



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	15504.722882/2019-82
ACÓRDÃO	2001-008.654 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LETICIA MARTINS AZEREDO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2014, 2015

NULIDADE DO LANÇAMENTO. VÍCIO FORMAL E CERCEAMENTO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Estando devidamente circunstanciadas na decisão recorrida as razões de fato e de direito que a fundamentam, e não ocorrendo cerceamento de defesa, não há motivos para decretação de sua nulidade, devendo as questões relacionadas às razões de defesa ser analisadas quando do exame do mérito das razões recursais.

A autoridade julgadora é livre na apreciação da prova, visando a formação de sua convicção, ao teor da legislação de regência.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL.

O fato gerador do imposto de renda, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano calendário.

O termo inicial do prazo decadencial será: (a) primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se não houve antecipação do pagamento (art. 173, I, do CTN); (b) fato gerador, caso tenha ocorrido recolhimento, ainda que parcial, desde que não constatada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (art. 150, § 4º, do CTN).

Na hipótese dos autos, constatada a ocorrência de dolo, simulação e fraude, deverá incidir a regra decadencial prevista no artigo 173, 1 do CTN.

Mantém-se o lançamento porquanto constituído dentro do lustro legal.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS. COMPROVAÇÃO. CONJUNTO PROBATÓRIO INSUFICIENTE.

São tributáveis os rendimentos pagos ao contribuinte por pessoas jurídicas e por ele omitidos na declaração de ajuste anual.

Deve-se instruir os autos com elementos de prova que fundamentem os argumentos de defesa de maneira a não deixar dúvida sobre o que se pretende demonstrar.

Constatada a obtenção de rendimentos tributáveis e não levados ao ajuste anual do imposto de renda, deve ser mantida a omissão apurada.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS. RECLASSIFICAÇÃO DE RENDIMENTOS. NATUREZA TRIBUTÁVEL COMPROVADA. POSSIBILIDADE.

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

SOCIEDADE SIMPLES. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR MÉDICOS. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. PRIMAZIA DA REALIDADE. NATUREZA JURÍDICA DE REMUNERAÇÃO PELO TRABALHO.

Demonstrado que as atividades e os negócios jurídicos desenvolvidos possuem aspectos diversos da realidade formal, onde os sócios participantes sociedade prestavam serviços objeto da contratação, os valores recebidos devem ser classificados de acordo com a sua efetiva natureza jurídica.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CARACTERIZAÇÃO DO DOLO PARA FINS TRIBUTÁRIOS. AUSÊNCIA DE PROVA CAPAZ DE AFASTAR A CONDUTA DOLOSA. HIPÓTESES DE SONEGAÇÃO E FRAUDE. OCORRÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 14.

A multa qualificada somente é cabível quando o sujeito passivo tenha agido com o evidente intuito de fraudar, conduta que deve ser incontestavelmente comprovada, requisito indispensável para qualificação.

Para que possa ser aplicada a penalidade qualificada, a autoridade lançadora deve coligar aos autos elementos comprobatórios de que a conduta do sujeito passivo está inserida nos conceitos de sonegação,

fraude ou conluio, com o propósito de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento fiscal acerca da ocorrência do fato gerador do imposto de renda.

Hipótese em que se o contribuinte não traz aos autos elementos suficientes para descaracterizar o dolo descrito pela fiscalização, consistente na realização de conduta com propósito exclusivo de redução do montante do imposto devido na tributação da sua pessoa física, justificada está a aplicação da multa qualificada do art. 44, § 1º, VI da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 8º da Lei nº 14.689/2023.

PAF. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

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

Enquanto vigentes, os dispositivos legais devem ser cumpridos, principalmente em se tratando da administração

PAF. DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. DOUTRINA. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo CARF e as judiciais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência senão aquele objeto da decisão, à exceção das decisões do STF deliberando sobre a inconstitucionalidade da legislação.

A doutrina não é oponível ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário, dada sua estrita subordinação à legalidade. Inteligência do art. 150, I, da CF/88.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso do recurso voluntário e rejeitar as preliminares suscitadas, no mérito, por maioria, DAR PARCIAL PROVIMENTO ao presente recurso, para reduzir a multa qualificada aplicada ao percentual de 100%, com base no art. 44, § 1º, VI da Lei nº 9.430/96, bem como sejam deduzidos os valores eventualmente recolhidos a título de imposto de renda da pessoa jurídica PSV Serviços Médicos Ltda., cuja receita foi desclassificada e considerada como rendimentos tributáveis recebidos de pessoa física, no período autuado. Vencida a Conselheira Maria Auxiliadora de Sousa Ramalho Fonseca que votou dando provimento em menor extensão apenas para reduzir a multa

qualificada ao percentual de 100%. Vencido o Conselheiro Leonardo Nunez Campos que apresentou Declaração de Voto dando provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Raimundo Cassio Goncalves Lima - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Raimundo Cassio Goncalves Lima (Presidente), Maria Auxiliadora de Sousa Ramalho Fonseca (Substituta), Leonardo Nuñez Campos (Substituto) e Wilderson Botto.

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo excertos do relatório da decisão ora recorrida (fls. 829/885):

Em ação fiscal levada a efeito na contribuinte acima qualificada, foi lavrado o Auto de Infração de e-fls. 02/12, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, anos-calendário de 2014 e 2015, por meio do qual foi apurado crédito tributário no montante de R\$ 280.581,67 (duzentos e oitenta mil, quinhentos e oitenta e um reais e sessenta e sete centavos), sendo R\$ 98.944,29 referentes ao imposto, R\$ 148.416,43, à multa proporcional, e R\$ 33.220,95, aos juros de mora (calculados até 06/2019).

Conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (e-fls. 03), foi apurada a seguinte infração:

- Omissão de Rendimentos do Trabalho sem Vínculo Empregatício Recebidos de Pessoas Jurídicas

O procedimento fiscal que resultou na constituição do crédito tributário acima referido encontra-se relatado no Termo de Verificação Fiscal, anexo às e-fls. 13/39.

Conforme o referido documento, a contribuinte foi selecionada para fiscalização, relativamente ao cumprimento de suas obrigações legais referentes ao IRPF dos anos-calendário 2014 e 2015, em razão dos serviços prestados para a **empresa PSV SERVIÇOS MÉDICOS LTDA. - EPP**, (...).

Nas Declarações de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF), apresentadas pela contribuinte para os anos-calendário em referência, constatou-se que os rendimentos tributáveis foram **declarados como recebidos das pessoas jurídicas IMEDE INST. MINEIRO DE ULTRASSONOGRÁFIA LTDA.**

Os rendimentos isentos e não tributáveis, por sua vez, foram discriminados nas respectivas DIRPF, em sua maior parte, como **lucros recebidos da empresa PSV.**

Em 19/10/2018, **emitiu-se** o Termo de Início de Procedimento Fiscal (TIPF), que cientificou a contribuinte do início da fiscalização e a intimou a: **i)** discriminar, mês a mês, as datas de efetivo recebimento e os valores dos rendimentos tributáveis, isentos/não tributáveis e sujeitos à tributação exclusiva auferidos nos anos-calendário de 2014 e 2015 e apresentar os respectivos comprovantes; **ii)** apresentar documentação hábil e idônea que comprovasse **o recebimento dos lucros distribuídos pela empresa PSV SERVIÇOS**

MÉDICOS LTDA. - EPP, tais como: cópias de cheques, TED, DOC, extratos bancários com especificação dos créditos correspondentes ao recebimento dos lucros, entre outros; **iii)** apresentar cópias legíveis do contrato social e alterações contratuais das empresas das quais fez parte como titular ou cotista, no Brasil e no exterior, nos citados anos; **iv)** **apresentar os contratos de prestação de serviços e todos os termos aditivos firmados pela pessoa jurídica PSV SERVIÇOS MÉDICOS LTDA. - EPP**; **v)** apresentar as notas fiscais de serviços originais emitidas pela PSV, nos anos-calendário de 2014 e 2015; **vi)** detalhar o serviço prestado e identificar as pessoas que prestaram o serviço especificado para cada nota fiscal emitida pela PSV.

A contribuinte encaminhou Termo de Resposta, contendo os seguintes documentos: **i)** relação de valores de transferência feitas pela empresa à sócia e extratos bancários;; **ii)** comprovantes de rendimentos isentos e não tributáveis; **iii)** relação das notas fiscais emitidas pela PSV com as respectivas cópias; **iv)** cópias dos documentos de identificação da fiscalizada; **v)** **cópia do Contrato de Prestação de Serviços estabelecido entre o HOSPITAL MATER DEI e a empresa PSV**; **vi)** cópia de Comprovantes de Rendimentos Pagos e de Retenção de Imposto de Renda na Fonte - Anos-Calendário 2014 e 2015, emitidos pelas pessoas jurídicas Caixa Econômica Federal, Banco Santander e PSV; **vii)** cópia do Contrato Social e da 9ª alteração contratuais da empresa PSV; **viii)** extrato mensal consolidado da PSV emitido pelo Banco Santander; **ix)** 25 cópias de Notas Fiscais de Serviços Eletrônica NFS-e emitidas pela PSV, tendo como tomador de serviços o HOSPITAL MATER DEI.

A contribuinte foi **mais uma vez intimada** a: **i)** especificar, de forma detalhada, quais especialidades médicas foram exercidas nos anos-calendário 2014 e 2015, que geraram os rendimentos tributáveis informados nas DIRPF dos referidos anos-calendário; **ii)** especificar, de forma detalhada, quais especialidades médicas foram exercidas pessoalmente na PSV Serviços Médicos Ltda-EPP; **iii)** especificar o(s) local(is) onde prestou serviços como pessoa física, e apresentar livro caixa, se for o caso; **iv)** especificar de forma detalhada para cada tomador de serviço, em quais dias da semana e horários foram executados os serviços; **v)** apresentar cópia de Certidão de Casamento.

Em resposta, a fiscalizada afirmou: **i)** **não foram executados serviços médicos tributados na pessoa física do contribuinte**; **ii)** **foram realizados serviços médicos de diagnóstico por imagens com atuação específica como ultrassonografia exclusiva**.

Paralelamente, foram realizadas diligências fiscais na PSV, bem como nas pessoas jurídicas que contrataram serviços da empresa nos anos-calendário sob fiscalização. O objetivo era verificar **a participação das únicas sócias da PSV (Leticia Martins Azeredo e Simone Caldeira Victoria Gontijo) na prestação de serviços oferecidos por essa empresa**.

De posse de todos os esclarecimentos e elementos de prova trazidos ao procedimento fiscal pelo contribuinte e pelos diligenciados, bem como das informações constantes dos bancos de dados da RFB, foram realizadas as apurações e constatações a seguir descritas.

CLÍNICA RADIOLÓGICA DR. DAVI REZENDE LTDA.

Intimada, a pessoa jurídica **apresentou**: **i)** Procuração assinada por Adriana Maria Lamego Resende estabelecendo poderes para Juliana Boaventura Gomes Paulino representá-la perante a Receita Federal e documentos pessoais da Adriana; **ii)** cópia do Contrato de Prestação de Serviços Médicos, celebrado entre a Clínica Davi Resende e a PSV em 01/04/2012; **iii)** Relatório de Pagamentos à Leticia Martins Azeredo Ano 2014; **iv)** Descrição de Serviços Anual 2014-2015 de Leticia Martins Azeredo e Descrição de Serviços Mensal 2014 de Leticia Martins Azeredo; **v)** Relatório de Pagamentos à Simone Caldeira Victória Gontijo Ano 2014; **vi)** Descrição de Serviços Anual 2014-2015 de Simone Caldeira Victória Gontijo e Descrição de Serviços Mensal 2015 de Simone Caldeira Victória Gontijo; **vii)** Notas Fiscais de Serviços Eletrônicas (NFS-e) 2014-2015 de Simone Caldeira Victória Gontijo; **viii)** 1 Pen Drive contendo 4 (quatro) pastas: Contrato; Notas Fiscais; Pagamentos e Descrição de Serviços.

ECOAR - MEDICINA DIAGNOSTICA LTDA.

Intimada, a pessoa jurídica **informou** que os serviços prestados foram de radiologia e ultrassonografia e apresentou o Contrato de Prestação de Serviços firmado entre Ecoar e PSV (Simone Caldeira); a Planilha de Pagamentos realizados a PSV; Procuração outorgando poderes de representação a Ana Paula Cavalcante Bentes; e documento de identificação de Ana Paula.

SONAR - MEDICINA DIAGNÓSTICA LTDA.

Intimada, a pessoa jurídica **informou** que contratou os serviços das médicas Letícia Martins Azeredo e Simone Caldeira Victória Gontijo através da pessoa jurídica PSV SERVIÇOS MÉDICOS LTDA, da qual as médicas eram sócias e apresentou contrato social em anexo, alegando não possuir contrato formal com a PSV ou com as médicas.

Foi anexado relatório especificando os serviços prestados pela PSV, notas fiscais dos anos-calendário 2014 e 2015 e relação em papel dos pagamentos efetuados no referido período, contendo data do pagamento, descrição dos serviços prestados e valor total dos serviços.

Esclareceu ser uma empresa ligada à PHD IMAGENS LTDA., (...), e que por serem empresas consideradas do mesmo grupo econômico, a PHD efetua alguns pagamentos por conta e ordem da SONAR, em virtude da ausência de recursos financeiros ou de fluxo de caixa de uma das empresas.

Afirmou que a PHD efetuou alguns pagamentos para a empresa PSV SERVIÇOS MÉDICOS LTDA. por sua conta e ordem devido ao fluxo financeiro.

PHD IMAGENS LTDA.

Intimada, a pessoa jurídica **confirmou** o teor da resposta da SONAR - MEDICINA DIAGNÓSTICA LTDA, esclarecendo que por serem empresas do mesmo grupo econômico, efetua alguns pagamentos por conta e ordem da SONAR, em virtude da ausência de recursos financeiros ou de fluxo de caixa de uma das empresas.

Afirmou não haver prestações de serviços das médicas para ela e que pagou para a empresa os serviços que foram contratados pela SONAR.

HOSPITAL MATER DEI

Intimada, a pessoa jurídica **apresentou** carta de apresentação das médicas Letícia e Simone; cópia da Ata da Assembleia Geral Ordinária e Extraordinária realizadas em 08/05/2018; cópia de seu Estatuto Social; contrato de parceria com a PSV; planilha com valores repassados a PSV; cópia do Regimento Interno do Corpo Clínico.

Esclareceu que a contratação das pessoas jurídicas prestadoras de serviços era realizada em observância a critérios técnicos, mediante “Contrato de Parceria Médico Hospitalar”.

A referida parceria importou na comunhão de interesse e esforços de ambas as partes, no intuito de cada uma aportar recursos e *know how* na sua área; o HOSPITAL, na área hospitalar, e a PSV, na área médica, através de suas sócias.

Foi nessa esteira, que os sócios da PSV, como profissionais liberais e autônomos que são, atuaram em nome e em prol de sua sociedade, que, por sua vez, atuou realizando exames de Ultrassonografia e Ecocardiografia em prol de pacientes ou clientes que necessitassem de tais atividades.

Informou que os pagamentos decorrentes do referido contrato **eram feitos à pessoa jurídica PSV**, partilhados e apurados consoante critérios previstos na cláusula 2ª.

Pontuou que as atividades das médicas Letícia Martins Azeredo e Simone Caldeira Victória Gontijo eram agendadas por elas mesmas, de acordo com suas disponibilidades e interesses pessoais, sem qualquer ingerência do HOSPITAL, que não promovia qualquer

controle acerca de quem deveria realizar as atividades, sendo estas conduzidas com total autonomia, sem subordinação ou pessoalidade.

Apresentou planilha contemplando os valores recebidos pela PSV nos anos de 2014 e 2015, mas alegou que o HOSPITAL não tinha como informar o nome e CPF do médico que realizou cada atividade, já que, conforme exposto alhures, não exercia qualquer controle sobre as atividades realizadas.

Informou que os valores partilhados com a PSV não se confundiam com lucros ou dividendos percebidos pelos sócios da referida empresa, a qual cobria, com os valores que recebia em razão da parceria, todos os seus custos operacionais.

Esclareceu que o ingresso das médicas Letícia Martins Azeredo e Simone Caldeira ao Corpo Clínico do HOSPITAL se deu, respectivamente, em 14/01/2011 e 01/06/2007 e que não tinha como aferir se as médicas receberam valores de outras pessoas jurídicas.

PSV SERVIÇOS MÉDICOS LTDA.

A fiscalização compareceu ao endereço cadastral da PSV em 19/03/2019 com o objetivo de entregar a intimação, porém, devido à inconsistência no endereço foi lavrado o Termo de Constatação, nos seguintes termos:

Contexto

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, no curso da diligência fiscal no contribuinte acima identificado e de acordo com o disposto nos art. 897, 898, 949, 955 a 961, 971 e 972 do Decreto nº 9.580 de 22 de novembro de 2018 (RIR/18), comparecemos na empresa em tela, no endereço, data e hora supracitados, aonde CONSTATAMOS os fatos abaixo discriminado:

NO LOCAL FUNCIONA O CONSULTÓRIO DO
DR. LUCIANO INACIO MARIANO, PSICÓLOGO,
QUE NOS INFORMOU QUE A EMPRESA FUNCIONA NA
SALA 902, CONTENDO ENDEREÇO INADEQUADO AOS
DADOS CADASTRAIS. ESTIVE NA SALA 902, A
RECEPCIONISTA VANESSA CRISTINA DIAS MOREIRA,
CPF 061.682.736-97, CI 01611.784.108, INFORMOU QUE
NO LOCAL FUNCIONA O CONSULTÓRIO DO DR. DANILLO

Pág. 1 de 2

PIRES MONTAG E DR. PEDRO ROBERTSON DE SOUZA
MACHADO, QUE A DRA SIMONE É ESPOSA DO DR. DANILLO;
QUE VEM PARAMENTE AO LOCAL E USA O CONSULTÓRIO
DO DANILLO; QUE NÃO CONHECE A DRA. LETÍCIA MARTINS
AZEREDO, QUE PRESTA SERVIÇOS PARA OS DOIS
MÉDICOS E QUE O SEU EMPREGADOR É PEDRO ROBERTSON
DE SOUZA, QUE ASSINA SUA CARTÃO. QUE TRABALHA
HA CERCA DE 3 ANOS NO LOCAL E QUE DRA SIMONE
OU LETÍCIA, SÓCIAS DA PSV, NUNCA ATENDEM
REGULARMENTE UMA PRETENSÃO DE SERVIÇOS MÉDICOS.
EM RELAÇÃO À PSV SERVIÇOS MÉDICOS SOMENTE
RECEBE AS CORRESPONDÊNCIAS, NÃO TEM OUTRA ATIVIDADE.

E, para constar e surtir os efeitos legais, lavramos o presente Termo em 02 (duas) vias de igual forma e teor, assinado pelos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil e pelo contribuinte/testemunha, que neste presente ato recebe uma das vias.

Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil

Nome	Matrícula	Assinatura
Didier de Souza Filho	1291949	

Ciência do Sujeito Passivo / Representante

Declaro-me ciente deste Termo, do qual recebi uma cópia.

Nome	Cargo
Vanessa Cristina Dias Moreira	Recepcionista
CPF	Data
061.682.736-97	19/3/19
Assinatura	Assinatura

Nessa visita, **a empresa foi intimada a:** i) apresentar o Contrato de Locação ou comprovação de propriedade do imóvel onde funciona a empresa; ii) apresentar documentação hábil e idônea que comprove o pagamento de contas de energia, água ou taxa de condomínio, telefones fixos e taxas de incêndio; iii) apresentar o Alvará de Funcionamento e Autorização da Vigilância Sanitária; iv) comprovar a existência do Cadastro de Estabelecimento de Saúde junto ao CNES - Secretaria de Atenção à Saúde; v) comprovar a aquisição de bens integrantes do Ativo Imobilizado, tais como móveis, utensílios, aparelhos e equipamentos eletroeletrônicos necessários ao funcionamento da clínica; vi) apresentar o Livro de Registro de Empregados, bem como comprovantes de pagamentos de salários e de encargos sociais; vii) apresentar todos os contratos de prestação de serviços na área de assistência à saúde pactuados com outras pessoas jurídicas nos anos-calendário 2014 e 2015; viii) apresentar o(s) Livro(s) de Registro de Serviços Prestados referente(s) aos anos-calendário 2014 e 2015; ix) apresentar a escrituração contábil nos termos da legislação comercial - Livro(s) Diário de Livro(s) Razão referente(s) aos anos-calendário 2014 e 2015; x) na falta de escrituração contábil, apresentar o(s) Livro(s) Caixa, contendo toda a movimentação econômico-financeira, inclusive a bancária, nos termos do parágrafo único do artigo 600 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 - Lei nº 8.981, de 1995, artigo 45, parágrafo único; xi) informar os critérios utilizados para distribuição dos lucros/dividendos aos sócios.

