sem maiores consequências.

O argumento, contudo, inverte os termos em que a questão deve ser colocada.

Que o erro seja trivial, escusável e desprovido de consequências relevantes em outras esferas do direito público é proposição com a qual não se controverte; no âmbito disciplinar, por exemplo, uma falha dessa natureza dificilmente ultrapassaria o patamar de mera irregularidade, insuficiente para configurar infração funcional, e no âmbito administrativo geral poderia até mesmo ser sanada de ofício, sem prejuízo a qualquer interessado, justamente porque, nesses domínios, a correção não recai sobre ninguém em particular nem onera posição jurídica individual já consolidada.

A esfera tributária, todavia, não comporta essa mesma indiferença, e a razão é precisa: aqui, ao contrário do que ocorre na relação interna entre a administração e seus agentes, há um sujeito passivo que ocupa, por definição constitucional, a posição central de toda a

engrenagem fiscal, pois é em função do contribuinte e da capacidade contributiva que se justifica a própria existência da tributação, e não o inverso.

Um erro que, na esfera disciplinar, se dissolveria em mera irregularidade sem vítima identificável, na esfera tributária recai diretamente sobre quem suporta o ônus do tributo, e transforma-se, por isso, em majoração de crédito tributário imposta a quem não lhe deu causa. A trivialidade do vício, que em outros campos do direito público autorizaria sua correção indolor, é exatamente o que deveria impedir, na seara fiscal, que se transferisse ao contribuinte o custo de uma falha qualificada, em todas as demais esferas, como menor e desimportante.

É precisamente neste ponto que a Teoria do Risco oferece a chave de leitura adequada para o caso. Quem exerce a atividade de lançamento tributário, prerrogativa exclusiva e indelegável da administração, assume também o risco inerente a essa atividade, incluído nele o risco de falhas materiais na elaboração dos próprios atos administrativos.

No direito tributário, não é dado à administração transferir ao administrado o ônus de uma falha que lhe é inteiramente imputável. Admitir o contrário equivaleria a inverter a lógica das garantias que informam todo o sistema de revisão do lançamento: o sujeito passivo, que nada fez para causar a inconsistência entre o demonstrativo e o Termo de Verificação Fiscal, e que depositou legítima confiança no percentual que lhe fora formalmente notificado, seria onerado por um erro alheio, justamente naquilo que a legislação de regência mais zelosamente protege, a saber, a estabilidade do lançamento regularmente notificado.

Essa estabilidade, consagrada no artigo 145 do Código Tributário Nacional, não é mero formalismo processual; é garantia substancial de segurança jurídica, que somente cede diante de hipóteses estritas e taxativas, exatamente porque o legislador reconheceu que o lançamento, uma vez notificado, gera no contribuinte uma expectativa legítima quanto aos seus termos. Quando a própria autoridade fiscal busca corrigir, em prejuízo do sujeito passivo, um erro que lhe é inteiramente imputável, e o faz sem que se configure qualquer das hipóteses estritas do artigo 149, ela não está exercendo a prerrogativa de revisão de ofício; está, na verdade, tentando contornar, por via oblíqua, a própria garantia de estabilidade que o artigo 145 lhe impõe observar.

Conclui-se, portanto, que nenhuma das nove hipóteses do artigo 149 do Código Tributário Nacional autoriza a revisão pretendida, e que o argumento de que a contribuinte teria demonstrado, em sua impugnação, conhecimento do agravamento da multa não supre essa ausência de fundamento legal, pois o conhecimento da motivação constante do Termo de Verificação Fiscal não convalida, por si só, um lançamento cuja consolidação formal, notificada à contribuinte, indicava percentual diverso.

Há de prevalecer, à míngua de requisito legal para a revisão de ofício, o percentual de 75% constante do demonstrativo de crédito tributário original, sob pena de se transferir ao sujeito passivo o risco de uma falha cuja autoria e cuja responsabilidade são exclusivamente da administração fiscal.