Em sua resposta, a PSV informou que era uma **Pessoa Jurídica constituída na forma de Sociedade Limitada, cujo objetivo principal era a realização de atividade médica ambulatorial restrita a consultas, com recursos para realização de exames complementares.**

Esses serviços **se restringiam à realização de diagnósticos médicos por imagem confeccionados na sede das Clínicas e Hospitais, os quais eram responsáveis pelos custos de aquisição, manutenção e alocação de materiais.**

Informou que cabia à PSV a **realização de serviços eminentemente intelectuais**, o que era feito pessoalmente por suas sócias, as quais não podiam ser substituídas por outrem, dada a expertise das técnicas empregadas na confecção dos diagnósticos.

Esclareceu que o local onde se encontrava registrada a referida empresa funcionava apenas como escritório administrativo e sede, tendo sido o mesmo cedido, sem contrapartida financeira, pelo cônjuge da sócia Dra. Simone Caldeira Victória Gontijo, Dr. Danilo Pires Gontijo.

Afirmou, ainda, **não possuir contrato de locação ou comprovação de propriedade do imóvel, Cadastro de Estabelecimento de Saúde junto ao CNES - Secretaria de Atenção à Saúde, bens do ativo imobilizado e Livro de Registro de Empregados e Livro Caixa.**

Foram apresentados os seguintes documentos: i) taxa de incêndio e alvará de funcionamento do imóvel; ii) contratos de prestação de serviços pactuados com outras pessoas jurídicas nos anos-calendário de 2014 e 2015; iii) relação de notas de serviços prestados, extraída do site da Prefeitura de Belo Horizonte, em substituição ao Livro de Registro de Serviços Prestados, esse extinto em 2003, de acordo com o Decreto 11467/2003, art. 17; iv) Livros Diário e Razão referentes aos anos de 2014 e 2015.

Quanto ao **critério utilizado para distribuição de lucros aos sócios, informou que a dita distribuição foi feita percentualmente ao que cada sócia produziu**, conforme deliberado na cláusula sétima de seu Contrato Social.

INFRAÇÕES APURADAS PSV

Embora a PSV tenha informado que o local em que estava registrada a empresa funcionava apenas como escritório administrativo, como constatado e relatado no Termo de Constatação Fiscal, **nem como escritório administrativo funcionava.**

A recepcionista do local informou receber apenas a correspondência da PSV e que a Dra. Simone raramente ia ao local, afirmando não conhecer a sócia Letícia.

A PSV informou ainda **não possuir contrato de locação ou propriedade do imóvel; bens do ativo imobilizado; registro de empregados; cadastro do estabelecimento junto ao CNES – Secretaria de Atenção à Saúde.**

A fiscalização verificou que a contabilidade da empresa era de uma simplicidade extrema, pois como a PSV emite a NF com as deduções, **o contratante já deposita o valor líquido diretamente na conta da sócia que prestou o serviço.** Em relação às despesas, havia somente **despesas administrativas, referentes a pagamento da empresa contábil, e despesas com impostos.** Pelo lado da receita tinha-se a conta caixa, clientes e impostos retidos a recuperar como se pode verificar no gráfico de fluxo abaixo:

(...)

Profissionais liberais como médicos, por exemplo, que recebem rendimentos claramente tributáveis pelo IRPF, frequentemente constituem empresas e tributam seus rendimentos como receitas das empresas, as quais sequer existem de fato. **Tais empresas geralmente optam pelo Lucro Presumido e, posteriormente, distribuem os lucros apurados aos sócios como rendimentos isentos do IRPF.**

A tributação da pessoa jurídica **optante pelo lucro presumido é feita com base no faturamento, independente do lucro apurado.** Em regra, a tributação dos lucros com isenção **está limitada ao lucro presumido deduzido dos tributos devidos (IRPJ, CSLL, COFINS e PIS).** Caso a pessoa jurídica mantenha escrituração contábil, poderá apurar **lucro em balanço e terá o lucro contábil como limite de distribuição de lucros.**

No caso das empresas inexistentes de fato, são apurados vultosos lucros contábeis, uma vez que elas não possuem custos/despesas, permitindo altos valores de distribuição de lucros isentos de IRPF.

No caso em tela, **não houve pagamento de pró-labore, que é a remuneração paga em contrapartida à atividade do sócio na empresa, às sócias e nem poderia ser diferente, pois não houve nenhuma atividade desempenhada por qualquer das sócias na PSV pela simples questão da empresa não existir de fato.**

Na cláusula sétima do contrato social, ficou **estabelecido** que o ano social coincidia com o ano civil e que ao final de cada ano, levantar-se-ia o balanço geral e que os lucros/prejuízos teriam sua destinação definida pelos sócios.

Em sua resposta ao Termo de Diligência, a contribuinte **informou que a distribuição foi feita percentualmente ao que cada sócia produziu.** Entretanto, constatou-se que esta distribuição **não foi feita após o balanço geral, porque a receita de prestação de serviços era depositada diretamente na conta corrente de cada sócia,** conforme especificado nos parágrafos primeiro e segundo do contrato social, conforme trecho abaixo:

Parágrafo Primeiro: A responsabilidade pela movimentação da conta número [REDACTED] do Banco Bradesco, agência 2638-7, será exclusiva da sócia **LETÍCIA MARTINS AZEREDO**, que para tanto assinará sempre INDIVIDUALMENTE.

Parágrafo Segundo: A responsabilidade pela movimentação da conta número [REDACTED] do Banco Sicoob Credicom, agência 756, Cooperativa 4027, será exclusiva da sócia **SIMONE CALDEIRA VICTÓRIA GONTIJO**, que para tanto assinará sempre INDIVIDUALMENTE.

Ou seja, a PSV emitia nota fiscal, já discriminada com o nome da sócia que prestou o serviço, e a empresa contratante depositava o valor líquido na conta individual da sócia, como se verificou-se no extrato bancário e nos livros Diário e Razão encaminhados pela contribuinte.

A transferência bancária era feita diretamente para a conta individual da sócia, na medida da prestação de serviços.

Tais constatações comprovam que **os valores declarados como “distribuições de lucros” tinham, na verdade, natureza de honorários médicos e, assim, deveriam ser tributados como rendimentos do trabalho recebidos de pessoa jurídica.**

Nos contratos apresentados pela fiscalizada, bem como pelas pessoas jurídicas diligenciadas, verificou-se que **não havia qualquer pagamento pela utilização da estrutura das instituições para as quais a PSV prestou serviços**, evidenciando, mais uma vez, que a existência da pessoa jurídica **era totalmente desnecessária na relação jurídica constituída em cada caso.**

Se fosse uma empresa de fato, não haveria utilização gratuita da estrutura das instituições e sim uma cobrança por parte das empresas pela atuação dela em suas instalações, com utilização de seus empregados, o que gera custos e despesas.

Embora em alguns casos até tenha havido a estipulação dessa cobrança no contrato, verificou-se que era apenas uma mera formalidade para tentar caracterizar a contratação da pessoa jurídica, pois nunca houve qualquer desconto pelo uso dessas estruturas.

Como informado pela própria contribuinte, cabia à PSV, *“a realização de serviços eminentemente intelectuais, o que é feito pessoalmente por suas sócias, as quais não podem ser substituídas por outrem, dada a expertise das técnicas empregadas na confecção dos diagnósticos”.*

HOSPITAL MATER DEI

Com relação ao HOSPITAL MATER DEI, mereceu destaque o estipulado no parágrafo terceiro do contrato social, onde ficou bem claro a **PESSOALIDADE das sócias perante a contratante:**

Parágrafo Terceiro: As sócias **SIMONE CALDEIRA VICTÓRIA GONTIJO e LETÍCIA MARTINS AZEREDO**, poderão representar INDIVIDUALMENTE a sociedade exclusivamente perante o HOSPITAL MATER DEI, estabelecido na rua Mato Grosso, N. 1100, bairro Santo Agostinho, CEP: 30.190-081, em Belo Horizonte / MG, inscrito no CNPJ sob o nº [REDACTED]

De acordo com o art. 4º do Regimento Interno do Corpo Clínico do MATER DEI, *“ao ingressar no Corpo Clínico da Rede Mater Dei de Saúde, o profissional se compromete a aceitar e acatar integralmente este regimento, o Código de Ética aplicável à categoria e o Código de Integridade da Rede Mater Dei de Saúde”.*

Não obstante o art. 5º estabelecesse que o Corpo Clínico do MATER DEI **era aberto**, sendo composto por profissionais de saúde autônomos, segundo o parágrafo único do art. 7º, o Corpo Clínico deveria obedecer ao disposto no Regimento Interno e ao Código de Integridade do HOSPITAL.

O art. 17, que **tratava das atribuições do Corpo Clínico**, na alínea “e”, obrigava seus membros a cumprirem normas técnicas e administrativas da empresa; e na alínea “f”, determinava os critérios para preenchimento do prontuário dos pacientes. Já o art. 24 autorizava a organização dos membros em equipes, segundo suas conveniências e interesses, e o art. 26 estabelecia que *“as equipes devem ser constituídas, preferencialmente, sob a forma de pessoa jurídica...”*

Por sua vez, o art. 32 que **tratava da admissão e permanência de novos membros**, estabelecia, em seu parágrafo 2º, algumas qualificações necessárias aos candidatos a ingressarem no Corpo Clínico do HOSPITAL, destacando-se a alínea “b”, que impunha a apresentação de carta formal referendada por membro do Corpo Clínico; e a alínea “c”, que sujeitava o candidato à aprovação formal e escrita do Diretor Clínico Técnico.

O § 3º do referido artigo **tratava das atribuições**, dentre elas o período de experiência compulsória de 1 ano, o dever de respeitar o Regimento e o Código de Integridade da Rede Mater Dei e atender a urgências e emergências e plantões no pronto-socorro.

O § 4º do mesmo artigo, estabelecia os preceitos básicos para atendimento no pronto-socorro, como organização das escalas de plantões e a ocorrência de falta grave no caso de atrasos ou ausências. Já o § 5º do art. 32 estabelecia que a Diretoria podia submeter seus membros à prova de conhecimento específico, bem como solicitar confirmação da saúde física e psíquica de seus membros.

Por fim, o art. 43 previa as penalidades a serem aplicadas em caso de falta disciplinar, desrespeito ao Regimento Interno, entre outros casos, tais como, advertência verbal, advertência por escrito, suspensão e exclusão do corpo clínico.

O Código de Integridade do MATER DEI, apesar de ser destinado aos empregados do HOSPITAL, tinha algumas de suas regras voltadas aos membros do corpo clínico.

Seu art. 2º definia a composição do corpo clínico e o art. 3º tratava das obrigações dos parceiros do HOSPITAL, incluindo os membros do corpo clínico. Dentre essas obrigações, destacavam-se a observação às regras do código de integridade; a obrigação de participar de treinamentos; a confidencialidade das informações que diziam respeito à rede MATER DEI, inclusive as que se relacionavam à política de seleção e remuneração de pessoal.

O art. 5º **determinava** que as empresas contratadas e subcontratadas exigissem de seus empregados e parceiros a observância ao disposto no art. 3º, enquanto que o art. 6º tratava das questões de sigilo, inclusive na apresentação de casos clínicos.

O art. 9º **dispunha** sobre a utilização de internet, e-mail e mídias sociais, o art. 10 tratava das condições para a celebração de contrato com pessoas físicas e jurídicas e o art. 11 estabelecia as cláusulas que deveriam conter nesses contratos. Por fim, o art. 14 estabelecia as sanções aplicáveis em caso de desobediência ou inobservância das disposições do referido código.

No tocante ao contrato celebrado entre o MATER DEI e a PSV, verifica-se que o parágrafo 5º da cláusula primeira obrigava o MATER DEI a mobiliar e equipar a área cedida à PSV para adequada realização da parceria.

A cláusula segunda **estabelecia que o proveito auferido seria rateado**, cabendo à PSV um percentual equivalente a 35% (trinta e cinco por cento) do recebimento mensal, devendo ser abatidos os custos inerentes à operação, conforme descrito no anexo II.

O parágrafo 2º **obrigava** a clínica a atender gratuitamente até 5% do volume de pacientes encaminhados pelo hospital e, conforme previsto na cláusula sexta, a PSV somente era responsável pelos serviços prestados, sendo os equipamentos, empregados e demais bens utilizados na prestação de serviço de propriedade/responsabilidade do MATER DEI.

Ou seja, a contribuinte **utilizou toda estrutura física, logística e operacional do MATER DEI para a prestação dos serviços, o que ocorre normalmente em relações de emprego, e não em relações entre duas pessoas jurídicas.**

Por todo o exposto, verificou-se que a **existência da pessoa jurídica era totalmente desnecessária na relação estabelecida entre o MATER DEI e a contribuinte nos anos-calendário fiscalizados.**

Restou clara, pela simples leitura do Regimento Interno do HOSPITAL, a **existência de pessoalidade diante da necessidade de cadastramento do médico em seu Corpo Clínico.** Ou seja, a contratação era feita *intuitu personae* e os serviços eram prestados por aquele profissional específico, que teve seu currículo analisado previamente.

Além disso, constatou-se que a **habitualidade estava presente nas atividades desenvolvidas pela fiscalizada**, que faziam parte da atividade fim do MATER DEI.

Ao confrontar a discriminação do prestador de serviços constante das notas fiscais com os pagamentos efetuados pelo MATER DEI, verificou-se que os serviços **foram prestados exclusivamente pela sócia Letícia nos anos de 2014 e 2015, sendo a principal fonte de renda da contribuinte.**

Embora estes valores tivessem sido **depositados na conta da PSV, eram imediatamente transferidos para a conta pessoal da Leticia no dia seguinte**, conforme os quadros abaixo:

ANO 2014						ANO 2015					
NOTA FISCAL	VALOR BRUTO	VALOR LÍQUIDO	DATA DEPOSITO	DATA TRANSFERÊNCIA	VALOR TRANSFERIDO	NOTA FISCAL	VALOR BRUTO	VALOR LÍQUIDO	DATA DEPOSITO	DATA TRANSFERÊNCIA	VALOR TRANSFERIDO
2014/2	14.166,36	13.295,12	16/01/14	17/01/14	10.000,00	2015/3	15.837,41	14.850,00	18/01/15	19/01/15	14.850,00
				20/01/14	3.900,00	2015/5	9.130,26	8.568,75	18/02/15	19/02/15	8.568,00
2014/6	11.412,97	10.723,28	17/02/14	18/02/14	10.680,00	2015/10	13.910,87	13.092,73	18/03/15	17/03/15	13.200,00
2014/10	11.498,17	10.791,04	17/03/14	18/03/14	10.750,00	2015/15	19.020,82	17.895,98	22/05/15	22/05/15	18.400,00
2014/13	18.443,31	17.309,14	18/04/14	17/04/14	17.250,00	2015/19	14.497,43	13.805,85	25/05/15	25/05/15	15.000,00
			18/05/14	19/05/14	16.000,00	2015/23	21.915,05	20.567,27	18/06/15	17/06/15	20.500,00
2014/16	17.077,36	16.027,10	20/05/14	21/05/14	2.500,00	2015/27	17.356,38	16.288,94	18/07/15	17/07/15	16.280,00
2014/19	9.402,85	8.828,10	18/08/14	17/08/14	9.300,00	2015/32	5.785,28	5.410,70		04/08/15	10.500,00
2014/23	15.085,85	14.156,07	18/07/14	17/07/14	14.900,00	2015/34	25.153,28	23.606,35	17/08/15	18/08/15	23.500,00
2014/27	13.414,77	12.589,76	19/08/14	19/08/14	13.000,00	2015/37	28.623,28	27.058,89	18/09/15	17/09/15	27.000,00
2014/30	13.495,03	12.671,00	17/09/14	18/09/14	13.000,00	2015/41	23.416,51	21.976,39	18/10/15	19/10/15	22.000,00
2014/33	18.760,79	17.807,00	18/10/14	17/10/14	17.500,00	2015/44	25788,37	24.202,38	18/11/15	17/11/15	24.200,00
2014/37	15.769,84	14.799,99	17/11/14	20/11/14	15.300,00	2015/49	21.887,76	20.541,86	18/12/15	18/12/15	20.500,00
2014/42	16.391,55	15.383,47	18/12/14	18/12/14	15.330,00						
TOTAL	174.918,85	164.183,07			169.410,00	TOTAL	242.302,26	227.865,89			232.490,00

Sendo assim, considerou-se indubitavelmente comprovado que a **existência da pessoa jurídica PSV 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.**

CLÍNICA DAVI REZENDE

Embora o contrato de prestação de serviços estipule total liberdade da PSV para designação dos médicos, verificou-se que na prática **existia pessoalidade na execução dos serviços.**

No período fiscalizado, a prestação foi feita principalmente pela Simone, que representou a PSV na assinatura do contrato.

De acordo com a planilha encaminhada pela Clínica Davi Rezende contendo a descrição dos serviços e os pagamentos, o controle era feito individualmente e o pagamento era efetuado diretamente na conta corrente da sócia. **Se a contratada de fato fosse a PSV, não haveria necessidade desta separação e o pagamento iria para a conta corrente da pessoa jurídica, para futura apuração do lucro, o que não ocorreu.**

SONAR/PHD

Não existia um contrato formal com a PSV, ou seja, foi feito um contrato verbal com a sócia Simone, executante exclusiva dos serviços discriminados nas notas fiscais.

Os valores eram depositados via TED ou cheque pela Sonar ou PHD **diretamente na conta pessoal da Simone**, conforme os extratos apresentados.

Importante frisar que a conta creditada **não era a conta da empresa**, mas uma conta pessoal usada para pagar despesas pessoais da Simone.

ECOAR

Da mesma forma que ocorreu com a Clínica Davi Rezende, o contrato foi representado e assinado pela outra sócia Simone, que foi a executante dos serviços, conforme discriminado nas notas fiscais.

Os pagamentos eram feitos para a PSV, mas os valores **eram depositados em dinheiro na conta pessoal da Simone.**

DESNECESSIDADE DA PESSOA JURÍDICA

Diante do exposto, constatou-se que a constituição da Pessoa Jurídica **era totalmente prescindível**, posto que: **i)** não havia uma empresa física, inclusive a contribuinte nunca compareceu ao endereço cadastral; **ii)** a contabilidade da empresa era individualizada; **iii)** as sócias possuíam contas correntes individualizadas; **iv)** as notas fiscais eram emitidas

com a discriminação da pessoa que executou o serviço; **v) a prestação de serviço era executada individualmente por cada sócia (nos anos fiscalizados, a Leticia prestou serviço no MATER DEI e a Simone, nos outros locais).**

Deste modo, não se consegue visualizar outra hipótese **para a criação dessa empresa senão a de auferir vantagens tributárias indevidas.**

LANÇAMENTO DE OFÍCIO

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

Nesse sentido, ainda que o valor recebido fosse 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 Letícia Martins Azeredo, tributados indevidamente como receita isenta da interposta pessoa jurídica PSV.**

De acordo com o art. 150, inciso II, da Constituição Federal, que trata da isonomia tributária, não pode haver tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Desta forma, as sócias da PSV não podem escolher a forma de tributação que mais lhes convém.

Aceitar essa **simulação** implicaria em concessão de vantagens indevidas a esses sócios em detrimento dos outros profissionais que se encontram em situação equivalente e que têm seus rendimentos do trabalho tributados corretamente como rendimento recebidos por pessoa física.

Conforme já mencionado, as notas fiscais foram emitidas **em nome da sócia que prestou o serviço e a própria fiscalizada também encaminhou a relação das notas fiscais que foram objetos de pagamentos efetuados pelo MATER DEI.** Sendo assim, os valores declarados como de lucros distribuídos às sócias da PSV foram desconsiderados, visto que restou comprovado que tais lucros eram, na verdade, honorários médicos recebidos pelas sócias.

Esses valores foram lançados no Auto de Infração resultante desta fiscalização como “Omissão de Rendimentos do Trabalho Recebidos de Pessoa Jurídica”.

A contribuinte, agindo **em conluio com sua sócia, utilizou-se da pessoa jurídica interposta 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 tenha praticado apenas uma conduta negligente, pois diante de todo o conjunto probatório restou claro que o único objetivo da constituição da pessoa jurídica PSV **era mascarar o recebimento de honorários médicos por parte de seus sócios, visando uma economia ilícita de tributos.**

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

Por essa razão, foi aplicada **multa de ofício no percentual de 150%** sobre o valor do imposto devido nos lançamentos referentes às receitas, conforme previsto no inciso I combinado com o parágrafo 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

Considerando a ocorrência de fatos que, em tese, configuravam crime contra a ordem tributária, nos termos dos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, a seguir transcritos, formalizou-se a cabível representação fiscal para fins penais, nos

moldes do Decreto nº 2.730/1998 e da Portaria RFB nº 1.750, de 12 de novembro de 2018.

Cientificada da autuação em 04/07/2019 (e-fls. 41), a contribuinte apresentou, em 02/08/2019, a impugnação de e-fls. 719/753, por meio da qual alegou, em síntese, o que segue:

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

1. o lançamento aqui discutido desconsiderou a personalidade jurídica da sociedade PSV, a qual a Impugnante integra, ao fundamento de que ela não existiria no plano fático, o que seria capaz de ensejar a tributação dos resultados diretamente na pessoa física;
2. no entendimento da Fiscalização, **não era a PSV quem prestava serviços, mas sim as suas próprias sócias, de forma direta** e, assim, os rendimentos recebidos pela PSV não deveriam ser considerados isentos, mas tributáveis como rendimentos da pessoa física;
3. os argumentos utilizados pela fiscalização não são suficientes para desconstituir a personalidade jurídica da PSV e, mesmo que houvesse abuso da personalidade jurídica, ela só poderia ser desconsiderada por decisão judicial, como determina expressamente o art. 50 do Código Civil e nunca pela autoridade administrativa;
4. a observância ao art. 50 do CC/02 é determinada de forma expressa pelo art. 129 da Lei nº 11.196/05, que impõe a subsunção da legislação aplicável às pessoas jurídicas para as sociedades prestadoras de serviço intelectuais, como é o caso da PSV;
5. portanto, em se tratando de sociedades prestadoras de serviços intelectuais de natureza científica, a desconsideração das pessoas jurídicas deve observar o art. 129 da Lei nº 11.196/05 e, por consequência, o art. 50 do CC/02;
6. ante o exposto, eventual abuso da personalidade jurídica autoriza sua desconsideração pelo Juiz para estender as obrigações à pessoa dos sócios, mas nunca pela autoridade administrativa;
7. inexistindo, no caso, autorização legal para que a própria autoridade administrativa, à margem do processo judicial, proceda à referida desconsideração, deve o presente lançamento ser anulado por ofensa direta ao art. 50 do Código Civil;

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

8. a legislação adota parâmetros distintos para a determinação da base de cálculo do imposto de renda das pessoas físicas e das jurídicas;
9. as pessoas físicas, como regra, são tributadas com base na sua renda auferida, o que pressupõe a dedução das despesas previstas em lei, além daquelas incorridas com tratamentos médicos; as pessoas jurídicas, por sua vez, adotam como referência o lucro, no sentido de expressão de seu acréscimo patrimonial;
10. no caso das pessoas físicas que exercem atividade profissional, como é o caso dos médicos, o regime de determinação da base de cálculo deve levar em conta sistemática semelhante às das pessoas jurídicas, na medida em que são confrontados os rendimentos auferidos com os gastos que possam ser a eles imputados, como por exemplo, as despesas com contadores e advogados, recepcionistas, bem como eventuais equipamentos inerentes ao exercício dessa atividade, servindo como formalização desse critério de apuração o livro-caixa;

11. ao adotar a premissa da inexistência da pessoa jurídica e, ao mesmo tempo, tomar de empréstimo os rendimentos por ela distribuídos, atribuiu-se relevância jurídica a uma sociedade tida por inexistente; ou seja, ela é simulada para determinados fins e válida para outros, o que é evidentemente inadmissível;

12. nesse cenário, não existia outra opção à Fiscalização senão a de intimar a Impugnante que teve a sua pessoa jurídica desconsiderada a elaborar o seu livro-caixa, de tal sorte a confrontar as suas receitas com as despesas incorridas com essa finalidade;

13. conforme se verifica do art. 69, §2º do RIR/18, o contribuinte que apura rendimento não assalariado é obrigado a escriturar suas receitas e despesas em livro-caixa, de modo a comprovar a apuração da efetiva renda auferida com a prestação de serviços;

14. assim, quando essa opção se torna compulsória, em razão da desconsideração de pessoa jurídica constituída para esse fim, não há outro caminho senão o de aplicar o regime acima mencionado, sob pena de que o tributo cobrado avance sobre uma parcela do patrimônio, materialidade distinta da renda;

15. o paradigma adotado pela Fiscalização, a pretexto de homenagear o princípio da isonomia, acaba por violá-lo, por criar um regime híbrido, em que determinados médicos, pessoas físicas (as vítimas de uma requalificação esdrúxula de suas sociedades), são tributadas sem direito de considerar os gastos inerentes à sua atividade, enquanto os demais valem-se do livro-caixa;

16. ante o exposto, é **nula** a autuação por considerar que todo ingresso no patrimônio da Impugnante representou um acréscimo passível de tributação pelo Imposto de Renda, sem levar em consideração as despesas atinentes aos serviços por ela prestados, o que pode acontecer apenas por meio do livro-caixa;

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

17. no caso em apreço, é inegável a existência do recolhimento antecipado do imposto de renda, por meio do lucro presumido, pela sociedade PSV, ainda que a menor (como faz crer a autuação fiscal), o que tem o condão de atrair a incidência do prazo decadencial previsto no artigo 150, § 4º do CTN;

18. diante disso, considerando que a Impugnante foi notificada do lançamento em 04/07/2019, estão decaídos os créditos tributários relativos aos fatos geradores ocorridos em 31/01/2014 a 30/06/2014, já que eles foram constituídos após passados 5 anos do seu fato gerador;

19. o argumento da Fiscalização de que houve **dolo**, fraude e simulação, o que poderia atrair a incidência do prazo decadencial previsto no art. 173, do CTN, é absolutamente inverídico, distorcido e não comprovado;

20. afastada a alegação de existência de qualquer um destes vícios, deve-se declarar a decadência parcial do crédito tributário em apreço, relativa aos fatos geradores ocorridos em 31/01/2014 a 30/06/2014;

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

21. a presente autuação adota como premissa a inexistência da sociedade PSV, fato que supostamente indicaria a ocorrência de negócio jurídico simulado para fins de economia tributária;

22. tal conclusão apenas retrata um profundo desconhecimento acerca da natureza jurídica da sociedade PSV, que foi constituída sob a forma de uma sociedade simples;

23. as sociedades simples não se confundem, em hipótese alguma, com aquelas tidas por empresárias, sendo empresárias aquelas que efetivamente apresentam essa estruturação empresarial, e simples as sociedades que carecem desse modo de sistematização;

24. o art. 966, caput, do Código Civil, aduz que *“considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços”*;

25. pela leitura do dispositivo, nota-se que a estrutura necessária à caracterização das denominadas sociedades empresárias importa em uma organização e profissionalidade voltadas, necessariamente, à disponibilização de bens e serviços mediante lucro;

26. o art. 966, parágrafo único, do mencionado diploma, exclui da condição de empresária *“quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa”*.;

27. assim, todas as sociedades que se dedicam à criação intelectual são, por definição, sociedades simples (e não empresárias) e, em razão dessa natureza, envolvem trabalhos desempenhados, necessariamente, de modo pessoal, condição essa que apenas será afastada quando à atividade forem incorporados os típicos elementos de empresa;

28. nessa perspectiva, a pessoalidade ora mencionada figura como interessante critério de demarcação entre as sociedades simples e empresárias;

29. é evidente que a PSV representa uma “sociedade simples limitada”, vide apontamento constante em seu Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral e mesmo no registro de seu contrato social em Cartório de Registro Civil de Pessoa Jurídica;

30. alega a fiscalização que a PSV não existiria, na medida em que a sua sede atual é no endereço da clínica do Dr. Danilo Pires Gontijo (cônjuge de uma das sócias - Dra. Simone), possuindo contabilidade simples e não havendo bens do ativo imobilizado;

31. além disso, como a contratação dos serviços médicos leva em consideração a análise do currículo do médico, concluiu que o serviço é prestado pela pessoa física do médico e não pela jurídica, a qual seria inexistente de fato;

32. ocorre que a PSV, desde a sua criação até a última alteração contratual (Cláusula Terceira), mantém sempre o mesmo objeto social, qual seja, a prestação de serviços de médico, mostrando-se evidente o caráter personalíssimo da tarefa desempenhada, razão pela qual, perante terceiros, o serviço deve ser identificado a partir de quem efetivamente o executa;

33. como visto, nas sociedades simples, a organização societária não pode ofuscar a figura de quem realiza a tarefa intelectual, fato que justifica o cadastramento das suas sócias no corpo clínico do Hospital;

34. dito isso, faz-se necessário afastar todas as alegações da fiscalização no sentido de que a existência da pessoalidade do trabalho seria motivo a justificar a desconstituição da personalidade jurídica;

35. ademais, a sociedade PSV é quem emite o seguro de saúde de seus sócios, contraindo diversas obrigações em seu nome, como também um financiamento de

veículo automotor “Fiat Strada”, conforme cédula de crédito bancário, documento emitido pelo DETRAN e nota fiscal anexos;

36. o simples fato de existirem poucas movimentações contábeis na PSV não pode ser utilizado pela fiscalização como indício de inexistência da sociedade;

37. o fato de a impugnante integrar o corpo clínico do Hospital Mater Dei e ter sua atuação profissional vinculada à estrutura física e ao Regimento Interno do Hospital não tem o condão de macular os negócios jurídicos celebrados;

38. a prestação do serviço médico deve, pela natureza desta sociedade, ser identificada a partir do nome do executor (Impugnante), mesmo que os contratos tenham sido pactuados a partir de pessoas jurídicas;

39. a alegação de que a PSV não existe já que *“não há qualquer pagamento pela utilização da estrutura para as quais a PSV prestou serviço”*, além de indiferente para a verificação da existência fática da sociedade, é inverídica;

40. conforme se verifica do Contrato de Parceria Médico-Hospitalar firmado com o Hospital Mater Dei e das declarações feitas pelo referido Hospital e pela Clínica Davi Rezende, parte dos custos para utilização dos equipamentos médicos, funcionários e materiais administrativos é abatida do valor pago à PSV, de modo que a sociedade incorre nesses gastos, pagando, mesmo que de forma indireta (por deixar de receber), parcela dos custos necessários à realização dos procedimentos médicos;

41. de qualquer forma, o fato da PSV, por intermédio de suas sócias, ter prestado serviço nas dependências das clínicas e hospitais clientes não é suficiente para concluir por sua inexistência de fato, conforme entendimento recente do CARF;

42. ademais, a partir do momento em que se celebra uma parceria para atuação no Hospital Mater Dei, nada mais natural que a Impugnante, mesmo em sua condição de sócia da PSV, passe a integrar o quadro de médicos que lá atendem;

43. no entanto, trata-se de vínculo meramente institucional, pois, nos termos do Capítulo 1, incisos VII e VIII, do Código de Ética do Conselho Federal de Medicina, *“o médico exercerá sua profissão com autonomia, não sendo obrigado a prestar serviços que contrariem os ditames de sua consciência ou a quem não deseje [...]”, não podendo “[...] em nenhuma circunstância ou sob nenhum pretexto, renunciar à sua liberdade profissional, nem permitir quaisquer restrições ou imposições que possam prejudicar a eficiência e a correção de seu trabalho”*.;

44. corrobora a existência da pessoa jurídica o fato de que a PSV prestava serviços para diferentes clínicas (como a ECOAR, SONAR/PHD), não sendo possível atribuir o suposto vínculo criado pela RFB com o Hospital Mater Dei também para as demais clínicas;

45. portanto, em razão do contexto acima narrado, **personalidade** - se existe - é entre os tomadores de serviço e a PSV, o que apenas reforça a tese aqui sustentada, de que a PSV é uma pessoa jurídica regularmente constituída para prestação de serviços médicos, contendo diversos sócios prestadores, bem como de diversos clientes;

46. essa é a própria definição de sociedade, entidade que congrega o esforço comum de duas ou mais pessoas para a realização de um mesmo objeto;

47. não se pode concluir haver subordinação pelo simples fato de que a Impugnante deve respeito ao Regimento Interno do Hospital, pois a observância às normas de conduta e procedimento (questões meramente formais e administrativas) existe tão somente como forma de garantir a qualidade da prestação de serviço;

48. assim, não há a subordinação necessária à caracterização de uma relação de emprego, até porque a Impugnante é quem detém o controle do horário do seu trabalho, sua agenda, bem como a forma como ele será realizado, sem qualquer ingerência do contratante, fato que foi corroborado pelo próprio Hospital em sua resposta ao Termo de Intimação;

49. além disso, sabe-se que o corpo clínico do Hospital é aberto, estando os critérios para admissão previstos no seu Regimento Interno, de modo que qualquer médico que queira exercer a atividade com autonomia e liberdade, seja diretamente ou por via de Clínicas Médicas das quais sejam sócios ou prepostos, poderá se candidatar;

50. a prática de pagamento do valor líquido das receitas direto para a conta bancária da sócia não era a regra, como quer fazer crer a fiscalização, e, mesmo que fosse, não desqualificaria a distribuição de lucros, que é feita por conta e ordem da PSV às suas sócias;

51. ademais, as receitas depositadas na conta corrente das sócias já estavam líquidas dos tributos incidentes na operação, recebendo tão somente o lucro que lhe seria distribuído pela PSV;

52. toda a operação foi devidamente registrada em sua contabilidade, tendo a PSV, inclusive, emitido as respectivas Notas Fiscais, em consonância com a legislação vigente (fato incontroverso);

53. diante do exposto, resta evidente que os fundamentos utilizados para a **descaracterização da personalidade jurídica da PSV** correspondem, em verdade, à natural condução das sociedades simples, não tendo havido qualquer irregularidade na constituição e operacionalização da clínica que, do ponto de vista fático e jurídico, efetivamente existe e é válida;

54. ainda assim, a autoridade fiscal insiste em declarar a sua inexistência, afirmando **se tratar de uma simulação**, aplicando, consequentemente, a previsão do art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional;

55. em matéria de negócio jurídico simulado, há autores que o consideram como vício de existência (visão restrita) e há aqueles que o tratam como uma mácula à sua validade (visão ampla);

56. na autuação, a Fiscalização parece associar suposta irregularidade à existência fática do negócio jurídico, já que, em diversas oportunidades, afirma **que a PSV não existiria do ponto de vista prático, tratando-se de uma artificialidade criada pelos sócios para o recebimento de quantias isentas de tributação**;

57. seria o caso, portanto, de simulação relativa (ou dissimulação), que, para alguns, corresponde à criação de um “negócio jurídico aparentemente existente com a intenção de esconder outro, efetivamente existente”;

58. entretanto, sendo esta a circunstância, os argumentos fazendários não se sustentam, pois, como retratado acima, a PSV existe e atua nos limites que lhe foram designados pela legislação privada, na qualidade de sociedade simples;

59. a simulação considerada como um vício de validade contempla tanto os atos e negócios jurídicos viciados por falsidades (na esteira da visão restrita), como aqueles realizados conhecendo-se o seu real fim prático econômico-social (aqui é entendido como causa) e seus elementos essenciais, porém desrespeitando-os, na medida em que o conjunto evidencia a busca por objetivos em descompasso com esse fim ou com essa estrutura essencial;

60. a causa dos negócios, *lato sensu*, pode ser concreta ou abstrata, sendo a concreta relacionada ao fim imediato do negócio jurídico, isto é, a sua causa

efetiva, à projeção almejada por ambas as partes que, externalizada, passa a compor o conteúdo contratual;

61. a causa abstrata, por sua vez, diz respeito aos fins mediatos, aqueles que precedem e induzem as partes a realizarem determinado negócio, correspondendo, em outras palavras, às razões psicológicas que impulsionam o acordo, podendo ser denominadas como motivos do negócio jurídico;

62. de modo geral, os motivos que inspiram a realização desses negócios, por serem individuais, subjetivos, internos, contingentes, variáveis e até mesmo contraditórios, são absolutamente indiferentes para fins jurídicos, não podendo sinalizar quaisquer irregularidades nas operações realizadas;

63. assim, ainda que fosse o caso, não poderia ser descaracterizada uma operação que tenha sido perpetrada, unicamente, para reduzir ou postergar a carga tributária, pois a ausência de motivação extra tributária não tem o condão de isoladamente justificar a desconsideração ou requalificação de atos ou negócios jurídicos;

64. na presente autuação, o motivo (causa abstrata) que conduziu à criação da PSV, **muito embora subjetivo e juridicamente irrelevante, é legítimo**: houve o interesse em desempenhar a atividade médica com um maior grau de profissionalismo e estruturação;

65. ainda que esse desejo fosse, de alguma forma, incorporado ao conteúdo negocial, tornando-se um motivo determinante, não teria o condão de tornar nula a constituição e operacionalização da PSV, pois não denota qualquer ilicitude;

66. tratando-se agora da causa concreta que permeou o negócio jurídico em questão, evidente que essa também atende aos resultados econômico-sociais pretendidos pela Impugnante e sua atual sócia (e os diversos ex-sócios que já compuseram a sociedade, criada em 2001), já que a execução de trabalho médico por meio da organicidade de uma estrutura social simples é faculdade expressamente atribuída pelo legislador, conforme previsão do art. 966, do Código Civil;

67. na corrente doutrinária ora trabalhada (visão ampla), a simulação ocorre quando persiste uma incompatibilidade entre causas concretas e abstratas, isto é, entre a função típica do negócio e a finalidade efetiva almejada pelas partes;

68. como retratado, a criação da clínica, na sua qualidade de sociedade simples, sistematiza, nos termos da lei, a prestação de serviço de caráter pessoal, possibilitando que a atividade seja desempenhada com maior qualidade;

69. eventual repercussão tributária advinda dessa operacionalização não deslegitima as finalidades perquiridas para a celebração dos negócios, uma vez que a causa concreta externalizada e o desejo interno às partes não são contraditórios, não havendo, pois, simulação;

70. portanto, em nenhuma das situações e concepções retratadas, houve a caracterização efetiva de um negócio jurídico simulado, o que afasta a aplicação do art. 116, do Código Tributário Nacional, tornando insubsistente o crédito tributário sob exigência;

71. ainda que se insista na prática de simulação relativa (dissimulação), cumpre destacar que, sob o aspecto formal, o art. 116, parágrafo único, do mencionado diploma tampouco poderia ser invocado, pois este dispositivo atua em um contexto antievasivo (e não antielisivo) e requer a edição de lei ordinária para a sua regulamentação, o que ainda não fora feito até o presente momento;

72. como visto, a PSV, enquanto sociedade simples, foi legalmente constituída e tem sua atuação demarcada pela pessoalidade na execução de trabalho intelectual, bem atendendo aos fins aos quais se propõe;

73. prevalece, com isso, as disposições do art. 129, da Lei nº 11.196/2005, fato que impõe o cancelamento integral do débito ante a regularidade das operações empreendidas pela Impugnante;

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

74. o contribuinte que atua nos termos da lei e no âmbito de sua liberalidade, constitucionalmente assegurada, não afronta o princípio da igualdade, pois o art. 150, II, da Constituição não trata de uma isonomia estritamente formal, mas sim material;

75. no presente caso, a Impugnante e os sócios que já integraram ou integram a sociedade, ao optarem pela constituição da PSV, fizeram-se valer de opção legalmente assegurada pelo Código Civil, posto que a sistematização no desempenho da atividade médica por meio de sociedades simples é um direito previsto no art. 966, parágrafo único, do mencionado diploma;

76. aos demais contribuintes é oportunizada idêntica prerrogativa, razão pela qual não há violação ao princípio da isonomia tributária, não se sustentando o argumento utilizado pela Receita Federal para condução da autuação, fato que novamente impõe o cancelamento integral do crédito tributário;

Necessidade de abatimento dos tributos já recolhidos no âmbito da PSV, sob pena de dupla tributação de mesma base de cálculo.