Diante do exposto, acolho o argumento.

6 APROVEITAMENTO DE TRIBUTOS RECOLHIDOS PELA PESSOA JURÍDICA DESCONSIDERADA

Sem prejuízo de meu entendimento pessoal sobre a matéria de fundo, uma vez adotada a racionalidade deste Colegiado sobre a presença dos requisitos que ensejam a tributação da renda pela pessoa natural, deve-se reler a conclusão a que chegou o órgão julgador de origem sobre a desconsideração da pessoa jurídica.

Evidentemente, não se tratou de simples realocação de ingressos, com base no afastamento pontual e bem identificado de um, ou uma quantidade mínima, de operações.

Sustenta-se que, embora o acórdão recorrido afirme formalmente não ter havido desconsideração da personalidade jurídica da Clínica Radiológica e Oncológica Ltda., toda a sua fundamentação conduz, materialmente, à conclusão oposta. Com efeito, o próprio acórdão declara que a pessoa jurídica teria sido constituída apenas para que seus sócios pudessem auferir vantagens tributárias indevidas, que sua existência seria dispensável nas relações contratuais examinadas e que os valores por ela recebidos deveriam ser tratados como rendimentos da pessoa física da contribuinte. Essa operação lógica não preserva a personalidade jurídica; ao contrário, retira-lhe eficácia fiscal justamente para atribuir à sócia os efeitos econômicos de receitas formalmente auferidas pela sociedade.

Verifica-se que o acórdão recorrido não se limita a requalificar isoladamente determinado pagamento. A decisão parte de uma premissa ampla e estrutural: a de que a Clínica Radiológica e Oncológica Ltda. não existiria de fato como verdadeira prestadora de serviços, mas funcionaria como pessoa jurídica interposta para encobrir a prestação individual de serviços médicos. Essa premissa aparece de modo expresso quando o acórdão reproduz e acolhe a conclusão fiscal de que a clínica “não existe de fato” e teria sido constituída “apenas para que seus sócios pudessem auferir vantagens tributárias indevidas”. A partir daí, todo o raciocínio decisório passa a tratar a sociedade como entidade sem substância própria, substituindo sua atuação formal pela atuação direta da contribuinte.

Observa-se que a decisão recorrida ancora essa conclusão em fatos concretos que, no seu entendimento, evidenciariam a artificialidade da pessoa jurídica. O acórdão menciona que a sede da Clínica Radiológica e Oncológica Ltda. funcionaria no endereço residencial dos sócios, servindo apenas como “endereço administrativo”, sem prestação de serviços no local. Registra, ainda, que, quando intimada a apresentar alvará de funcionamento e autorização da vigilância sanitária, a sociedade apresentou alvará datado de 07/06/2018, posterior à ciência do termo de intimação, e que não comprovou cadastro no CNES. Também aponta que a clínica não possuiria bens próprios relevantes para a prestação dos serviços, pois utilizaria móveis, utensílios, aparelhos e equipamentos dos próprios tomadores.

Acrescenta-se que o acórdão recorrido utiliza essas circunstâncias para negar substância operacional à sociedade. Ao afirmar que a empresa “não detém as condições próprias de uma sociedade empresarial”, porque não possuiria estrutura física nem realizaria diretamente atividade comercial ou prestação de serviços, a decisão não apenas examina a regularidade de

documentos acessórios. Ela conclui que a pessoa jurídica não seria a verdadeira titular da atividade econômica, pois, segundo o acórdão, “são os sócios que realizam todas as atividades”, sendo eles, “efetivamente, os prestadores de serviços médicos”. Essa passagem é central: nela, o acórdão desloca a autoria da prestação da pessoa jurídica para as pessoas físicas dos sócios.