77. a Autoridade Fiscal não cuidou de abater do valor exigido da Impugnante a integralidade dos valores já recolhidos pela PSV, sob os códigos dos tributos a ela pertinentes, fato que ensejou a dupla tributação dos mesmos fatos geradores, já que foram tributados uma vez pelo recolhimento espontâneo na pessoa jurídica (PSV) e a segunda vez pela presente autuação na pessoa física da Impugnante;

78. a manutenção dessa exigência ensejará enriquecimento ilícito por parte da União e violará o disposto no art. 150, §3º, do CTN, além de não ser condizente com o princípio da moralidade administrativa;

79. ao considerar que os rendimentos não foram auferidos pela pessoa jurídica, mas sim pela pessoa física, a Fiscalização reconhece que os recolhimentos efetuados na pessoa jurídica sobre tais rendimentos são indevidos;

80. não seria razoável exigir que a pessoa jurídica pleiteie a restituição do indébito em relação aos tributos pagos, visto que tal solução - pedido de restituição - impõe à pessoa jurídica o ônus de, ao pleiteá-la, reconhecer que o Auto de Infração estaria correto, contra suas próprias convicções e principalmente em razão da incidência de multa de ofício sobre a totalidade do imposto apurado no Auto de Infração que, de uma forma ou de outra, já foi recolhido;

81. por todo o exposto, devem ser deduzidos, na apuração do crédito tributário e antes da aplicação da multa de ofício e juros moratórios, **os valores recolhidos pela pessoa jurídica a título de imposto de renda sobre o mesmo fato gerador aqui exigido;**

Impossibilidade de aplicação da multa de 150%. Ausência de sonegação, fraude e conluio. Legalidade na constituição da PSV

82. a Fiscalização **entendeu** que a Impugnante se utilizou da pessoa jurídica para simular a distribuição de lucros e, desta forma, receber seus honorários médicos, visando uma economia ilícita de tributos;

83. ainda que se entenda pela descaracterização da natureza dos rendimentos recebidos pela Impugnante, não se pode permitir a aplicação da multa qualificada, já que inexistentes os elementos que a autorizam - sonegação, fraude e conluio;

84. a sonegação (art. 71) é conceituada como a conduta similarmente dolosa praticada pelo contribuinte tendente à ocultação de determinado fato que ao final leve a um recolhimento a menor do tributo ou até mesmo a sua supressão;

85. quando ocorre fraude tributária (art. 72), tem-se falsificações realizadas após a ocorrência do fato gerador na fraude, sendo imprescindível, na fraude por abuso de formas de direito privado, a simulação do negócio jurídico;

86. a simulação absoluta exprime ato jurídico inexistente, ilusório, fictício ou que não corresponde à realidade, total ou parcialmente, mas a uma declaração de vontade falsa, enquanto que a relativa, dá-se quando atrás do negócio simulado existe outro dissimulado, verificando-se dois negócios: um real, encoberto, dissimulado, destinado a valer entre as partes; e um outro, ostensivo, aparente, simulado;

87. o conluio (art. 73) pressupõe que a pessoa, mediante conduta dolosa, aja com vontade livre e consciente a fim de obter determinado resultado ou que assuma o risco de provocar esse mesmo resultado, associe-se a outrem para perquirir os efeitos provocados pela fraude ou pela sonegação;

89. é imprescindível que o fisco qualifique as supostas infrações cometidas pela Impugnante em um dos itens do arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/1964, com a demonstração do elemento doloso, o que não ocorreu no caso, posto que alegou-se, genericamente, que os fatos se subsumiriam à previsão contida nesses dispositivos, baseando-se a qualificação da multa no errôneo entendimento de que a sociedade PSV representaria uma simulação relativa, em desrespeito à legislação e nada mais;

90. além de a multa de 150% ter feição confiscatória e ser totalmente agressiva aos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e do não confisco, o que, há muito foi assentado pela doutrina e jurisprudência, não há como se falar em evidente fraude ou dolo a ensejar a qualificação da penalidade, no caso concreto;

91. o entendimento do CARF é exatamente no sentido de que, para que se aplique a multa, deve a fiscalização comprovar, de modo incontestado, a ocorrência da fraude, sonegação ou conluio, tipificadas nos arts. 71 a 73, da Lei nº 4.502/1964, conforme evidencia o Acórdão CARF nº 1402-000.802, de 21/10/2011;

92. a Súmula nº 14 do 1º CC dispõe que *“a simples omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.”*;

93. pelo exposto, ainda que se mantenha o presente lançamento, deve ser afastada a penalidade à razão de 150%;

94. *“por todo o exposto, pede a Impugnante: (a) seja declarada a nulidade do Auto de Infração, tendo em vista a descon sideração de personalidade jurídica Clínica Godinho sem a necessária autorização judicial, nos termos do art. 50 do CC/02; (b) seja declarada a nulidade do Auto de Infração, na medida em que a Impugnante deveria ter sido intimado para escriturar o seu livro caixa, dada a natureza profissional dos rendimentos por ele auferidos; (c) superadas as nulidades acima, seja declarada a decadência parcial do lançamento, especificamente em relação aos fatos geradores de janeiro a maio de 2014; (d) no mérito, seja declarada a insubsistência do presente Auto de Infração, uma vez que a sociedade Clínica Godinho foi objeto de regular constituição, sem que se possa identificar qualquer espécie de vício ou violação ao princípio da isonomia tributária; (e) subsidiariamente, caso superados os pontos acima, sejam deduzidos os valores*

recolhidos pela Clínica Godinho, na remota hipótese de os rendimentos serem considerados como de titularidade direta da pessoa física da Impugnante; (f) por fim, seja desqualificada a conduta, por ausência de demonstração de seus pressupostos legais, de modo que a multa aplicada seja reduzida para o parâmetro ordinário (75%).”.

A decisão de primeira instância, por unanimidade, manteve o lançamento do imposto suplementar exigido, e por maioria, manteve a qualificação da multa de ofício aplicada, encontrando-se assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2014, 2015

NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Não restando comprovada a incompetência do autuante, tendo sido regularmente oferecida a ampla oportunidade de defesa, com a devida ciência do auto de infração, e não provada violação das disposições previstas na legislação de regência, restam insubsistentes as alegações de nulidade do procedimento fiscal.

DECADÊNCIA.

É de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, o prazo para o lançamento de ofício do imposto sobre a renda da pessoa física cujo pagamento tenha sido antecipado pelo contribuinte. *In casu*, não havendo pagamentos antecipados e, tendo sido evidenciado o intuito de fraude, o início da contagem do prazo decadencial terá efeito no primeiro dia do exercício seguinte àquele previsto para a entrega da declaração de ajuste anual, conforme previsto no art. 173, I do CTN.

CLASSIFICAÇÃO INDEVIDA DE COMPROVAÇÃO DA NATUREZA TRIBUTÁVEL. RENDIMENTOS.

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

SIMULAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO.

Evidenciada a realização de operação simulada com o intuito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária e gerar maiores vantagens fiscais, cabível a desconsideração do negócio jurídico realizado e a exigência do tributo incidente sobre a real operação.

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

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

MULTA QUALIFICADA.

É cabível, por disposição literal de lei, a incidência de multa de ofício sobre o valor do imposto apurado em procedimento de ofício, que deverá ser exigida juntamente com o

imposto não pago espontaneamente pelo contribuinte, independentemente do motivo determinante da falta. No caso em exame, tendo sido comprovado o intento doloso da contribuinte de reduzir indevidamente sua base de cálculo, a fim de se eximir do imposto devido, cabível é a aplicação da multa qualificada.

Cientificada da decisão, em 07/11/2019 (fls. 890), a contribuinte, por procuradores habilitados interpôs, em 09/12/2019 - segunda-feira, recurso voluntário (fls. 893/924), insurgindo-se contra a manutenção da autuação, repisando alegações da peça impugnatória e trazendo outros argumentos, a seguir brevemente sintetizados por intermédio dos seguintes tópicos: 1 – DA TEMPESTIVIDADE; 2 – DOS FATOS; 3 – DAS RAZÕES PARA A REFORMA DA DECISÃO RECORRIDA: 3.1 – Nulidade verificada no Auto de Infração pela inobservância do procedimento disposto no art. 50, do Código Civil para a desconsideração da personalidade jurídica da PSV; 3.2 – Prejudicial de mérito. Decadência dos fatos geradores apurados entre janeiro e junho de 2014. Antecipação do recolhimento de tributos. Aplicação do art. 150, § 4º, do CTN; 3.3 – Mérito. Regularidade na constituição e operacionalização da PSV enquanto sociedade simples: 3.3.1 – Escrituração da sociedade e possibilidade de distribuição dos lucros por ela percebidos. Rendimentos isentos de tributação; 3.3.2 – Ausência de negócios jurídicos simulados no âmbito da PSV. Aplicação do art. 129, da Lei nº 11.169/2005; 3.4 – Questões subsidiárias: 3.4.1 – Necessidade de abatimento dos tributos já recolhidos no âmbito da PSV; 3.4.2 – Inaplicabilidade da multa qualificada de 150%. Cita escólio doutrinário e jurisprudência administrativa para motivar as pretensões recursais. Requer, ao final, a reforma da decisão recorrida, com a extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156, IX do CTN.

Instrui a peça recursal com os documentos de fls. 925/963.

Em 11/12/2019, peticiona requerendo a juntada do substabelecimento conferido aos patronos constituídos (fls. 966/984).

Em 28/01/2020, peticiona novamente noticiando o recebimento de intimação para regularizar o débito objeto do presente feito, sob pena inscrição no CADIN, com consequente envio para inscrição em DAU, requerendo, ao final, diante da suspensão do crédito tributário em face da interposição recursal, ao teor do art. 151, III do CTN, o cancelamento do Comunicado nº 2573350 recebido, de modo que: não constitua óbice à sua regularidade fiscal, com a expedição e renovação de certidões; não seja inscrito em cadastro de inadimplentes; e que se abstenha de remeter o presente processo à PGFN para inscrição em dívida ativa (fls. 988/1026).

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Wilderson Botto, Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão por que dele conheço e passo à sua análise.

Preliminares

A Recorrente pugna, preliminarmente, pelo reconhecimento da nulidade da autuação, por inobservância do art. 50 do Código Civil, para desconsideração da personalidade jurídica da PSV Serviços Médicos, constituindo em vício insanável a importar no cancelamento da exação, além da ocorrência do prazo decadencial para constituição do crédito tributário, contado do fato gerador da obrigação tributária, relativo ao período de janeiro a e junho de 2014.

Contudo razão não lhe socorre.

Ademais, as alegações ora novamente repisadas já foram detidamente apreciadas pela 16ª Turma da DRJ/SPO, estando a decisão recorrida assim fundamentada (fls. 855/862):

PRELIMINARES

Nulidade do Lançamento

Pugna a impugnante pela **nulidade do lançamento** aos seguintes argumentos: **i)** houve a desconsideração da personalidade jurídica da PSV sem a necessária autorização judicial prevista no art. 50, do Código Civil; **ii)** não foi intimada para apresentar o livro-caixa, de modo a confrontar os ganhos obtidos com as despesas atinentes aos serviços prestados.

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

Decreto nº 70.235/72

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato; IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

CTN

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.

O Auto de Infração e o Termo de Verificação Fiscal que o acompanha contemplam a descrição dos fatos imputados ao sujeito passivo, o período e a fundamentação jurídica do lançamento tributário, assim como a indicação dos documentos nos quais se materializaram os fatos geradores. Demonstram, ainda, as bases de cálculo, as alíquotas aplicadas, o imposto lançado e os dispositivos legais autorizadores do lançamento.

Portanto, o lançamento contém os requisitos aptos a lhe garantir a presunção de certeza e liquidez, em harmonia com o art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e art. 142 do Código Tributário Nacional.

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

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

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

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

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

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

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

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

Adiante-se que, se, porventura as razões de defesa forem consideradas pertinentes no todo ou em parte, o auto de infração pode ser julgado improcedente ou parcialmente procedente, **mas jamais será nulo, uma vez não evidenciado nenhum vício material que ensejasse sua nulidade.**

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

PREJUDICIAL DE MÉRITO

Decadência

A interessada argumenta ser inegável a existência de recolhimento antecipado do imposto de renda, por meio do lucro presumido, pela sociedade PSV, ainda que a menor (como faz crer a autuação fiscal), o que teria o condão de atrair a incidência do prazo decadencial previsto no artigo 150, § 4º do CTN.

Diante disso, manifesta o entendimento de que, tendo a ciência do lançamento ocorrido em 04/07/2019, estariam decaídos os créditos tributários relativos aos fatos geradores ocorridos em 31/01/2014 a 30/06/2014, porquanto constituídos após passados 5 anos do seu fato gerador.

Afirma que o argumento da Fiscalização de que houve dolo, fraude e simulação, que poderia atrair a incidência do prazo decadencial previsto no art. 173, do CTN, é absolutamente inverídico, distorcido e não comprovado.

Requer, então, que seja declarada a decadência parcial do crédito tributário em apreço, relativa aos fatos geradores ocorridos em 31/01/2014 a 30/06/2014.

Pela alegação expendida, percebe-se que a contribuinte parece confundir a tributação do imposto de renda das pessoas físicas e das pessoas jurídicas, pois menciona o recolhimento feito pela pessoa jurídica pelo lucro presumido para invocar a decadência do direito de a Fazenda lançar o imposto de renda na pessoa física.

De acordo com o Princípio Contábil da Entidade, os interesses e as contabilizações das operações da pessoa jurídica (entidade) e os dos seus sócios ou titulares são distintos, razão pela qual a personalidade jurídica própria de uma pessoa jurídica não deve ser confundida com as pessoas físicas que a administram.

Dito isso, é oportuno esclarecer que o fato gerador do imposto de renda das pessoas físicas, na hipótese de rendimentos sujeitos ao ajuste anual, perfaz-se em 31 de dezembro de cada ano-calendário, conforme art. 8º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995:

Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva; (...)

Por conseguinte, regra geral, todos os rendimentos recebidos no ano calendário estão sujeitos à tabela progressiva anual e devem ser somados a fim de se apurar o imposto a ser exigido no ajuste anual.

Na falta de lei determinando a tributação definitiva ou exclusiva do rendimento, sem possibilidade de ajuste, como ocorre com os ganhos de capital, por exemplo, aplica-se a regra geral prevista no art. 8º da Lei nº 9.250, de 1995.

Destarte, o fato gerador do imposto sobre os rendimentos sujeitos ao ajuste anual somente se aperfeiçoa no momento em que se completa o período de apuração dos rendimentos e deduções: 31 de dezembro de cada ano-calendário, mesmo estando o contribuinte obrigado a sofrer retenção do imposto de renda na fonte pagadora ao longo do ano-calendário, à medida que recebe rendimentos tributáveis, ou ao recolhimento mensal do tributo, quando sujeitos ao carnê-leão.

Logo, inobstante a apuração dos rendimentos omitidos deva ser mensal, se o contribuinte for pessoa física, referidos rendimentos **devem** ser somados aos demais rendimentos tributáveis auferidos no ano-calendário, tendo em vista a previsão legal de que seja procedido o ajuste anual. Esclarecido que o fato gerador do imposto de renda pessoa física é anual, **de se ver o prazo decadencial aplicável ao caso concreto**.

O Código Tributário Nacional trata da decadência em dois artigos principais: o artigo 173 e o artigo 150, § 4º, que trata dos casos de lançamento por homologação.

Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Infere-se, assim, que a regra geral seria a do art. 173, I, qual seja, cinco anos **após** o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (início de contagem no dia primeiro de janeiro do ano seguinte à ocorrência do fato gerador). Caso a Fazenda Pública inicie o procedimento antes daquela data inicial, o prazo se reduz, passando a ser contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento, nos termos do parágrafo único do art. 173. Havendo anulação do lançamento anterior por vício de forma, o termo inicial para contagem da decadência é a data em que se tornar definitiva a decisão anulatória (decisão administrativa), no bojo de processo de revisão de lançamento, a teor do disposto no art. 173, II.

Entretanto, tratando-se de tributo cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa e este tenha sido recolhido, o marco inicial para a contagem do referido prazo decadencial da Fazenda Pública passa a ser o momento de ocorrência do fato gerador, pois a inércia do Fisco representaria homologação tácita.

Observe-se, pois, que, na definição do termo inicial do prazo de decadência, há de se considerar o cumprimento pelo sujeito passivo do dever de se antecipar à autuação da autoridade administrativa para constituição do crédito tributário, interpretando a legislação aplicável para apurar o montante devido e efetuar o pagamento ou o recolhimento do tributo ou contribuição correspondente.

(...)

De modo diverso estaria o legislador privilegiando aquele contribuinte que não cumpre corretamente suas obrigações tributárias em detrimento da própria Justiça. Igual entendimento foi proferido pela Súmula 219 do antigo Tribunal Federal de Recursos:

Não havendo antecipação do pagamento, o direito de constituir o crédito previdenciário extingue-se decorridos 5 (cinco) anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça corrobora esse entendimento, a exemplo do seguinte julgado, proferido em sede de Agravo Regimental, interposto nos autos do Recurso Especial nº 965.489 - SP (DJe 13/02/2009):

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA. ART. 173, I, DO CTN. NÃO-APLICAÇÃO CUMULATIVA COM O ART. 150, § 4º, DO CTN. DECADÊNCIA CONSUMADA.

1. Na hipótese de tributo lançado por homologação, não havendo o pagamento antecipado, como ocorre no caso vertente, aplica-se o art. 173, I, do CTN, devendo ser contado o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício financeiro seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, não havendo cumulação com a regra do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

2. Agravo regimental não-provido.

Assim, tratando-se de tributo cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, a determinação do “*dies a quo*” para a contagem do prazo decadencial de cinco anos depende da existência de pagamentos antecipados. Havendo pagamentos antecipados, a título de carnê-leão ou complementar ou mediante retenção do imposto pela fonte pagadora, o “*dies a quo*” da contagem do prazo decadencial para a Fazenda proceder ao lançamento tem início na data da ocorrência do fato gerador em 31 de dezembro do ano-calendário, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

Por outro lado, a inexistência do cumprimento da obrigação principal, ainda que se trate de tributo em que o contribuinte é obrigado a antecipar o pagamento, desloca a contagem do prazo decadencial para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme prevê o art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional. Nesse caso não se aplica a regra do art. 150, pois nada há a homologar.

Rege-se ainda pela regra de contagem estatuída pelo art. 173, I, do CTN, a hipótese prevista no § 4º do art. 150 do CTN, *in fine* (“salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”).

Esse é também entendimento do Parecer PGFN/CAT no 1.617/2008, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda em 18 de agosto de 2008, que trata da Súmula Vinculante

nº 8, editada pelo Supremo Tribunal Federal, em razão da declaração de inconstitucionalidade do parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1.569/77 e dos artigos 45 e 46 da Lei 8.212/1991. O citado Parecer traz a seguinte orientação em seu item “40”:

40. Do que, então, emerge mais uma conclusão: o pagamento antecipado da contribuição (ainda que parcial) suscita a aplicação da regra especial, isto é, do § 4º do art. 150 do CTN,; a inexistência de pagamento justifica a utilização da regra do art. 173 do CTN, para efeitos de fixação do dies a quo dos prazos de caducidade, projetados nas contribuições previdenciárias. Isto é, no que se refere à contagem dos prazos de decadência. Tal concepção, em princípio, pode ser aplicada para todos os tributos federais, e não somente, para as contribuições previdenciárias.

E, em seu item “49”, conclui o que segue:

a) A Súmula Vinculante nº 8 não admite leitura que suscite interpretação restritiva, no sentido de não se aplicar - - efetivamente - - o prazo de decadência previsto no Código Tributário Nacional; é o regime de prazos do CTN que deve prevalecer, em desfavor de quaisquer outras orientações normativas, a exemplo das regras fulminadas;

b) apresentada a declaração pelo contribuinte (GFIP ou DCTF, conforme o tributo) não há necessidade de lançamento pelo fisco do valor declarado, podendo ser lançado apenas a eventual diferença a maior não declarada (lançamento suplementar);

c) na hipótese do subitem anterior, caso o Fisco tenha optado por lançar de ofício, por meio de NFLD, as diferenças declaradas e não pagas em sua totalidade, aplica-se o prazo decadencial dos arts. 150, § 4º, ou 173 do CTN, conforme tenha havido antecipação de pagamento parcial ou não, respectivamente; o prazo prescricional, ainda, e por sua vez, conta-se da constituição definitiva do crédito tributário;

d) para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

e) para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN;

f) para fins de cômputo do prazo de decadência, todas as vezes que comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação deve-se aplicar o modelo do inciso I, do art. 173, do CTN; (...)

No caso em questão, não consta que a pessoa física tenha promovido qualquer pagamento prévio do imposto, seja mediante retenção do imposto de renda na fonte, seja pelo recolhimento de carnê-leão.

Assinale-se que a data do pagamento porventura efetuado pela pessoa jurídica não pode ser usada como termo inicial para contagem do prazo decadencial do lançamento a ser realizado na pessoa física.

Além do mais, restou plenamente configurado o intuito doloso da contribuinte, como se verá mais adiante nesse voto.

Dessa forma, pelas razões expostas, o *dies a quo* do prazo quinquenal não poderia reger-se pelo preceito fixado no art. 150, § 4º, do CTN, **devendo obedecer à regra geral disciplinada no art. 173, I, do CTN.**

No ano-calendário de 2014, a declaração de ajuste anual teve seu prazo de entrega encerrado em 30/04/2015, data a partir da qual a Receita Federal poderia exigir o imposto de renda relativo a este ano-calendário. Assim, segundo a regra contida no artigo 173, I, a contagem do prazo decadencial começaria a fluir a partir de 01/01/2016 (primeiro dia do exercício seguinte), **findando em 31/12/2020.** Tendo a contribuinte sido cientificada do auto de infração **em 04 de julho de 2019** (e-fls. 41), constata-se que o lançamento ocorreu dentro do prazo quinquenal, não havendo que se falar em decadência.

Cumpre informar, por pertinente, que, mesmo que se considerasse a contagem regida pelo art. 150, § 4º, do CTN, **ainda assim não teria ocorrido a decadência.**

Como o fato gerador relativo ao ano-calendário de 2014 teve lugar em 31 de dezembro de 2014, o prazo decadencial ter-se-ia iniciado em 01 de janeiro de 2015, **exaurindo-se somente em 31 de dezembro de 2019,** data em que já havia ocorrido a ciência do lançamento pela contribuinte, que, como visto, consubstanciou-se em 04 de julho de 2019.

Por tudo o exposto, afasta-se a arguição de decadência.

De fato, quanto a preliminar de nulidade suscitada, vale registrar, que o presente feito seguiu os trâmites regulares. A fiscalização atuou dentro da estrita legalidade e no limite institucional de sua competência, encontrando-se o lançamento devidamente formalizado, inclusive intimando a contribuinte prestar as informações e esclarecimentos necessários a condução dos trabalhos fiscais. Ademais, da leitura da autuação pode-se apurar que a autuação está amparada nos fatos descritos que, no entender da autoridade fiscal, ensejaram a apuração detalhada do imposto devido e dos encargos aplicados.

Acresça-se ainda que o lançamento está claramente motivado e a base legal enquadrada, contendo a descrição da infração e dos dispositivos legais que deram suporte a penalidade qualificada aplicada e do valor devido, de maneira a oportunizar o pleno exercício ao contraditório – sendo-lhe concedido o prazo legal para apresentação de defesa e recurso voluntário – que, diga-se passagem, foi exercido a tempo e modo.