Demonstra-se a desconsideração material também pelo tratamento dado aos contratos celebrados com os tomadores de serviços. Em relação ao Hospital Mater Dei, o acórdão afirma que a existência da pessoa jurídica seria “totalmente desnecessária” na relação estabelecida com a contribuinte nos anos-calendário fiscalizados. Para sustentar essa conclusão, aponta a necessidade de cadastramento do médico no corpo clínico, a análise prévia do currículo, a prestação pessoal dos serviços, a submissão ao regimento interno e ao código de integridade do hospital, a necessidade de reporte ao coordenador de equipe e a habitualidade decorrente do fato de as atividades integrarem a atividade-fim do tomador. Tais fundamentos foram empregados para esvaziar a autonomia da sociedade contratada e afirmar que, na realidade, quem prestava o serviço era a contribuinte, pessoa física.

Ressalta-se que o mesmo raciocínio foi aplicado aos contratos com a Ecograf e com a Clínica Radiológica. O acórdão registra que, no contrato com a Ecograf, a sócia Andrea seria a prestadora dos serviços, responsabilizando-se civil e juridicamente pelos exames realizados, que os serviços seriam prestados na sede da contratante e que a Ecograf disponibilizaria os recursos humanos e materiais necessários. A partir desses elementos, conclui que teria havido, em verdade, a contratação da médica Andrea para realização de exames de ultrassonografia diagnóstica, sem possibilidade prática de substituição, pois ela seria a única integrante da sociedade com a especialidade indicada e a clínica não possuiria empregados médicos.

Assinala-se que, quanto à Clínica Radiológica, o acórdão novamente afirma que todos os serviços prestados pela Clínica Radiológica e Oncológica Ltda. teriam sido executados pela fiscalizada. Destaca que a contratante cederia todos os equipamentos e recursos necessários, que os serviços deveriam ser prestados em sua sede, que a subcontratação dependeria de consentimento e que Andrea fora designada como responsável pela prestação dos serviços. Com base nisso, a decisão conclui que, também ali, teria havido contratação direta da médica Andrea para realização de exames de imagem, sendo a existência da pessoa jurídica “totalmente dispensável” na relação jurídica descrita.

Evidencia-se, ainda, que o acórdão fundamenta a conclusão de artificialidade na forma de circulação dos pagamentos. A decisão menciona que, no caso da Ecograf e da Clínica Radiológica, cheques nominais à fiscalizada não teriam sido depositados na conta bancária da pessoa jurídica, o que indicaria que os pagamentos foram feitos diretamente à médica que prestou os serviços. Também aponta que, quanto aos pagamentos do Hospital Mater Dei, as distribuições de lucros aos sócios ocorreriam logo após o crédito dos valores na conta da clínica e em montantes muito próximos aos recebidos do hospital. A partir desses elementos, o acórdão conclui que as “distribuições de lucros” teriam, na verdade, natureza de honorários médicos.

Conclui-se, portanto, que o acórdão recorrido não preservou a personalidade jurídica da Clínica Radiológica e Oncológica Ltda. para fins fiscais. Embora tenha afirmado que não houve desconconsideração formal da personalidade jurídica, a decisão descon siderou, na prática, a eficácia dos atos praticados pela sociedade, a titularidade das receitas por ela formalmente auferidas, a validade fiscal da distribuição de lucros e a própria função contratual da pessoa jurídica nas relações com seus tomadores. O acórdão substituiu a forma jurídica declarada — prestação de serviços por sociedade simples e posterior distribuição de lucros — por uma realidade reconstruída pela fiscalização — prestação pessoal de serviços médicos pela contribuinte e recebimento de honorários tributáveis na pessoa física.

Afirma-se, assim, que houve verdadeira descon sideração substancial da pessoa jurídica, ainda que o acórdão tente afastar essa qualificação por meio de declaração expressa em sentido contrário. A conclusão decorre do próprio conteúdo decisório: a clínica foi tratada como estrutura desprovida de existência econômica própria, constituída para escamotear a prestação individual de serviços; seus contratos foram interpretados como meras formas aparentes; suas receitas foram atribuídas diretamente à contribuinte; e seus lucros distribuídos foram reclassificados como honorários médicos. Esse conjunto de fundamentos revela que a decisão não apenas descon siderou um negócio jurídico isolado, mas neutralizou a própria personalidade fiscal da sociedade para alcançar a pessoa física de sua sócia.

Assim, se toda a estrutura foi rejeitada, deve-se aplicar ao quadro a orientação correspondente (cf., e.g., 11065.722731/2015-66 (Acórdão 2202-011.901), Rel. Henrique Perlatto Moura, Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção, sessão 08/04/2026, publicação 18/05/2026; 11634.720004/2019-96 (Acórdão 2202-011.923), Rel. Thiago Buschinelli Sorrentino, Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção, sessão 10/04/2026, publicação 12/05/2026; 12448.730776/2014-91 (Acórdão 2202-011.756), Rel. Thiago Buschinelli Sorrentino, Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção, sessão 21/01/2026, publicação 05/03/2026).

Diante do exposto, acolho o argumento.

7 REDUÇÃO DO PERCENTUAL DA MULTA QUALIFICADA – FUNDAMENTO SUBSIDIÁRIO.

Para a hipótese de restar vencido no ponto sobre a qualificação da multa (alteração de percentual após a notificação regular ao contribuinte), reduz-se, de 150% para 100%, a razão da multa aplicada, em decorrência da modificação da legislação de regência (art. 8º da Lei 14.689/2023), aplicado retroativamente (art. 106, II, c do CTN).

8 DISPOSITIVO

Ante o exposto, CONHEÇO parcialmente do recurso voluntário, com exceção das alegações de inconstitucionalidade, REJEITO as preliminares, e, no mérito, DOU-LHE PARCIAL

PROVIMENTO, tão-somente para reduzir o percentual da multa, de 150 para 75%, e para permitir o aproveitamento dos tributos pagos pela pessoa jurídica, em relação aos valores devidos pela pessoa natural, na proporção de sua participação societária.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Marcelo Valverde Ferreira da Silva**, redator designado

A fim de bem delimitar o alcance pretendido por este voto vencedor, é preciso esclarecer que o ilustre relator, conheceu parcialmente do recurso voluntário, com exceção das alegações de inconstitucionalidade, bem como rejeitou as preliminares deduzidas pelo recorrente. No mérito, a despeito de registrar seu entendimento pessoal, adotou o posicionamento majoritário deste colegiado, fundamentando sua decisão, nos termos do art. 114, § 12, I, do RICARF, acolhendo a redução da multa proporcional ao percentual de 75%, bem como, admitindo o aproveitamento dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica, na proporção da participação societária do sujeito passivo.

Tratará este voto vencedor, exclusivamente, da manutenção da multa qualificada, matéria em que o relator restou vencido. Registre-se a concordância deste colegiado com as demais matérias desenvolvidas pelo ilustre relator.

Pois bem, toda a discussão gira ao redor da possibilidade de uma vez cientificado ao contribuinte o lançamento tributário, possa ser ele alterado, em razão da constatação de erro na exteriorização do documento de sua constituição. No caso concreto, a despeito do Termo de Verificação de fls. 20 a 51 deduzir um capítulo inteiro registrando a aplicação da multa qualificada prevista no artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, no lançamento anterior foi aplicado o percentual ordinário da multa proporcional de 75%, posteriormente revisado por meio do documento de fls. 2 a 15.

A autoridade lançadora, reconhecendo a inexatidão do percentual da multa aplicada (Informação Fiscal de fls. 18 a 19), realizou a revisão de ofício do lançamento, cientificando o sujeito passivo do valor do crédito tributário retificado, bem como oferecendo nova oportunidade para impugná-lo. Contra este procedimento, o sujeito passivo deduz sua insurgência, acolhida pelo ilustre relator, sob o argumento de que a situação não pode ser encarada como mero erro material, que não se teria verificado quaisquer das hipóteses autorizativas do artigo 149, do CTN, que não poderia ser transferido ao sujeito passivo equívoco exclusivo da autoridade lançadora que representaria evidente agravamento da exigência.