Não obstante, no que tange à análise das alegações suscitadas, com especial destaque para a suposto defeito de motivação da decisão proferida, levando-se em conta a valoração das provas e a suposta inobservância do art. 50 do Código Civil, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção motivada, buscando a verdade material – o que de fato ocorreu, cujos fundamentos encontram-se lastreados pela legislação de regência, ao teor do termo de verificação fiscal lavrado (fls. 13/39) – malgrado o inconformismo da contribuinte.

Logo, do ponto de vista procedimental, a deliberação da DRJ/SPO transcorreu dentro da estrita legalidade e sem qualquer prejuízo ou inobservância ao contraditório que, em detrimento das alegações recursais, foi exercido com regularidade e plenitude, inexistindo a suposta nulidade ou eventual defeito de motivação como aventados.

No que tange à decadência suscitada, e como bem fundamentado na decisão recorrida, constatada a ocorrência de dolo e simulação – sendo certo que a empresa PSV Serviços Médicos Ltda., da qual é sócia, foi utilizada apenas como meio de viabilizar o recebimento de remunerações decorrentes de relação empregatícia por vínculo contratual com o HOSPITAL MATER DEI, mascarando-as como fossem lucros distribuídos, cujos serviços foram prestados pela Recorrente, na qualidade de pessoa física, tudo visando uma economia ilícita reiterada na apuração da carga tributária devida (fls. 14/42) – o termo inicial da contagem do prazo decadencial descolou-se para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ao teor do art. 173, I do CTN, escoando-se, em relação ao ano-calendário mais distante, **em 31/12/2020**.

E, certificando que autuação foi lavrada em 28/06/2019 (fls. 2), sendo a contribuinte regularmente notificada, **em 04/07/2019** (fls. 761/762), apresentando impugnação tempestiva, em 02/08/2019 (fls. 719), não se operou a decadência, porquanto ainda em curso o lustro legal e regulamentar para constituição do crédito tributário apurado.

Por tais razões, e restando evidente o enfrentamento direto e objetivo pela decisão recorrida das questões novamente pautadas, rejeito as preliminares suscitadas.

Mérito

Das omissões de rendimentos apuradas – dos rendimentos classificados indevidamente nos ajustes anuais:

O litígio recai sobre as omissões de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica, no valor de R\$ 174.918,65 (AC/2014) e R\$ 242.302,26 (AC/2015), decorrentes da classificação indevida de rendimentos como isentos e não tributáveis nos ajustes anuais, constatadas em sede de verificação do cumprimento das obrigações tributárias dos exercícios de 2015 a 2016, importando na apuração do imposto suplementar de R\$ 98.944,29, a ser acrescido dos encargos legais, buscando, por oportuno, obter nova análise do processado, no sentido do afastamento das infrações apuradas.

Assim, passo ao cotejo dos documentos carreados, em relação aos fundamentos motivadores da manutenção da autuação, traçados na decisão recorrida (fls. 863/885):

MÉRITO

Autuação Fiscal

No procedimento fiscal que culminou na lavratura do auto de infração em análise, a fiscalização **constatou**, após todos os esclarecimentos e elementos de prova trazidos ao procedimento fiscal pela contribuinte e pelas pessoas jurídicas diligenciadas, **que os valores declarados como isentos a título de distribuição de lucros tinham natureza remuneratória decorrente de serviços prestados, referindo-se, portanto, a honorários médicos e não a lucros distribuídos pela pessoa jurídica.**

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, as médicas Letícia Martins Azeredo (contribuinte) e Simone Caldeira Victória Gontijo **prestaram serviços a empresas, porém, ao invés de serem remuneradas diretamente por seus serviços profissionais, utilizaram**

se da pessoa jurídica PSV SERVIÇOS MÉDICOS LTDA. - EPP, (...), da qual eram sócias, para dar a esses pagamentos a roupagem de lucro distribuído pela pessoa jurídica, com o intuito de se beneficiarem da isenção do imposto de renda das pessoas físicas.

A fiscalização **concluiu**, então, que a **existência da pessoa jurídica PSV era totalmente dispensável à execução dos serviços, sendo necessária apenas a existência de seus sócios, profissionais com capacidade técnica adequada para cumprir a demanda contratada.** Assim, os honorários médicos transitaram pela empresa **apenas para receberem formalmente a natureza de distribuição de lucros.**

Impugnação

Em sede de impugnação, a interessada contesta o feito fiscal, alegando que os argumentos utilizados pela fiscalização **não são suficientes para desconstituir a personalidade jurídica da empresa** e, mesmo que houvesse abuso da personalidade jurídica, ela só poderia ser desconsiderada por decisão judicial, nos termos do disposto no art. 50 do Código Civil.

Acrescenta que a observância ao art. 50 do CC/02 é determinada de forma expressa pelo art. 129 da Lei nº 11.196/05, que impõe a subsunção da legislação aplicável às pessoas jurídicas para as sociedades prestadoras de serviço intelectuais, como é o caso da PSV.

Portanto, em se tratando de sociedades prestadoras de **serviços intelectuais de natureza científica**, a desconsideração das pessoas jurídicas deve observar o art. 129 da Lei nº 11.196/05 e, por consequência, o art. 50 do CC/02.

Noticia que o art. 69, §2º do RIR/18 dispõe que o contribuinte que apura rendimento não assalariado é obrigado a escriturar suas receitas e despesas em livro-caixa, de modo a comprovar a apuração da efetiva renda auferida com a prestação de serviços.

Entende, assim, que, uma vez **desconsiderada** a personalidade jurídica da PSV, **deveria ter sido intimada a apresentar do livro-caixa com vistas ao confronto entre os rendimentos auferidos e os gastos que pudessem ser a eles imputados**, como por exemplo, as despesas com contadores e advogados, recepcionistas, bem como eventuais equipamentos inerentes ao exercício dessa atividade.

Sustenta a **regularidade** na constituição da PSV e a sua efetiva existência no plano fático, argumentando que todas as sociedades que se dedicam à criação intelectual são, por definição, sociedades simples (e não empresárias) e, em razão dessa natureza, envolvem trabalhos desempenhados, necessariamente, de modo pessoal, condição essa que somente será afastada se à atividade forem **incorporados os típicos elementos de empresa.**

Alega que, desde a sua criação até a última alteração contratual, a PSV mantém sempre o mesmo objeto social, qual seja, a prestação de serviços de médico, **mostrando-se evidente o caráter personalíssimo da tarefa desempenhada**, razão pela qual, perante terceiros, o serviço deve ser identificado a partir de quem efetivamente o executa.

Considera, então, que o fato de **integrar o corpo clínico do HOSPITAL MATER DEI e ter sua atuação profissional vinculada à estrutura física e ao Regimento Interno não tem o condão de macular os negócios jurídicos celebrados**, posto que a prestação do serviço médico deve, pela natureza desta sociedade, ser identificada a partir do nome do executor (Impugnante), mesmo que os contratos tenham sido pactuados a partir de pessoas jurídicas.

Argumenta, ainda, a impugnante que os fatos acima referidos não indicam a existência de **subordinação** necessária à caracterização de uma relação de emprego, até porque é ela quem detém o controle do horário do seu trabalho, sua agenda, bem como a forma como ele será realizado, sem qualquer ingerência do contratante, fato que foi corroborado pelo próprio HOSPITAL em sua resposta ao Termo de Intimação.

Com o intuito de reforçar a existência da PSV no plano fático, pontua que é ela quem emite o seguro de saúde de seus sócios, contraindo diversas obrigações em seu nome, como também um financiamento de veículo automotor “Fiat Strada”, conforme cédula de crédito bancário, documento emitido pelo DETRAN e nota fiscal anexos.

Salienta que a existência de **poucas movimentações contábeis na PSV não pode ser invocada como indício de inexistência da sociedade e que o Contrato de Parceria Médico-Hospitalar firmado com o HOSPITAL MATER DEI**, bem como as declarações feitas pelo referido HOSPITAL e pela Clínica Davi Rezende, **evidenciam** que parte dos custos para utilização dos equipamentos médicos, funcionários e materiais administrativos é abatida do valor pago à PSV, de modo que a sociedade incorre nesses gastos, pagando, mesmo que de forma indireta (por deixar de receber), parcela dos custos necessários à realização dos procedimentos médicos.

Conclui, portanto, que a alegação de que “*não há qualquer pagamento pela utilização da estrutura para as quais a PSV prestou serviço*”, **além** de ser insuficiente para se concluir pela inexistência de fato da sociedade, **é inverídica**.

Esclarece que o fato de a PSV prestar serviço para diferentes clínicas (como a ECOAR, SONAR/PHD) reforça a tese de que a PSV é uma pessoa jurídica regularmente constituída para prestação de serviços médicos, contendo diversos sócios prestadores, bem como diversos clientes.

Assevera que a prática de pagamento do valor líquido das receitas diretamente para a conta bancária da sócia **não** era a regra, como fez crer a fiscalização, e, mesmo que fosse, **não desqualificaria a distribuição de lucros, que é feita por conta e ordem da PSV às suas sócias**.

Ressalta que as receitas depositadas na conta corrente das sócias já estavam líquidas dos tributos incidentes na operação e, portanto, o valor recebido **representava tão somente o lucro que seria distribuído pela PSV**.

Assegura que toda a operação foi devidamente registrada em sua contabilidade, tendo a PSV, inclusive, emitido as respectivas Notas Fiscais, em consonância com a legislação vigente (fato incontroverso).

Diante do exposto, **afirma** ser evidente que os fundamentos utilizados para a descaracterização da personalidade jurídica da PSV correspondem, em verdade, à natural condução das sociedades simples, **não** tendo havido qualquer irregularidade na constituição e operacionalização da clínica que, do ponto de vista fático e jurídico, efetivamente existe e é válida.

Natureza dos Rendimentos Pagos à Impugnante

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

sócia, constituindo-se, por conseguinte, em rendimentos isentos, tese defendida pela impugnante.

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

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

A PSV não possuía a mínima estrutura organizacional necessária para a constituição de uma pessoa jurídica, mesmo que do tipo simples, porquanto não havia estrutura física própria e nem corpo auxiliar para a prestação de seus serviços.

No Termo de Constatação Fiscal de e-fls. 486/487, elaborado após o comparecimento da autoridade fiscal ao endereço cadastral da empresa em questão (Av. Francisco Sales, 1420, sala 901, Santa Efigênia, Belo Horizonte/MG), ficou registrado que o referido endereço foi incorretamente informado nos sistemas de informação da RFB, já que no local situava-se o consultório de outro profissional, não relacionado formalmente com a PSV. Segundo esse profissional, a pessoa jurídica em questão funcionava na sala 902.

Em atendimento ao TDPF Diligência nº 06.1.01.00-2019-00169-0 (e-fls. 491), a PSV informou que o local em que estava registrada a empresa funcionava como escritório administrativo e sede, esclarecendo que o mesmo havia sido cedido, sem contrapartida financeira, pelo Dr. Danilo Pires Gontijo, cônjuge da sócia Simone Caldeira Victória Gontijo.

O Alvará/Licença de Funcionamento, trazido aos autos às e-fls. 502, também indicava o endereço incorreto, ou seja, fazia referência à sala 901, na qual, como se verificou, funcionava o endereço de outro profissional.

A recepcionista da sala 902, por sua vez, prestou as seguintes informações: i) no local funcionava o consultório do Dr. Danilo Pires Gontijo, marido da sócia da contribuinte (Simone Caldeira Victória Gontijo), e Pedro Robinson de Souza Machado; ii) não conhecia a Dra. Letícia; iii) a Dra. Simone raramente comparecia ao local; iv) prestava serviços para os dois médicos e quem assinava a sua carteira era o Dr. Pedro Robinson; v) trabalhava no local há cerca de 8 anos e nesse período a Dra. Simone e Letícia nunca prestaram serviços lá; vi) em relação à PSV, recebia apenas as correspondências e não tinha outra atividade.

Pelo exposto, depreende-se que nem a sala 901 nem a sala 902 funcionavam como escritório administrativo da empresa.

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

Para ilustrar a importância do registro do CNES para os estabelecimentos e profissionais da área de saúde, transcreve-se, a seguir, alguns trechos do informativo do Sindicato dos

Médicos (SINDIMED) de Campinas e Região sobre o tema, extraídos do seu sítio na internet:

“CNES é a sigla de Cadastro Nacional dos Estabelecimentos de Saúde. Trata-se de um conjunto de informações que cada instituição de saúde brasileira deve prestar ao Ministério da Saúde, a fim de obter um código numérico que, futuramente, além de atestar uma situação regular de atendimento, será utilizado para celebrar contratos ou aditivos contratuais entre prestadores de serviço e operadoras de planos de saúde.”

(...) “O CNES é uma obrigatoriedade instituída a TODOS os estabelecimentos que se dizem prestadores de serviços de saúde no Brasil. Segundo o MS, estabelecimento de saúde é a denominação dada a qualquer local destinado à realização de ações e/ou serviços de saúde, coletiva ou individual, qualquer que seja o seu porte ou nível de complexidade. Para efeito deste cadastro, o estabelecimento de saúde poderá ser tanto um hospital de grande porte, quanto um consultório médico isolado ou, ainda, uma Unidade de Vigilância Sanitária ou Epidemiológica.” (grifos nossos)

(...)

“Todo médico que, como PESSOA FÍSICA, trabalha em hospital ou outro estabelecimento de saúde, participará do cadastramento com o preenchimento da ficha 14 do formulário CNES, sendo que esse documento ficará em mãos do estabelecimento para o qual presta serviço. É o responsável pelo estabelecimento que deverá anexar a ficha individual do médico e dos demais profissionais de saúde da instituição às demais fichas preenchidas com dados que serão enviados ao Ministério da Saúde.

A ficha de cada profissional pode ser preenchida pelo estabelecimento ou pelo próprio médico, conforme acordo entre as partes. No entanto, caso o preenchimento da ficha fique sob a responsabilidade da instituição, o médico pode e deve verificar se os dados cadastrados estão corretos. Qualquer erro pode acarretar demora para finalizar o pedido de cadastramento.

O médico terá uma ficha preenchida para cada estabelecimento de saúde em que trabalha. O mesmo vale para quaisquer outros profissionais da área de saúde.

Já o médico, PESSOA JURÍDICA, que é responsável por consultório, deve se encarregar de preencher o formulário completo do CNES. Nesse caso específico, cabe ao profissional, inclusive, providenciar o preenchimento da ficha 14 de todos os demais profissionais de saúde que trabalham no consultório. O médico deverá ter o mesmo procedimento de qualquer outro proprietário de estabelecimentos de saúde no País.” (grifos nossos)

(...)

“O CNES é um dos requisitos exigidos pela Agência Nacional de Saúde (ANS) para qualificação dos novos instrumentos jurídicos a serem firmados entre as operadoras de planos de saúde e os estabelecimentos e profissionais prestadores de serviços na área. Essa determinação consta da Resolução da ANS - RN nº 71, de 13/03/2004, em que se coloca como obrigatória, em todo instrumento jurídico, o registro do profissional de saúde ou da pessoa jurídica no Cadastro Nacional de

Estabelecimentos de Saúde, instituído pela Portaria SAS nº 376, de 3 de outubro de 2000, e pela Portaria SAS nº 511, 29 de dezembro de 2000;

(...)

“A partir de janeiro de 2007, portanto, as operadoras só poderão ter vinculados à sua rede prestadora de serviços os estabelecimentos que apresentem o código CNES.”

A contabilidade da empresa era extremamente simples, como apontou a fiscalização, tendo sido registradas basicamente despesas administrativas, referentes a pagamento da empresa contábil, e despesas com impostos. O mesmo se deu em relação às receitas, cujos lançamentos tiveram como contrapartida apenas as contas caixa, clientes e impostos retidos a recuperar.

Também causa uma certa estranheza o fato de **não** haver o pagamento de pró-labore às sócias.

Ao lado das evidências de uma precária estrutura organizacional para a constituição de uma pessoa jurídica, foram apurados outros indícios de que a **sociedade PSV não realizou os serviços contratados pelo HOSPITAL MATER DEI, mas sim a interessada na qualidade de pessoa física.**

Segundo relato da PSV, os serviços prestados pelas sócias se restringiam à realização de diagnósticos médicos por imagem nas dependências das Clínicas Médicas e Hospitais com os quais a pessoa jurídica mantinha vínculo contratual.

A PSV **não** realizava, diretamente, nenhuma atividade de prestação de serviços. Eram as sócias que se desincumbiam de todas as atividades, fato, aliás, **reconhecido pela própria pessoa jurídica**, em resposta ao TDPF Diligência nº 06.1.01.00-2019-00169-0 (e-fls. 491, quando afirmou: *“cabe a essa contribuinte, portanto, a realização de serviços eminentemente intelectuais, o que é feito pessoalmente por suas sócias, as quais não podem ser substituídas por outrem, dada a expertise das técnicas empregadas na confecção dos diagnósticos.”*

O parágrafo terceiro da 9ª alteração do Contrato Social da PSV demonstra de forma clara a **pessoalidade das sócias perante o HOSPITAL MATER DEI, principal contratante da sociedade.**

Parágrafo Terceiro: As sócias SIMONE CALDEIRA VICTÓRIA GONTIJO e LETÍCIA MARTINS AZEREDO, poderão representar INDIVIDUALMENTE a sociedade exclusivamente perante o HOSPITAL MATER DEI, estabelecido na rua Mato Grosso, N. 1100, bairro Santo Agostinho, CEP: 30.190-081, em Belo Horizonte / MG, inscrito no CNPJ sob o nº [REDACTED]

O Regimento Interno do Corpo Clínico do HOSPITAL MATER DEI, vigente à época dos fatos, **sugere** a existência de uma **relação de subordinação ao HOSPITAL dos médicos que atuavam nas suas dependências**, ao estabelecer, no parágrafo único do art. 7º (e-fls. 445/446), que o Corpo Clínico deveria obedecer ao disposto no Regimento Interno e ao Código de Integridade do HOSPITAL.

O art. 17 do referido Regimento (e-fls. 451), ao tratar das atribuições do Corpo Clínico, **obrigava** seus membros a cumprirem as normas técnicas e administrativas da empresa (alínea “e”), determinando também os critérios para o preenchimento do prontuário dos pacientes (alínea “f”).

O art. 24 (e-fls. 458), por sua vez, **autorizava** a organização dos membros em equipes, segundo suas conveniências e interesses, enquanto que o art. 26 (e-fls. 458) estabelecia que *“as equipes devem ser constituídas, preferencialmente, sob a forma de pessoa jurídica ...”*. (grifos nossos)

Já o art. 32 (e-fls. 459), que tratava da admissão e permanência de novos membros, dispunha, em seu parágrafo 2º, algumas qualificações necessárias aos candidatos a ingressarem no Corpo Clínico do HOSPITAL, destacando-se a alínea “b”, que impunha a apresentação de carta formal referendada por membro do Corpo Clínico; e a alínea “c”, que sujeitava o candidato à aprovação formal e escrita do Diretor Clínico Técnico.

O § 3º do aludido artigo (e-fls. 460) previa, entre as atribuições básicas do Corpo Clínico, o período de experiência compulsória de 1 ano (alínea “a”), o dever de respeitar o Regimento e o Código de Integridade da REDE MATER DEI (alínea “b”) e atender a urgências e emergências e plantões no pronto-socorro (alínea “c”).

O § 4º deste mesmo artigo (e-fls. 460) estabelecia os preceitos básicos para atendimento no pronto-socorro, como organização das escalas de plantões e a ocorrência de falta grave no caso de atrasos ou ausências.

Nos termos do § 5º (e-fls. 461), a Diretoria poderia submeter seus membros à prova de conhecimento específico, bem como solicitar confirmação da saúde física e psíquica de seus membros.

Por fim, o art. 43 (e-fls. 464) **previa** a aplicação das penalidades de advertência verbal, advertência por escrito, suspensão e exclusão do corpo clínico em caso de falta disciplinar, desrespeito ao Regimento Interno, entre outros casos.

A par disso, o Código de Integridade do MATER DEI, apesar de ser destinado aos empregados do hospital, **possuía algumas regras que alcançavam também os membros do corpo clínico.**

Seu art. 2º (e-fls. 408) definia a composição do corpo clínico e o art. 3º tratava das obrigações dos parceiros do hospital (e-fls. 409), incluindo os membros do corpo clínico. Dentre essas obrigações, destacavam-se a observação às regras do código de integridade; a obrigação de participar de treinamentos; a confidencialidade das informações que diziam respeito à rede MATER DEI, inclusive as que se relacionavam à política de seleção e remuneração de pessoal.

O art. 5º (e-fls. 409) determinava que as empresas contratadas e subcontratadas **exigissem** de seus empregados e parceiros a observância ao disposto no art. 3º, o art. 9º (e-fls. 414) dispunha sobre a utilização de *internet*, *e-mail* e mídias sociais, o art. 10 (e fls. 414/415) tratava das condições para a celebração de contrato com pessoas físicas e jurídicas, enquanto que o art. 11 (e-fls. 415/416) estabelecia as cláusulas que devem conter nesses contratos.

Por fim, o art. 14 (e-fls. 419) estabelecia as sanções aplicáveis em caso de desobediência ou inobservância das disposições do referido código.