A matéria em questão está disciplinada nos artigos 145, 146 e 149, do Código Tributário Nacional:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

[...]

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

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

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

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Os dispositivos acima mencionados, não deixam dúvidas, da possibilidade da revisão de ofício do lançamento, após a sua notificação ao sujeito passivo. No entanto, é necessário a constatação de algum dos incisos do artigo 149, do CTN, não poderá importar em alteração do critério jurídico do lançamento, somente podendo se realizar enquanto não decorrido o prazo decadencial.

No entender deste redator, caso a Administração constate posteriormente um erro de fato que resultou em tributação inferior à devida, poderá efetuar lançamento complementar ou revisar o lançamento para exigir a diferença do tributo. Não somente a jurisprudência administrativa é repleta de decisões autorizando a revisão do lançamento quando constatado erro de fato, mas também o STJ admite essa revisão quando ocorrida tal modalidade de erro.

No julgamento do REsp 1.130.545/RJ, submetido ao rito dos recursos repetitivos, o STJ fixou entendimento de que a retificação de dados cadastrais que revele fato não conhecido por ocasião do lançamento anterior autoriza sua revisão, com fundamento no art. 149, VIII, do CTN. Nesse específico precedente, a revisão resultou na cobrança de diferença de IPTU decorrente de erro na metragem do imóvel, ou seja, em agravamento do crédito tributário, resultando no Tema Repetitivo nº 387 (STJ):

A retificação de dados cadastrais do imóvel, após a constituição do crédito tributário, autoriza a revisão do lançamento pela autoridade administrativa (desde que não extinto o direito potestativo da Fazenda Pública pelo decurso do prazo decadencial), quando decorrer da apreciação de fato não conhecido por ocasião do lançamento anterior, *ex vi* do disposto no artigo 149, inciso VIII, do CTN.

Ocorre que o ilustre relator entende não ser cabível a aplicação do artigo 149, VIII, do CTN, ao caso concreto, argumentando que a situação não envolve o conhecimento de fato novo ignorado por ocasião ao lançamento, mas que as circunstâncias eram de pleno conhecimento da autoridade lançadora, que teria deixado de aplicar a qualificação da multa, embora essa fosse a sua intenção. Divirjo deste entendimento, na medida em que admito a aplicação do referido inciso ao caso concreto, autorizando a revisão do lançamento “quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior”.

A autoridade fiscal pretendeu a aplicação da multa qualificada ao caso concreto, tanto que a ele especificamente fez menção no Termo de Verificações. O fato não conhecido se refere ao erro na falta de aplicação da qualificadora, o que foi devidamente retificado por meio do documento de fls. 2 a 15. Ainda que a situação representasse o agravamento da exação, e que o fato que lhe deu causa somente pode ser imputado à autoridade lançadora, penso que as limitações impostas pela lei à revisão não se prestem para a manutenção do lançamento sabidamente equivocado, em detrimento àquele pretendido pela fiscalização. Tal pretensão sempre existiu, não representando qualquer alteração do critério jurídico e realizada dentro do

limite temporal para o lançamento do tributo, razão pela qual o entendimento da maioria do colegiado foi pela manutenção da qualificação da multa.

No entanto, desde a entrada em vigor da Lei nº 14.689/2023, a multa qualificada aplicada em razão da constatação da ocorrência das hipóteses dos artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/1964, passou a ser de 100% sobre a totalidade ou diferença do imposto lançado de ofício, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata. Tal novo percentual há que ser aplicado ao caso concreto, nos termos do artigo 106, II, “c”, do CTN.

Assim sendo, conforme já esclarecido nos parágrafos iniciais deste voto vencedor, ratifica-se tudo quanto contido no voto do relator, exceto a manutenção da qualificação da multa aplicada, que por maioria de votos restou vencido, cabendo sua aplicação no percentual de 100%, em razão da sua retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

Marcelo Valverde Ferreira da Silva