Outrossim, o Parágrafo Quinto da Cláusula Primeira do Contrato de Parceria Médico-Hospitalar, assinado entre a PSV e o HOSPITAL MATER DEI (e-fls. 374), obrigava o HOSPITAL a mobiliar e equipar a área física cedida à Clínica para a adequada realização da parceria:

(...)

Coube ao hospital também: **i)** o fornecimento de um número de funcionários compatíveis com a necessidade da prestação dos serviços hospitalares, tais como secretárias, recepcionistas, auxiliares de enfermagem e outros (Cláusula Sexta - e-fls. 376); **ii)** o fornecimento e manutenção dos equipamentos hospitalares, insumos e material de apoio; **iii)** o pagamento das contas de água, luz, telefone e imposto predial referentes à área utilizada pela PSV (Cláusula Sétima - e-fls. 376/377).

(...)

Observe-se que a contribuinte se utilizou de forma gratuita de toda estrutura física, logística e operacional do HOSPITAL para a prestação dos serviços, **o que normalmente se dá em relações de emprego, e não em relações entre duas pessoas jurídicas.**

Embora a defesa assegure que a PSV incorreu nesses gastos e pagou, mesmo que de forma indireta (por deixar de receber), parcela dos custos necessários à realização dos procedimentos médicos, invocando para tanto o Contrato de Parceria Médico Hospitalar firmado com o HOSPITAL MATER DEI e as declarações prestadas pelo referido Hospital e por um outro contratante, a CLÍNICA DAVI REZENDE, o fato é que, nos livros contábeis (Diário e Razão) apresentados pela PSV (e-fls. 541/692), **não foi localizado nenhum registro de pagamento pela utilização de salas, equipamentos, utensílios, empregados, tampouco água ou energia elétrica do estabelecimento onde a pessoa jurídica alegadamente prestou os serviços.**

Frise-se que as declarações firmadas pelo HOSPITAL MATER DEI e CLÍNICA DAVI REZENDE (e-fls. 825 e 826), sem outros documentos a lhes dar suporte, **revelam-se insuficientes para a comprovação pretendida.**

É possível constatar, ainda, que o contratante **era** responsável pela cobrança e pelo recebimento das consultas e procedimentos, pela contagem da produção médica, pelo cálculo do valor da remuneração de cada profissional, assim como pela realização do devido pagamento.

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

Em que pese a médica ter gozado de alguma autonomia no agendamento de seus horários e no exercício das técnicas médicas próprias de sua especialidade, **não havia uma autonomia ampla dentro do hospital,** e isso é fácil de se constatar.

Com respeito à **distribuição dos lucros,** tem-se que a diligência efetuada junto ao HOSPITAL MATER DEI revelou ainda que, nos anos fiscalizados (2014 e 2015), **os serviços da PSV foram quase que exclusivamente prestados pela sócia Letícia (interessada), constituindo-se a sua principal fonte de renda.**

A partir do cotejo entre as Notas Fiscais de Serviços Eletrônica - NFS-e (e-fls. 98/122) e os extratos bancários da PSV (e-fls. 75/97), foi possível constatar que os valores mensais líquidos (descontados dos tributos devidos pela PJ) referentes aos serviços prestados ao MATER DEI, embora depositados inicialmente na conta da PSV, **eram imediatamente transferidos para a conta da contribuinte, antes mesmo da apuração dos lucros e sem a**

demonstração de que a sociedade os obteve no período, conforme demonstram os quadros abaixo:

ANO 2014						ANO 2015					
NOTA FISCAL	VALOR BRUTO	VALOR LÍQUIDO	DATA DEPOSITO	DATA TRANSFERÊNCIA	VALOR TRANSFERIDO	NOTA FISCAL	VALOR BRUTO	VALOR LÍQUIDO	DATA DEPOSITO	DATA TRANSFERÊNCIA	VALOR TRANSFERIDO
2014/2	14.166,36	13.295,12	16/01/14	17/01/14	10.000,00	2015/3	15.837,41	14.850,00	18/01/15	19/01/15	14.850,00
				20/01/14	3.900,00	2015/5	9.130,26	8.568,75	18/02/15	19/02/15	8.560,00
2014/6	11.412,97	10.723,28	17/02/14	18/02/14	10.680,00	2015/10	13.910,67	13.092,73	18/03/15	17/03/15	13.200,00
2014/10	11.498,17	10.791,04	17/03/14	18/03/14	10.750,00	2015/15	19.020,82	17.895,98	22/05/15	22/05/15	16.400,00
2014/13	18.443,31	17.309,14	18/04/14	17/04/14	17.250,00	2015/19	14.497,43	13.805,85	25/05/15	25/05/15	15.000,00
				18/05/14	16.000,00	2015/23	21.915,05	20.567,27	18/06/15	17/06/15	20.500,00
2014/16	17.077,36	16.027,10		20/05/14	2.500,00	2015/27	17.358,36	16.288,94	18/07/15	17/07/15	16.280,00
2014/19	9.402,65	8.828,10	18/06/14	17/06/14	9.300,00	2015/32	5.765,26	5.410,70		04/08/15	10.500,00
2014/23	15.085,85	14.158,07	18/07/14	17/07/14	14.900,00	2015/34	25.153,28	23.806,35	17/08/15	18/08/15	23.500,00
2014/27	13.414,77	12.589,76	18/08/14	19/08/14	13.000,00	2015/37	28.623,28	27.058,89	18/09/15	17/09/15	27.000,00
2014/30	13.495,03	12.671,00	17/09/14	18/09/14	13.000,00	2015/41	23.416,51	21.976,39	18/10/15	19/10/15	22.000,00
2014/33	18.760,79	17.607,00	18/10/14	17/10/14	17.500,00	2015/44	25788,37	24.202,38	18/11/15	17/11/15	24.200,00
2014/37	15.769,84	14.799,99	17/11/14	20/11/14	15.300,00	2015/49	21.887,76	20.541,86	18/12/15	18/12/15	20.500,00
2014/42	16.391,55	15.383,47	18/12/14	18/12/14	15.330,00	TOTAL	242.302,26	227.685,89			232.490,00
TOTAL	174.918,85	164.183,07			169.410,00						

É de se ter em conta que os lucros de uma entidade correspondem ao resultado contábil positivo da sociedade em determinado período e são normalmente apurados ao final do exercício social.

Em princípio, a distribuição de lucros deve acontecer de forma a privilegiar a devida proporção das quotas sociais que cada sócio possui.

No entanto, o artigo 1007 do Código Civil traz exceção a esta regra, ao estabelecer a possibilidade de ser estipulada forma diversa de distribuição de lucros.

Art. 1.007. Salvo estipulação em contrário, o sócio participa dos lucros e das perdas, na proporção das respectivas quotas, mas aquele, cuja contribuição consiste em serviços, somente participa dos lucros na proporção da média do valor das quotas.

Na situação dos autos, a Cláusula Sétima da 8ª e 9ª Alterações do Contrato Social da PSV, datadas, respectivamente, de 12 de abril de 2010 e 01 de agosto de 2014 (e-fls. 799 e 803), determinaram que o ano social coincidia com o ano civil e que ao final de cada ano, levantar-se-ia um balanço geral, dispondo que os lucros ou prejuízos verificados teriam sua destinação definida pelos sócios.

Todavia, constatou-se que a distribuição não era precedida do dito “balanço geral”, posto que, conforme informações da própria contribuinte, corroboradas pelas notas fiscais e extratos bancários, à medida que ocorria o ingresso mensal de recursos na conta corrente da PSV por conta da prestação de serviços ao HOSPITAL MATER DEI, era feito o **repasse quase que imediato à contribuinte, sem que tivesse sido demonstrada a apuração de lucros em cada um dos períodos em exame.**

Observe-se que as retiradas mensais de cada sócia **deveriam** ser depositadas em duas contas bancárias, a serem movimentadas de forma exclusiva por cada uma delas, conforme demonstram os parágrafos 1º e 2º da cláusula da 9ª Alteração do Contrato Social da PSV, o que **descharacteriza o conceito de uma sociedade:**

Parágrafo Primeiro: A responsabilidade pela movimentação da conta número [REDACTED] do Banco Bradesco, agência 2638-7, será exclusiva da sócia LETÍCIA MARTINS AZEREDO, que para tanto assinará sempre INDIVIDUALMENTE. Parágrafo Segundo: A responsabilidade pela movimentação da conta número [REDACTED] do Banco Sicoob Credicom, agência 756, Cooperativa 4027, será exclusiva da sócia SIMONE CALDEIRA VICTÓRIA GONTIJO, que para tanto assinará sempre INDIVIDUALMENTE.

O imposto com base no lucro presumido é determinado por períodos de apuração trimestrais, por força do art. 1º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e a distribuição de lucros aos sócios, regra geral, **deve** acompanhar a mesma periodicidade.

Com fulcro no parágrafo 3º, do artigo 141 da Instrução Normativa RFB nº 1.515, de 24 de novembro de 2014, que revogou a IN SRF nº 93, de 24 de dezembro de 1997, o lucro por conta de período-base não encerrado pode ser distribuído com isenção, **desde que não exceda ao valor apurado com base na escrituração.**

Dispõe, ainda, a legislação societária (art. 204, caput e §§º 1º e 2º, da Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que, para que os lucros possam ser distribuídos **antes** do encerramento do exercício social, **deve** haver previsão contratual ou estatutária para o levantamento de balanços intermediários, semestrais ou em períodos menores.

Disso decorre que, caso a sociedade deseje distribuir lucros com isenção **antes** do encerramento do trimestre, **deve** prever tal possibilidade no contrato ou estatuto social e levantar balanços ou balancetes, de modo a demonstrar que o lucro que pretende distribuir não excede o lucro contábil do período.

No caso, **não** houve a indigitada previsão contratual para a distribuição mensal, pois, como se viu, a Cláusula Sétima das alterações contratuais 8ª e 9ª **previa** o levantamento do balanço anual, fato que foi confirmado pela PSV na informação prestada em atendimento à diligência. Segundo a PSV, o critério utilizado para a distribuição dos lucros aos sócios era: *“distribuição de todo o lucro apurado durante o ano, percentualmente ao que cada sócia produziu, conforme deliberado na cláusula sétima de seu Contrato Social.”*

Além disso, **não** consta que tenha havido o levantamento de balanços ou balancetes mensais, nem, tampouco, o **registro contábil da distribuição mensal de lucros** nos Livros Diário e Razão relativos ao ano-calendário 2014, carreados aos autos às e-fls. 541/692.

Os pagamentos relativos ao ano-calendário de 2014 foram contabilizados mensalmente no Livro Diário (e-fls. 541, 544, 547, 549, 551, 553, 556, 559, 561, 563, 565 e 569) a crédito da conta “LETÍCIA MARTINS AZEREDO” (conta de despesa) e a débito da conta “DIVERSOS” (conta do ativo).

Note-se que, **não há no histórico dos lançamentos**, qualquer referência à distribuição de lucros, apenas ao número da nota fiscal e ao nome da contratante, no caso, o HOSPITAL MATER DEI. Veja-se o exemplo abaixo:

HORIZONTE DRF

LIVRO DIÁRIO

FL 541

Entidade: PSV SERVICOS MEDICOS LTDA.

Período da Escrituração: 01/01/2014 a 31/12/2014

CNPJ: [REDACTED]

Número de Ordem do Livro: 14

Período Selecionado: 01 de Janeiro de 2014 a 31 de Dezembro de 2014

Data	Nº da Conta	Nome da Conta	Centro de Custo	Histórico	Nº do Lançamento	Valor	D/C
17/01/2014	3.1.1.02.005	LETICIA MARTINS AZEREDO		NS.NF - e 2014/2 HOSPITAL MATER DEI S.A.	00000016	R\$ 14.168,36	C
17/01/2014	1.1.2.01.001	DIVERSOS		NS.NF - e 2014/2 HOSPITAL MATER DEI S.A.	00000016	R\$ 14.168,36	D

A distribuição de lucros só foi formalmente escriturada no Livro Diário ao final do ano-calendário (31/12/2014), tendo sido lançada a crédito da conta “CAIXA” e a débito da conta “LUCROS/PREJUÍZOS ACUMULADOS”, provavelmente para dar a aparência de que a distribuição foi anual e subsidiar a informação a ser prestada pela interessada na sua

DIRPF, uma vez que, como ressaltado, os valores já haviam sido efetivamente recebidos por ela nos meses de janeiro a dezembro de 2014.

31/12/2014	1.1.1.01.001	CAIXA	V: DISTRIBUICAO DE LUCROS A LETICIA MARTINS AZEREDO NO EXERCICIO	00000340	R\$ 147.175,48	C
31/12/2014	2.4.1.03.001	LUCROS/PREJUIZOS ACUMULADOS	V: DISTRIBUICAO DE LUCROS A LETICIA MARTINS AZEREDO NO EXERCICIO	00000340	R\$ 147.175,48	D

Assim, não merece prosperar a alegação de que as receitas depositadas mensalmente na conta corrente das sócias já estavam líquidas dos tributos incidentes na operação, e, por isso, representariam o lucro que lhes seria distribuído pela PSV.

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

Não é demais lembrar que os pagamentos à interessada foram feitos imediatamente após os recebimentos pela PSV dos valores pagos pelo HOSPITAL MATER DEI e que esse *modus operandi* não era uma exceção à regra, como aduziu a defesa, tendo ocorrido em todos os meses dos anos-calendário de 2014 e 2015.

Não resta qualquer dúvida, portanto, de que a conduta adotada pela empresa PSV tratou-se de um artifício para fazer parecer distribuição de lucro o que, na verdade, era a remuneração por serviços prestados, tal qual prescreve o art. 43 do Código Tributário Nacional - CTN, ou seja, remuneração disfarçada de lucro.

Patente, pois, que os rendimentos decorrentes dos serviços prestados em favor da MATER DEI (contratante) pela médica (contribuinte), na qualidade de pessoa física, possuíam natureza remuneratória e, portanto, tributável, e que a PSV, sociedade que se interpôs entre a contribuinte e a contratante, foi utilizada com o único objetivo de alterar a natureza dos mesmos, forjando-os como lucros distribuídos, para que as sócias se beneficiassem da isenção desses rendimentos.

É de se ressaltar, por fim, que, a teor do disposto no § 4º, art. 3º, da Lei nº 7.713, de 22/12/1988, a incidência do imposto de renda vincula-se natureza do rendimento, independentemente da denominação ou classificação contábil adotada pela fonte pagadora.

Logo, a denominação atribuída aos pagamentos no comprovante de rendimentos fornecido pela sociedade à interessada não tem o condão de alterar a sua natureza e, tampouco, pode afastar a incidência das normas tributárias.

Assim, reputa-se comprovada a natureza tributável dos rendimentos recebidos da PSV pela contribuinte e correta a tributação dos mesmos promovida pela fiscalização.

Simulação. Desconsideração do Negócio Jurídico.

A contribuinte apresenta diversos argumentos que concorrem para a defesa da inaplicabilidade ao caso da hipótese de simulação. Tendo em vista que o enfrentamento da questão não pode prescindir da conceituação dessa figura, passa-se a fazê-lo.

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

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

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

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

A simulação, pela sua própria definição, sempre **decorre de conduta fraudulenta**, já que sempre é resultado de vontade deliberada do contribuinte que, conhecendo a

formalidade correta, opta pela via transversa com o único intuito de não recolher o tributo que seria devido.

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

(...)

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

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

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

Decerto que a Constituição Federal, em seu art. 170, assegura a todos o livre exercício de atividade econômica independente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei. Portanto, em regra, **não** cabe ao Fisco interferir na forma de administração das empresas porque isso implicaria abuso do poder econômico em detrimento de sua função social.

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

No caso concreto sob análise, como já demonstrado, o trabalho fiscal está calcado num encadeamento lógico de indícios convergentes que **convencem** o julgador de que os sócios da PSV SERVIÇOS MÉDICOS LTDA. são os reais prestadores dos serviços médicos aos estabelecimentos contratantes e que, **ao invés de receberem diretamente a remuneração por esses serviços, usaram a pessoa jurídica apenas para dar aos pagamentos efetuados a nomenclatura de lucros distribuídos, de modo a obterem a isenção de tributos e fugirem da tributação devida**.

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

Desse modo torna-se **irrelevante** o argumento de que a sociedade PSV é quem emite o seguro de saúde de seus sócios, contraindo diversas obrigações em seu nome, como

também um financiamento de veículo automotor “Fiat Strada”, **na medida em que não se está aqui a questionar a existência formal da pessoa jurídica.**

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

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

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

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

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

Identificada, pois, a **simulação**, cabe à autoridade fiscal, com fundamento nos artigos 121, parágrafo único, inciso I, 142 e 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional, identificar o verdadeiro sujeito passivo, revelar o real fato gerador da obrigação tributária e constituir o crédito tributário dela decorrente, anteriormente ocultados pelo manto da simulação.

Nesse contexto, a norma veiculada, no parágrafo único do artigo 116 do CTN, pela Lei Complementar nº 104, de 2001, não resta violada, não havendo impedimento para que o lançamento seja efetuado com lastro no art. 149, VII, do CTN e na legislação ordinária preexistente.

(...)

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

*“Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, **quando por esta realizada**, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.” (grifo nosso)*

A hipótese de incidência desse dispositivo reforçou a ilegalidade dos casos em que pessoas físicas **se utilizam de pessoas jurídicas meramente aparentes**, já que, como

grifado, é a sociedade quem tem que realizar o serviço contratado, ainda que seja designado um sócio específico para a obrigação.

(...)

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

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

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

A contribuinte alega que a legislação **adota** parâmetros distintos para a determinação da base de cálculo do imposto de renda das pessoas físicas e jurídicas. Como regra, as pessoas físicas são tributadas com base na renda auferida, o que pressupõe a dedução das despesas previstas em lei, além daquelas incorridas com tratamentos médicos; as pessoas jurídicas, por sua vez, adotam como referência o lucro, no sentido de expressão de seu acréscimo patrimonial.

Acredita que, em se tratando de pessoas físicas que exercem atividade profissional, como é o caso dos médicos, o regime de determinação da base de cálculo deve levar em conta sistemática semelhante às das pessoas jurídicas, na medida em que devem ser confrontados os rendimentos auferidos com os gastos que possam ser a eles imputados, como por exemplo, as despesas com contadores e advogados, recepcionistas, gastos com eventuais equipamentos inerentes ao exercício dessa atividade, servindo como formalização desse critério de apuração o livro-caixa.

Sustenta que, a teor do art. 69, §2º do RIR/18, o contribuinte que apura rendimento não assalariado é obrigado a escriturar suas receitas e despesas em livro-caixa, de modo a comprovar a apuração da efetiva renda auferida com a prestação de serviços.

Defende, assim, que a Fiscalização deveria tê-la intimado a elaborar o seu Livro Caixa, de tal sorte a confrontar as suas receitas com as despesas incorridas com essa finalidade, sob pena de o tributo cobrado avançar sobre uma parcela do patrimônio, materialidade distinta da renda.

Primeiramente, cumpre esclarecer que, enquanto os rendimentos são de declaração obrigatória, **as deduções constituem faculdade concedida ao contribuinte, devendo ser pleiteadas no ato da apresentação da declaração**, ocasião em que é apurada a base de cálculo do imposto devido, subtraindo-se dos rendimentos tributáveis as deduções requeridas.

No tocante à **dedução das despesas escrituradas no livro caixa**, é mister transcrever os arts. 68 e 69, § 2º, do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 - RIR/2018, que tratam da matéria:

*Art. 68. O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da Constituição, e os leiloeiros, **poderão** deduzir da receita decorrente do exercício da atividade (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º; e Lei nº 9.250, de 1995, art. 4º, caput, inciso I):*

I - a remuneração paga a terceiros, desde que haja vínculo empregatício, e os encargos trabalhistas e previdenciários correspondentes;

II - os emolumentos pagos a terceiros; e

III - as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

Art. 69. (...)

*§ 2º O contribuinte **deverá** escriturar as receitas e as despesas em livro-caixa e comprovar a sua veracidade por meio de documentação idônea, mantida em seu poder, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou a decadência (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 2º).*

Do exposto, depreende-se que o contribuinte que apura rendimento do trabalho não assalariado possui a **faculdade** e não a obrigação de escriturar suas receitas e despesas em livro-caixa, como afirmou a interessada na impugnação.

Entretanto, caso opte por deduzir tais despesas, a legislação determina que elas **devem** ser escrituradas em livro-caixa juntamente com as receitas e comprovadas por meio de documentação idônea.

No caso concreto, a contribuinte **não pleiteou** a dedução de despesas de livro-caixa nas DIRPF dos anos-calendário de 2014 e 2015 (e-fls. 697/712).

Todavia, durante a ação fiscal, a contribuinte **teve** a oportunidade de apresentá-lo durante a ação fiscal, ao ser intimada, por meio do Termo de Intimação Fiscal Nº 002 (e-fls. 123), a “especificar o(s) local(is) onde prestou serviços como pessoa física, e apresentar livro caixa, se for o caso.”.

Nesse momento, poderia ter anexado aos autos o livro-caixa com o registro das despesas porventura incorridas juntamente com a documentação de suporte. Todavia, novamente, **optou por não fazê-lo**.

Desse modo, não merece guarida a alegação expendida.

Abatimento dos Tributos já Recolhidos no Âmbito da PSV

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

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

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na

compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

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

(...)

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

(...)

II - em que o crédito:

a) seja de terceiros;

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

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

Na situação dos autos, a contribuinte **não** é a detentora do alegado crédito contra a Fazenda Nacional com o qual pretende ver compensado o débito lançado em seu nome. Eventual crédito, se existente, seria oriundo de terceiros, no caso, da empresa PSV SERVIÇOS MÉDICOS LTDA.

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

Multa Qualificada

Sustenta a autuada que, ainda que se entenda pela descaracterização da natureza dos rendimentos recebidos, **não** se pode permitir a aplicação da multa qualificada, **já que inexistentes os elementos que a autorizam - sonegação, fraude e conluio.**

Conceitua as condutas acima citadas e afirma ser imprescindível que o fisco qualifique as supostas infrações supostamente cometidas em um dos itens do arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/1964, com a demonstração do elemento doloso. Tal não ocorreu no presente caso posto que alegou-se genericamente que os fatos se subsumiram à previsão contida nesses dispositivos, baseando a qualificação da multa no errôneo entendimento de que a sociedade PSV representaria uma simulação relativa, em desrespeito à legislação, e nada mais.

Defende que a multa de 150% tem feição **confiscatória** e é totalmente agressiva aos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e do não confisco, entendimento esse que há muito foi assentado pela doutrina e jurisprudência.

Assinala que o entendimento do CARF é exatamente no sentido de que, para que se aplique a multa, **deve** a fiscalização comprovar, de modo incontestado, a ocorrência da fraude, sonegação ou conluio, tipificadas nos arts. 71 a 73, da Lei nº 4.502/1964, conforme evidencia o Acórdão CARF nº 1402-000.802, de 21/10/2011.

Traz à colação a Súmula nº 14 do 1º CC, que dispõe que *“a simples omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.”*

Assim, ainda que se mantenha o presente lançamento, entende que a mesma deve ser afastada.

Sobre a aplicação da multa prevista nos casos de lançamento de ofício, cabe transcrever o art. 44, da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15/06/2007, que, assim, determina, *in verbis*:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

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

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 no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

No que tange ao conceito de sonegação, fraude ou conluio, cuja caracterização pressupõe a constatação do dolo, dispõem os referidos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64:

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, ou 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 artigos 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 fraudulento, a qual acarreta a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430 de 1996, com a redação dada Lei nº 11.488, de 15/06/2007.

A **fraude fiscal** pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, um

propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Nesses casos, deve sempre estar **caracterizada a presença do dolo**, um comportamento intencional, específico, de causar dano à Fazenda Pública, onde se utilizando subterfúgios escamoteiam a ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

Assinale-se que é irrelevante distinguir se a conduta fraudulenta se configurou em sonegação, fraude ou conluio, **bastando** apenas que ela se enquadre em qualquer um dos tipos infracionais definidos na lei e que no lançamento tenham sido indicadas todas as circunstâncias que possibilitaram a identificação do intuito fraudulento.

No caso em apreço, entendo que há elementos suficientes para a caracterização da atitude dolosa, intencional da impugnante, **de ocultar da Administração Tributária o real montante de seus rendimentos nos anos-calendário fiscalizados**.

Restou clara a intenção de ludibriar o Fisco, quando a contribuinte **utilizou-se da pessoa jurídica interposta e, dessa forma, promover a alteração das características essenciais dos honorários profissionais, mascarando-os como se fossem lucros distribuídos**. Tal conduta **demonstrou** o propósito deliberado de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, obtendo como resultado a redução do montante do tributo devido.

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. Ainda mais, se levarmos em conta as vantagens que a opção pelo pagamento dos serviços por intermédio de pessoa jurídica acarretaria para os sócios, como a possibilidade de uma remuneração mais vantajosa, em face da economia de tributos, bem como a contribuições e de outros encargos trabalhistas e previdenciários gerados para os contratantes.

Assim, **não** restam dúvidas de que a participação da contribuinte no esquema acima mencionado foi feita de forma consciente, isto é, que a mesma **tinha pleno conhecimento da ilicitude cometida e assumiu o risco de adotá-la, objetivando com tal prática a obtenção de vantagem financeira (aumento da remuneração e supressão da carga tributária)**.

Ademais, a reiteração do procedimento por dois anos consecutivos **evidencia** que não houve por parte da impugnante um mero erro que passou despercebido ou desconhecimento da extensão da ilicitude do fato, ou seja, erro escusável, e **demonstram a sua real intenção em se valer de subterfúgios para fugir à tributação devida**.

Como bem afirma a autoridade lançadora, também o **conluio** restou caracterizado, em face do interesse recíproco da contribuinte e da sua sócia Simone Caldeira Victória Gontijo na economia tributária obtida. **O dolo, portanto, restou demonstrado**.

(...)

Quanto à Súmula CARF nº 14, a que faz alusão a interessada, esta **não** é aplicável ao presente lançamento, posto que este não trata de simples omissão involuntária de rendimentos, **tendo sido demonstrado o dolo**.

(...)

Destarte, no caso em comento, consideram-se preenchidos os pressupostos da legislação que rege a matéria, encontrando-se plenamente justificada a aplicação da multa qualificada de 150%.

Feito o registro acima, e após detida análise, entendo que a pretensão recursal deve parcialmente prosperar, porquanto a Recorrente se desincumbiu parcialmente do ônus que lhe competia.

Não obstante, dada a pertinência – **com especial destaque para a possibilidade de dedução dos tributos já recolhidos pela empresa PSV Serviços Médicos, do imposto de renda ora apurado** – vale transcrever excertos do voto-condutor proferido no acórdão nº 2202-008.694 (sessão de 04/10/2021), onde a conselheira relatora Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, com clareza, assim se manifestou sobre a matéria, cujas razões de decidir perfilho:

5 - Da dedução dos tributos já recolhidos com base nos rendimentos do ano de 2013.

Neste capítulo requer, caso não prevaleça as razões apontadas nos capítulos anteriores, que os tributos recolhidos pela ALCAENGE sejam deduzidos do IRPF apurado no lançamento, uma vez que teriam sido pagos sobre o mesmo rendimento, de modo a evitar a bitributação, afastando-se ainda a multa correspondente.

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

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

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

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

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

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

Tendo em vista tais constatações, a não consideração desses tributos como compensáveis constituiria-se em **locupletamento indevido da Fazenda Pública**, caso de todo denegada no âmbito administrativo. E, se condicionada à posterior formulação de pedido de restituição por parte da pessoa jurídica, possivelmente

implicaria violação ao princípio da eficiência e da duração razoável do processo, podendo acarretar, inclusive, em decadência do direito creditório correspondente.

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

Entendo que, tendo sido desconsiderada a validade de um ato simulado, **devem ser também desconsiderados todos seus efeitos e buscados os efeitos do ato dissimulado**. Ora, a imputação dos valores pagos pela pessoa jurídica, referentes à atividade que de acordo com a própria fiscalização não teria sido por ela exercida, **é uma mera consequência lógica e necessária ao lançamento**. De outra forma, penso que não realizar a imputação dos valores pagos pela pessoa jurídica aos valores devidos pela pessoa física, decorrentes da mesma atividade, **seria uma incoerência interna**, desconsiderando-se somente uma parte do ocorrido.

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

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

Destarte, em relação aos demais pontos recorridos, demonstrada a inidoneidade da classificação dos rendimentos declarados como isentos e não tributáveis reiteradamente, além da existência de elementos consistentes para comprovar conduta capaz de ensejar a aplicação da multa qualificada nos anos-calendários autuados – sobretudo, diga-se de passagem, levando-se em conta a caracterização das condutas tipificadas nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, consubstanciadas em simulação, sonegação e fraude fiscal, ao impedir e retardar a ocorrência do fato gerador, resultando na supressão do imposto devido nos exercícios de 2015 e 2016 – correta a ação fiscal e a decisão recorrida.

Consoante a realidade processual, indene de dúvida que a multa qualificada foi aplicada pela constatação efetiva de que a contribuinte agiu com evidente intuito de sonegação, ao utilizar de pessoa jurídica interposta, e dessa forma promover a alteração das características essenciais dos honorários profissionais recebidos, mascarando-os como lucros distribuídos, buscando efetivamente, como já dito, impedir ou retardar o conhecimento do Fisco da ocorrência do fato gerador do imposto de renda, conduta esta fartamente demonstrada nos autos.

Alia-se o fato de que não foram trazidos elementos suficientes para descaracterizar o dolo descrito na ação fiscal, justificando assim a aplicação da multa qualificada do art. 44, § 1º, VI da Lei nº 9.430/96, o que afasta a ocorrência de erro escusável a impedir eventual imposição sancionatória sobre o imposto devido.

Todavia, com a edição da Lei nº 14.689/2023 (que importou na alteração do art. 44 da Lei nº 9.430/96, inclusive com inclusão do inciso VI em seu § 1º), o percentual da multa

qualificada **foi reduzido para 100%**, urgindo sua incidência no presente feito, ancorado no art. 106, “c” do CTN, que prevê a retroatividade benigna da lei a fato pretérito quando se tratar de cominação de penalidade menos severa, o que ocorre no contexto dos autos, sobretudo diante da ausência de notícia da prática recidiva prevista no § 1º-A do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (incluído pela Lei nº 14.689/2023).

No mesmo sentido, deverá ser oportunizada a dedução dos valores eventualmente arrecadados a título de imposto de renda no período autuado pela empresa PSV Serviços Médicos Ltda., cuja receita foi desclassificada e considerada como rendimentos auferidos pela contribuinte, pessoa física.

Quanto ao entendimento jurisprudencial trazido para justificar as pretensões recursais, o mesmo nesta seara é improfícuo, porquanto as decisões, mesmo que colegiadas, sem um normativo legal que lhe atribua eficácia, não se traduzem em normas complementares do Direito Tributário, e somente vinculam as partes envolvidas nos litígios por elas resolvidos.

Na mesma toada, tem-se que a doutrina também não é oponível ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade, tudo à inteligência do art. 150, I, da CF/88.

Em relação às inconstitucionalidades aventadas, também nada a prover. Como é sabido, e reforçando o acerto da decisão recorrida, este CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade e ilegalidade de lei tributária, cuja matéria já se encontra pacificada, ao teor da Súmula nº 2:

Sumula nº 2

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

Enquanto vigentes, os dispositivos legais devem ser cumpridos, principalmente em se tratando da administração pública, cuja atividade está atrelada ao princípio da estrita legalidade

Por fim, vale relembrar que o lançamento rege-se por expressa determinação legal, sendo portanto a atividade fiscal vinculada e obrigatória, não sendo determinante para a realização do lançamento a intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, **mas sim da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária**, competindo ao Fisco realizar a revisão das declarações de ajuste anual, calcular a exigência e constituir o crédito tributário, sob pena de responsabilidade funcional, na exata dicção dos arts. 136 e 142 do CTN.

Conclusão

Ante o exposto, voto por rejeitar as preliminares suscitadas, e no mérito em DAR PARCIAL PROVIMENTO ao presente recurso, para reduzir a multa qualificada aplicada ao percentual de 100%, com base no art. 44, § 1º, VI da Lei nº 9.430/96, bem como sejam deduzidos

os valores eventualmente recolhidos a título de imposto de renda da pessoa jurídica PSV Serviços Médicos Ltda., cuja receita foi desclassificada e considerada como rendimentos tributáveis recebidos de pessoa física, no período autuado.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto

DECLARAÇÃO DE VOTO

Leonardo Nuñez Campos.

Prestação de serviços médicos por meio de pessoa jurídica. Art. 129 da Lei n. 11.196/2005

Delimitação da controvérsia

O litígio consiste em definir a natureza dos rendimentos recebidos pela Recorrente da PSV Serviços Médicos Ltda. nos anos-calendário 2014 e 2015, se lucros distribuídos por sociedade regularmente constituída, isentos na forma do art. 10 da Lei n. 9.249/95, ou remuneração por serviços prestados diretamente pela pessoa física, como concluiu a fiscalização.

Registre-se, desde logo, o que a autuação não contém. Não há imputação de vínculo de emprego entre a Recorrente e os tomadores dos serviços, nem demonstração dos elementos dos arts. 2º e 3º da CLT. O lançamento está fundado na alegada inexistência de fato da pessoa jurídica, da qual a fiscalização extrai a requalificação dos lucros distribuídos em honorários médicos. Os elementos invocados são a pessoalidade da prestação, a ausência de estrutura física e de pessoal próprios, a ausência de registros como CNES e pró-labore, a vinculação das sócias ao corpo clínico e ao regimento interno do principal tomador e a sistemática de distribuição mensal dos resultados mediante depósito nas contas individuais das sócias.

A questão de fundo, portanto, é saber se esses elementos autorizam a conclusão de que a sociedade não existe de fato, com a consequente tributação dos resultados na pessoa física.

O direito aplicável. O art. 129 da Lei n. 11.196/2005 e a jurisprudência vinculante do Supremo Tribunal Federal

A situação deve ser analisada sob a égide do art. 129 da Lei n. 11.196/2005, que dispõe:

Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação

aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.

O comando legal é direto. A prestação de serviços intelectuais, entre os quais se incluem os serviços médicos, de natureza científica, sujeita-se tão somente à legislação das pessoas jurídicas, ainda que realizada em caráter personalíssimo e ainda que haja designação de obrigações a sócios da sociedade prestadora. As duas circunstâncias centrais da autuação, a pessoalidade e a designação das sócias para a execução dos serviços, estão expressamente contempladas e autorizadas pelo texto legal.

A constitucionalidade do dispositivo foi afirmada pelo Supremo Tribunal Federal, com eficácia vinculante, no julgamento da ADC n. 66:

EMENTA: AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE. REGIME JURÍDICO FISCAL E PREVIDENCIÁRIO APLICÁVEL A PESSOAS JURÍDICAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS INTELECTUAIS, INCLUINDO OS DE NATUREZA CIENTÍFICA, ARTÍSTICA E CULTURAL. COMPATIBILIDADE CONSTITUCIONAL. LIVRE INICIATIVA E VALORIZAÇÃO DO TRABALHO. LIBERDADE ECONÔMICA NA DEFINIÇÃO DA ORGANIZAÇÃO EMPRESARIAL. AÇÃO JULGADA PROCEDENTE. 1. A comprovação da existência de controvérsia judicial prevista no art. 14 da Lei n. 9.868/1999 demanda o cotejo de decisões judiciais antagônicas sobre a validade constitucional na norma legal. Precedentes. **2. É constitucional a norma inscrita no art. 129 da Lei n. 11.196/2005.** (ADC 66, Relatora Ministra Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 21-12-2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-053 DIVULG 18-03-2021 PUBLIC 19-03-2021)

Não se desconhece que a opção pela pessoa jurídica permanece sujeita ao controle de legalidade, como consignou a própria relatora ao registrar que a escolha "não se sujeite à avaliação de legalidade pela Administração ou pelo Poder Judiciário quando acionado" não é o que decorre do julgado. O que a norma e o precedente vedam é a desqualificação a priori da estrutura, fundada apenas na pessoalidade ou na forma de organização.

Na mesma linha, ao julgar a ADPF n. 324 e o RE n. 958.252, Tema 725 da repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal assentou a licitude da terceirização ou de qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas. A aplicação desses paradigmas à prestação de serviços médicos por pessoa jurídica constituída pelos próprios médicos é expressa na jurisprudência da Corte:

EMENTA Agravo regimental em reclamação. Tema nº 725 da Repercussão Geral (RE nº 958.252) e ADPF nº 324. Prestação de serviços na atividade-fim de empresa tomadora de serviço por sociedade jurídica unipessoal. Fenômeno jurídico da "pejotização". Existência de aderência estrita entre o ato reclamado e os paradigmas do STF. Agravo regimental provido. Reclamação julgada procedente. **1. O tema de fundo referente à regularidade da contratação de pessoa jurídica constituída como sociedade unipessoal para prestação de serviço médico, atividade-fim da empresa tomadora de serviços, nos termos de contrato firmado sob a égide de normas do direito privado, por se relacionar com a compatibilidade dos valores do trabalho e da livre iniciativa na terceirização do trabalho, revela aderência estrita com a matéria tratada no Tema nº 725 da Sistemática**

da Repercussão Geral e na ADPF nº 324. 2. A proteção constitucional ao trabalho não impõe que toda e qualquer prestação remunerada de serviços configure relação de emprego (CF/88, art. 7º), sendo conferida liberdade aos agentes econômicos para eleger suas estratégias empresariais dentro do marco vigente, com fundamento no postulado da livre iniciativa (CF/88, art. 170), conforme julgado na ADC nº 48. 3. Procedência do pedido para afirmar a licitude do fenômeno da contratação de pessoa jurídica unipessoal para prestação de serviço a empresa tomadora de serviço, destacando-se não somente a compatibilidade dos valores do trabalho e da livre iniciativa na terceirização do trabalho assentada nos precedentes obrigatórios, mas também a ausência de condição de vulnerabilidade na opção pelo contrato firmado na relação jurídica estabelecida que justifique a proteção estatal por meio do Poder Judiciário. Precedentes. 4. Agravo regimental provido e reclamação julgada procedente. (Rcl 57057 AgR, Relator Ministro Edson Fachin, Redator para o acórdão Ministro Dias Toffoli, Segunda Turma, julgado em 22-05-2023, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 27-06-2023 PUBLIC 28-06-2023)

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

Os dois julgados tratam precisamente da relação entre instituições de saúde e pessoas jurídicas formadas pelos próprios médicos, hipótese idêntica à dos autos.

Deve-se registrar, ainda, que o Supremo Tribunal Federal vem cassando, em sede de reclamação, decisões proferidas por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que afastam o art. 129 da Lei n. 11.196/2005 em desacordo com a autoridade da ADC n. 66 e da ADPF n. 324. No Agravo Regimental na Reclamação n. 71.838, Relator Ministro Cristiano Zanin, decidiu-se:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECLAMAÇÃO. RECLAMAÇÃO PROPOSTA CONTRA DECISÃO PROFERIDA PELO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – CARF. POSSIBILIDADE. VIOLAÇÃO AO QUE DECIDIDO NA AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE 66/DF E NA ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL 324/DF. TERCEIRIZAÇÃO LÍCITA. LIBERDADE DE INICIATIVA E DE ORGANIZAÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS. RECLAMAÇÃO JULGADA PROCEDENTE. AGRAVO DESPROVIDO, COM MAJORAÇÃO DE HONORÁRIOS. I. CASO EM EXAME 1. Agravo

regimental interposto contra decisão monocrática que julgou procedente reclamação para cassar a decisão administrativa do CARF, na parte em que afastou a licitude da terceirização e reconheceu a existência de vínculo de emprego entre os sócios das empresas e os reclamantes, em observância às decisões prolatadas na ADPF 324/DF e na ADC 66/DF. II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO 2. Definir se (i) cabe reclamação contra ato administrativo e (ii) se, no caso concreto, houve afronta aos precedentes vinculantes do Supremo Tribunal Federal que permitem a terceirização de qualquer atividade econômica e outras formas de contratação e prestação de serviços, alternativas à relação de trabalho. III. RAZÕES DE DECIDIR 3. Inviabilidade de encaminhamento do feito ao Plenário do Supremo Tribunal, pois as reclamações constitucionais, a princípio, devem ser julgadas pelas Turmas, conforme estabelece o art. 9º I, "c", do RISTF. 4. Nos termos do § 2º do art. 102 da CF, as decisões definitivas de mérito proferidas pelo STF nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal. 5. A reclamação é instrumento previsto para a garantia da autoridade das decisões do STF (art. 102, I, I, da CF). 6. Admite-se reclamação contra ato que afronte decisão proferida por esta Suprema Corte em ações declaratórias de constitucionalidade, ações diretas de inconstitucionalidade ou arguições de descumprimento de preceito fundamental. 7. No caso concreto, ao reconhecer a incidência do vínculo de emprego também em relação aos serviços prestados e pagamentos efetuados à pessoa jurídica, o CARF desconsiderou os aspectos jurídicos relacionados à questão, em especial os precedentes do Supremo Tribunal Federal que consagram a liberdade econômica e de organização das atividades produtivas. IV. DISPOSITIVO E TESE 8. Agravo regimental desprovido, com majoração de honorários. (Rcl 71838 AgR, Relator Ministro Cristiano Zanin)

No mesmo sentido o Agravo Regimental na Reclamação n. 65.559:

EMENTA Agravo regimental em reclamação. Reclamação contra decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e de Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil. Violação das decisões tomadas pela Corte na ADC nº 66/DF e na ADPF nº 324/DF. Agravo regimental provido e reclamação julgada procedente. I. Caso em exame 1. Trata-se de agravo regimental interposto contra decisão de negativa de seguimento à reclamação fundamentada em alegada violação das decisões tomadas pela Corte no âmbito da ADC nº 66/DF e da ADPF nº 324/DF, ajuizada contra decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e de delegacias de julgamento da Receita Federal do Brasil. II. Questões em discussão 2. Há duas questões em discussão: i) saber se a reclamação é cabível; ii) saber se os atos reclamados violaram as decisões da Suprema Corte na ADC nº 66/DF e na ADPF nº 324/DF. III. Razões de decidir 3. A argumentação de que a reclamação contra ato administrativo somente seria cabível na hipótese de ela estar fundada em suposta violação de enunciado de súmula vinculante não se aplica em casos como o presente. Os atos tidos como reclamados não consistem em atos administrativos comuns, e sim em verdadeiros julgamentos tributário-administrativos nos quais órgãos de julgamento administrativos violaram a autoridade das decisões tomadas pela Suprema Corte naqueles dois casos. Ademais, o contexto evidenciado nos autos e nos precedentes apontados pela reclamante (Rcl nºs 52.723/DF e a 65.484/DF) leva a crer que a prática em questão foi frequente no âmbito dos referidos órgãos de julgamento administrativo. Registre-se, ainda, que, consoante a própria jurisprudência da Corte, são cabíveis, em situações excepcionais, reclamações contra ato administrativo fundadas em alegada

violação de decisão em sede de controle abstrato de constitucionalidade. 4. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADC nº 66/DF, declarou a constitucionalidade do art. 129 da Lei nº 11.196/05. Esse dispositivo preconiza que, para fins fiscais e previdenciários, fica sujeita à legislação aplicável às pessoas jurídicas a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços. Afora isso, a Corte, na ADPF nº 324/DF, firmou orientação pela constitucionalidade do fenômeno da terceirização das atividades-fim ou das atividades-meio de uma empresa, argumentando estar condizente com os princípios da livre iniciativa e da livre concorrência. **5. Na espécie, os atos reclamados, ao afastarem o art. 129 da Lei nº 11.196/05, nitidamente violaram a autoridade das decisões tomadas pela Suprema Corte na ADC nº 66/DF e na ADPF nº 324/DF. IV. Dispositivo 6. Agravo regimental provido para se julgar procedente a reclamação, a fim de, com base na ADC nº 66/DF e na ADPF nº 324/DF, se cassarem as decisões reclamadas na parte em que afastaram o regime tributário favorecido das pessoas jurídicas** por suposta existência de vínculo empregatício entre a parte reclamante e as pessoas físicas indicadas nos autos de infração. (Rcl 65559 AgR, Relator Ministro Edson Fachin, Redator para o acórdão Ministro Dias Toffoli, Segunda Turma, julgado em 07-04-2025, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 22-04-2025 PUBLIC 23-04-2025)

O quadro normativo e jurisprudencial no STF é, portanto, unívoco. A manutenção de lançamento que requalifica a distribuição de lucros de sociedade prestadora de serviços intelectuais como rendimentos do trabalho da pessoa física, sem a demonstração de simulação concreta, viola o art. 129 da Lei n. 11.196/2005 e a autoridade dos precedentes vinculantes do Supremo Tribunal Federal, com risco conhecido de cassação da decisão administrativa pela via da reclamação.

A sociedade simples e a pessoalidade da prestação

A pessoalidade, primeiro pilar da autuação, não é vício. Além de expressamente autorizada pelo art. 129 da Lei n. 11.196/2005, é da essência da sociedade simples, forma adotada pela PSV. O Código Civil admite que nas sociedades simples os sócios contribuam com serviços, nos termos dos arts. 997, V, e 1.006, e o parágrafo único do art. 966 exclui da condição de empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, ainda que com o concurso de auxiliares.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Pedido de Uniformização de Interpretação de Lei n. 3.608/MG, fixou que nas sociedades simples a atividade econômica se realiza por meio dos próprios sócios:

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

SIMPLES DA SOCIEDADE. PEDIDO CONHECIDO E PROVIDO. 1. Nos termos do art. 18 da Lei nº 12.153/2009, caberá pedido de uniformização de interpretação de lei federal fundado em divergência de Turmas de diferentes Estados sobre questões de direito material, cabendo a esta Corte o julgamento do pedido nesses casos, nos termos do § 3º do referido dispositivo legal. 2. A requerente demonstrou, em cotejo analítico, que a orientação adotada no julgado impugnado da 2ª Turma Recursal de Varginha/MG diverge daquela adotada nos julgados paradigmas da 5ª Turma do Colégio Recursal Central de Fazenda Pública do Estado de São Paulo e da 1ª Turma Recursal Mista do Tribunal de Justiça do Mato Grosso do Sul quanto à possibilidade de tributação diferenciada de ISSQN em caso de sociedades de médicos, constituídas como de responsabilidade limitada. 3. Esta Corte já se manifestou no sentido de que a sociedade médica uniprofissional, ainda que constituída sob a forma de responsabilidade limitada, goza do tratamento tributário diferenciado previsto no art. 9º, § § 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/1968, não recolhendo o ISSQN com base no seu faturamento bruto, mas sim no valor anual calculado de acordo com o número de profissionais que as integra. (EAREsp 31084 / MS, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/ acórdão, Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, DJe 08/04/2021) 4. Ao contrário do que ocorre nas sociedades de natureza empresarial, cuja organização da atividade econômica para a produção ou a circulação de bens ou de serviços (art. 966 do Código Civil) é capaz de tornar despicienda a atuação pessoal de seus sócios na prestação do serviço - visto que os fatores organizacionais da empresa se sobrepõem ao trabalho intelectual e pessoal de seus sócios -, nas sociedades simples (arts. 983, caput, e 997 e seguintes) o labor dos sócios é fator primordial para o desenvolvimento da atividade, sem o qual não há como se cogitar qualquer prestação de serviço, ou mesmo o desenvolvimento do objeto social da pessoa jurídica, ou talvez, ainda, a sua existência. 5. Assim é na prestação de serviço médico, cujo caráter pessoal da atividade dos profissionais liberais, ainda que reunidos em sociedade e com o concurso de auxiliares ou colaboradores, é o justificador para o beneplácito fiscal previsto no art. 9º, § § 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/1968. 6. A distribuição dos lucros é mero desdobramento do conceito de sociedade, seja a de natureza empresarial ou de natureza simples, visto que ambas auferem lucro, tanto é assim que a norma geral sobre distribuição de lucros consta de capítulo do Código Civil relativo à sociedade simples (arts. 1.007 e 1.008 do Código Civil). **Por outro lado, a diferença central entre a sociedade empresarial e a sociedade simples não está na distribuição de lucros, mas sim no modelo da atividade econômica: na primeira a atividade é realizada por meio da empresa como um todo e na segunda a atividade econômica acontece por meio dos sócios, ainda que com o concurso de auxiliares ou colaboradores (parágrafo único do art. 966 do Código Civil).** 7. No caso concreto, verifica-se que a sociedade profissional faz jus ao tratamento privilegiado do ISSQN no art. 9º, § § 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/1968, pois, não obstante ter adotado a espécie societária limitada, dessume-se do acórdão da 2ª Turma Recursal de Varginha/MG, sobretudo do voto vencido, que "a sociedade é constituída por dois sócios, todos médicos, tendo como objeto social serviços de clínica médica e outros exames, conforme cláusula quarta do instrumento jungido à f. 102, não se descurando que o tipo de serviço prestado, pelo grau de especialização e a habilitação exigida, implica na responsabilidade pessoal dos profissionais" (fls. fls. 634-635 e-STJ). 8. Pedido de uniformização de interpretação de lei federal conhecido e provido, nos termos da fundamentação. (PUIL n. 3.608/MG, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 28/2/2024, DJe de 11/3/2024.)

Extraír da personalidade a inexistência da sociedade equivale a negar a própria categoria da sociedade simples, na qual o labor dos sócios é o fator primordial da atividade. A PSV, sociedade de duas médicas dedicada ao diagnóstico por imagem, é exatamente essa figura.

A estrutura física e o estabelecimento

O segundo pilar da autuação é a ausência de estrutura física e de pessoal próprios, com a prestação dos serviços nas dependências dos tomadores.

O fundamento não se sustenta. O próprio Código Civil dispõe, no art. 1.142, § 1º, que o estabelecimento não se confunde com o local onde se exerce a atividade, que poderá ser físico ou virtual. A legislação admite a instalação de empresas em escritórios virtuais e o funcionamento em espaços compartilhados. No campo específico da medicina, o Conselho Federal de Medicina, no Despacho SEJUR n. 465/2016, concluiu que, atendidos os requisitos da Resolução CFM n. 1.821/2007, não há impedimento legal ao registro de pessoa jurídica na modalidade de escritório ou consultório virtual, ressalvada a questão técnica da Resolução CFM n. 2.057/2013.

A própria regulamentação da Receita Federal é expressa nesse sentido. A Instrução Normativa RFB n. 1.515/2014, art. 4º, com a redação dada pela Instrução Normativa RFB n. 1.556/2015, exclui do percentual reduzido de presunção a pessoa jurídica organizada sob a forma de sociedade simples e os serviços prestados com utilização de ambiente de terceiro, hipóteses que submete ao percentual geral de 32%, regra posteriormente reproduzida no art. 33, § 4º, da Instrução Normativa RFB n. 1.700/2017. Vale dizer, a administração tributária reconhece e disciplina, em ato normativo próprio, a figura da sociedade médica que presta serviços em estrutura de terceiros. A consequência fiscal que o ordenamento atribui a essa forma de atuação é o percentual mais gravoso de presunção, e não a inexistência da pessoa jurídica. Foi precisamente nesse regime, o do lucro presumido, que a PSV apurou e recolheu seus tributos.

Essa compreensão foi posteriormente positivada pela Lei n. 13.874/2019, que, ao editar a Declaração de Direitos de Liberdade Econômica com fundamento no parágrafo único do art. 170 da Constituição, assegurou a toda pessoa o direito de desenvolver atividade econômica de baixo risco valendo-se exclusivamente de propriedade privada própria ou de terceiros consensuais, sem necessidade de quaisquer atos públicos de liberação (art. 3º, I), e incluiu no Código Civil o art. 49-A, segundo o qual a pessoa jurídica não se confunde com os seus sócios, sendo a autonomia patrimonial instrumento lícito de alocação e segregação de riscos estabelecido pela lei para estimular empreendimentos e gerar empregos, tributo e renda. Embora posterior aos fatos, a legislação apenas explicitou a liberdade de organização da atividade econômica que o art. 170 da Constituição já garantia e que o Supremo Tribunal Federal reconheceu na ADC n. 66, de modo que a exigência de estrutura física própria como condição de existência de uma sociedade de serviços intelectuais não encontra amparo no ordenamento.

Dada a natureza dos serviços em causa, exames de ultrassonografia e ecocardiografia realizados em pacientes de hospitais e clínicas, é plenamente plausível que a execução se dê na estrutura dos tomadores, cabendo à sociedade o serviço eminentemente

intelectual do diagnóstico. O contrato de parceria com o principal tomador previa o rateio da receita, com o percentual de 35% atribuído à PSV e o abatimento dos custos inerentes à operação, de modo que a remuneração da estrutura utilizada está embutida na própria equação econômica do ajuste.

A jurisprudência deste Conselho

Este Conselho tem reconhecido a licitude da prestação de serviços intelectuais por pessoa jurídica e o ônus qualificado da fiscalização para desconstituí-la. Na 1ª Seção, o Acórdão n. 1401-006.990, de 2024, por unanimidade, relator Conselheiro Lucas Issa Halah, com redação ad hoc do Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, assentou:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ. Ano-calendário: 2015. PEJOTIZAÇÃO. SERVIÇOS INTELECTUAIS PERSONALÍSSIMOS. POSSIBILIDADE DE CONTRATAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA. SIMULAÇÃO. REQUISITOS DO VÍNCULO EMPREGATÍCIO NÃO DEMONSTRADOS. INSUFICIÊNCIA DA ANÁLISE CONTRATUAL. **A possibilidade de requalificação jurídica das relações contratuais por meio das quais contrata-se pessoa jurídica para a prestação de serviços intelectuais personalíssimos desempenhados por seu sócio ou titular não foi afastada pelo art. 129 da Lei nº 11.196/05. O dispositivo não outorga carta branca, conforme decidiu o STF no julgamento da ADC nº 66, mas deve ser interpretado sob o vetor da mínima interferência na liberdade econômica. Muito embora não outorgue carta branca, o dispositivo legal impede a desconsideração a priori de toda e qualquer contratação de pessoa jurídica, calcada unicamente no fato de que os serviços contratados seriam desempenhados pelo sócio ou titular da contratada em caráter personalíssimo. Atribui-se, portanto, à fiscalização, maior ônus de demonstrar a existência concreta de simulação e/ou dos requisitos da relação empregatícia. Os serviços intelectuais implicam, por sua natureza, maior grau de autonomia do contratado para sua execução, razão pela qual a simples análise dos termos contratuais é, na maioria dos casos, insuficiente para demonstrar a existência de subordinação apta a caracterizar relação empregatícia, haja ou não intento simulatório.** No caso presente, a fiscalização limitou-se, notadamente para a verificação da eventual presença do elemento subordinação, à análise dos contratos celebrados, sem avançar sobre a maneira como, na prática, ocorria a interação entre contratante e contratada, restando insuficientemente demonstrada a ocorrência de simulação, tanto quanto a existência do elemento subordinação, fundamental para a caracterização da relação empregatícia. (Acórdão n. 1401-006.990, sessão de 2024, por unanimidade)

Na 2ª Seção, em caso análogo ao presente, de reclassificação de lucros distribuídos a profissionais médicos, decidiu-se pelo cancelamento integral da autuação. Trata-se do Acórdão n. 2101-002.830, de 2024, por unanimidade, relator Conselheiro Wesley Rocha:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF. Exercício: 2015, 2016. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. RECLASSIFICAÇÃO DE RENDIMENTOS. NÃO COMPROVAÇÃO DA FRAUDE/ABUSIVIDADE. **Comprovado que os valores pagos a profissionais hiperssuficientes, sob a forma de distribuição de lucros pela participação nos quadros de pessoa jurídica, não decorreram de interposição fictícia ou fraudulenta, e sim de interposição real de pessoas, deve-se cancelar a autuação e seus desdobramentos jurídicos.** TEMA 725 DO STF. TERCEIRIZAÇÃO ATIVIDADE-FIM. "PEJOTIZAÇÃO".

POSSIBILIDADE. Diante do tema 725 do STF, verifica-se que é lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, ainda que constituídas de forma personalíssima, guardadas as responsabilidades subsidiárias da contratante. (Acórdão n. 2101-002.830, sessão de 2024, por unanimidade)

A mesma compreensão alcança os serviços de natureza artística e cultural, como se colhe do Acórdão n. 2402-010.848, de 2022, por maioria, relatora Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF). Ano-calendário: 2007, 2008. ATLETA PROFISSIONAL. DIREITO DE IMAGEM. PERSONALÍSSIMO. INDISPONIBILIDADE RELATIVA. O direito de imagem, a despeito de ser personalíssimo, possui aspecto patrimonial que retira sua absoluta indisponibilidade e permite a licença a terceiros para exploração econômica. DIREITO DE IMAGEM. CESSÃO A PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE. ART. 87-A DA LEI PELÉ. O artigo 87-A da Lei nº 9.615/1998 (Lei Pelé) prevê que o direito de imagem do atleta pode ser por ele cedido ou explorado, mediante ajuste contratual de natureza civil, inconfundível com o contrato especial de trabalho desportivo. ART. 129 DA LEI Nº 11.196/2005. ASPECTO CULTURAL NO CONTEXTO DE INFLUÊNCIA DA IMAGEM. **O exercício de atividade personalíssima por meio de pessoa jurídica é amparado pelo art. 129 da Lei 11.196/2005, que surgiu no ordenamento jurídico com a finalidade de viabilizar a contratação de pessoa jurídica para a prestação de serviços de natureza intelectual.** Ao lado do aspecto cultural que existe no contexto da influência da imagem, os resultados relacionados à exploração da imagem requerem a utilização do intelecto. (Acórdão n. 2402-010.848, sessão de 2022, por maioria)

Se a jurisprudência deste Conselho ampara a estruturação em pessoa jurídica até nas atividades artísticas e na exploração econômica da imagem, com maior razão a ampara na prestação de serviços médicos, hipótese nuclear e literal do art. 129 da Lei n. 11.196/2005.

O caso concreto

Fixadas as premissas, cumpre examinar se a fiscalização demonstrou a inexistência de fato da PSV ou a simulação capaz de autorizar a requalificação dos rendimentos.

A prova dos autos revela sociedade real e operante. A PSV foi constituída em 2001, mais de uma década antes dos anos-calendário fiscalizados, com contrato social e alterações regularmente arquivados. Emitiu as notas fiscais de todos os serviços prestados, manteve escrituração contábil com Livros Diário e Razão, apurou e recolheu os tributos devidos no regime do lucro presumido e contratou com quatro tomadores distintos, entre hospitais e clínicas de diagnóstico, com instrumentos escritos com os principais deles. Não se trata de pessoa jurídica de papel criada para uma única relação.

Os fundamentos da autuação, examinados um a um, não infirmam essa realidade.

A pessoalidade da prestação e a cláusula contratual que designa as sócias para a execução dos serviços estão autorizadas pelo texto expresso do art. 129 da Lei n. 11.196/2005, que admite a prestação em caráter personalíssimo e com a designação de obrigações a sócios. **A ausência de empregados, de ativo imobilizado e de estrutura física própria é compatível com a**

sociedade simples de diagnóstico por imagem que atua nas dependências dos tomadores, conforme exposto no capítulo do estabelecimento. A ausência de pró-labore é opção lícita de organização da remuneração societária, inexistindo norma que o torne obrigatório.

A vinculação da Recorrente ao corpo clínico do hospital tomador e ao respectivo regimento interno tampouco socorre a autuação. A observância de normas técnicas e administrativas de qualidade e de segurança assistencial é inerente a qualquer atuação em ambiente hospitalar e não converte a relação civil em relação de trabalho da pessoa física. Registre-se que o próprio Regimento Interno do Corpo Clínico do tomador, no art. 26, estabelecia que as equipes deveriam ser constituídas preferencialmente sob a forma de pessoa jurídica, o que evidencia que a contratação por meio de sociedade era a forma ordinária e institucionalizada de organização daquele corpo clínico, e não artifício das sócias.

Resta o argumento do fluxo financeiro, centrado na distribuição mensal dos resultados mediante depósito nas contas individuais das sócias, sem prévio balanço.

O argumento não caracteriza inexistência da sociedade nem simulação. A sistemática observada era a execução de cláusula expressa do contrato social, que previa a partilha dos resultados de forma proporcional à produção de cada sócia, com crédito nas respectivas contas. A distribuição desproporcional de lucros é admitida quando estipulada nos atos societários, e o critério da produção individual é validado pela jurisprudência. **Os valores, antes de repassados, transitaram pela apuração da sociedade, foram objeto das notas fiscais por ela emitidas, compuseram sua receita escriturada e sofreram a tributação do lucro presumido. A fiscalização não aponta que as distribuições tenham excedido o limite de isenção do regime.**

Quanto à periodicidade mensal, a jurisprudência deste Conselho admite a distribuição de lucros pela optante do lucro presumido antes do encerramento do trimestre. Nesse sentido o Acórdão n. 2201-012.795, de 2026, por unanimidade, relatora Conselheira Luana Esteves Freitas:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias. Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2014. NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU. AUSENTE. O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas. (Tema 339 – STF). PAGAMENTO. NATUREZA JURÍDICA. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. SERVIÇOS INTELECTUAIS. STF - ADC nº 66. Nos termos do art. 55 da Lei nº 9.430/96, as sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, passaram a ser tributadas pelo imposto de renda de conformidade com as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas. A constitucionalidade desse tipo de arranjo societário foi reconhecida também pelo Supremo Tribunal Federal ao avaliar na ADC nº 66 o art. 129 da Lei nº 11.196/2005. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. EMPRESA DO LUCRO PRESUMIDO. PERÍODO MENSAL. **A pessoa jurídica optante pelo regime de lucro presumido pode distribuir lucros antes do encerramento do trimestre. Neste caso exige-se a elaboração de balanço intermediário, previsão no contrato social e, logicamente, apuração de lucro contábil suficiente para distribuição.** (Acórdão n. 2201-012.795, sessão de 2026, por unanimidade)

Eventual imperfeição formal na periodicidade da distribuição ou na escrituração dos repasses poderia, quando muito, repercutir no limite da isenção dos lucros distribuídos, questão quantitativa que não integra a acusação fiscal. Não converte, porém, sociedade real em sociedade inexistente, nem transforma em ocultação dolosa uma operação integralmente documentada em notas fiscais, escrituração contábil e declarações fiscais da própria sociedade e da sócia, que informou os valores recebidos em suas declarações de ajuste. Conduta praticada às claras, à vista da administração tributária, é incompatível com a simulação que se lhe imputa.

Assim, não demonstrada a inexistência de fato da PSV nem a prática de simulação, a requalificação promovida pela fiscalização viola o art. 129 da Lei n. 11.196/2005 e os precedentes vinculantes do Supremo Tribunal Federal. Os rendimentos percebidos pela Recorrente mantêm a natureza de lucros distribuídos, isentos na forma do art. 10 da Lei n. 9.249/95, e o lançamento não pode subsistir.

Dispositivo

Ante o exposto, voto no sentido de conhecer do recurso voluntário, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar-lhe provimento, para cancelar integralmente o lançamento.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Nuñez Campos.