



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13609.720379/2019-99
ACÓRDÃO	2202-011.999 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	8 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CARLOS CESAR DE FARIA MOREIRA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Exercício: 2014, 2015, 2016

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Comprovada a regularidade do procedimento fiscal, porque atendeu aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, bem como os requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade do lançamento.

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA.

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.

INTERESSE COMUM. SOLIDARIEDADE PASSIVA.

Demonstrado que um contribuinte tinha interesse comum na situação fática que venha a constituir o fato gerador do tributo, aquele será devedor solidário no crédito tributário decorrente do lançamento deste tributo, nos termos do art. 124, I, do CTN.

INCIDÊNCIA DE MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. COMPROVAÇÃO DA OCORRÊNCIA DE EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

É cabível, por disposição literal da Lei nº 9.430/1996, a incidência da multa de ofício qualificada no percentual de 150% sobre o valor do imposto apurado em procedimento de ofício, que deverá ser exigida juntamente com o imposto não pago espontaneamente pelo contribuinte, quando restar comprovada, por meio de fatos e documentos constantes do processo, a ocorrência de uma das condutas previstas nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/1964.

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. ART. 124, I, DO CTN. INTERESSE COMUM.

A responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição. Deve-se comprovar o nexu causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo. São atos ilícitos que ensejam a responsabilidade solidária: (i) abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única (grupo econômico irregular); (ii) evasão e simulação e demais atos deles decorrentes; (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo).

RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI N. 14.689/2023. REDUÇÃO DE 150% PARA 100%.

Cabível a imposição da multa qualificada, prevista no artigo 44, inciso I, §1º, da Lei nº 9.430/1996, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra na hipótese tipificada nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Na hipótese de existência de processo pendente de julgamento, seja administrativa ou judicialmente, tendo como origem auto de infração ora lavrado com base na regra geral de qualificação, a nova regra mais benéfica (art. 8º da Lei 14.689/2023) deve ser aplicada retroativamente, nos termos do artigo 106, II, “c” do CTN, in casu, reduzida ao patamar máximo de 100% do valor do tributo cobrado.

COMPENSAÇÃO DE IRPJ COM IRPF.

Revela-se incabível a pessoa física pleitear em seu nome a compensação do crédito tributário lançado de ofício em face dela com os impostos apurados, lançados e recolhidos, mesmo que indevidamente, pela pessoa jurídica sobre outro fato gerador.

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, não sendo cabível o aproveitamento dos tributos pagos pela pessoa jurídica no tocante à requalificação dos dividendos como rendimentos do trabalho.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do pedido de diligência formulada em tribuna, bem como do recurso da Coopercon, dada sua intempestividade, e, no mérito, em dar parcial provimento aos recursos do contribuinte e do responsável Eduardo José da Costa, para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

Henrique Perlatto Moura – Relator

Assinado Digitalmente

Ronnie Soares Anderson – Presidente

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

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos que deram ensejo ao lançamento, colaciono abaixo trechos do relatório fiscal (fls. 494-554):

I – Introdução

Trata o presente processo de fiscalização sobre a verificação da correta apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, exercícios 2014 a 2016, anos-calendário 2013 a 2015, respectivamente, do contribuinte acima identificado. (DOC.017.0) Com base nos artigos 904, 905, 911, 927 e 928 do Decreto n. 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), substituídos pelos artigos 949, 950, 956, 971 e 972 do Decreto n. 9.580/2018 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/2018) e tendo em vista fatos constatados durante procedimento fiscal realizado contra o contribuinte Sociedade Médica de Sete Lagoas Ltda, CNPJ 13.039.312/0001-50, demonstra-se no presente relatório a classificação indevida de rendimentos como isentos e não tributáveis, a título de lucros e dividendos recebidos, na DIRPF -Declaração de Ajuste Anual.

(...)

Durante o procedimento fiscal foi realizada visita ao endereço cadastral da fiscalizada, à rua Teófilo Otoni, 224, Sete Lagoas/MG, no dia 05/05/2015, e constatou-se tratar na verdade do endereço do Hospital Irmandade Nossa Senhora das Graças, e não da Sociedade Médica de Sete Lagoas. A seguir, também foi visitado o endereço informado na DIPJ 2014, ou seja, Rua Teófilo Otoni, 331, 3º andar, Sete Lagoas/MG, onde novamente não foi localizado o contribuinte. Em julho/2015 a Sociedade Médica de Sete Lagoas alterou o seu endereço junto ao CNPJ, passando a ser o mesmo que constava na DIPJ 2014 (DOC.003)

(...)

III - Dos Fatos Constatados Durante a Fiscalização da Sociedade Médica de Sete Lagoas Ltda

A – DA ESTRUTURA DE ATENDIMENTO

A Sociedade Médica de Sete Lagoas tem como objeto social, segundo seu contrato social (DOC.001.5 - arquivos 59, 60 e 61), a prestação, pessoalmente pelos sócios, de serviços inerentes à medicina e atividades correlatas.

Os sócios do contribuinte são médicos de diversas especialidades, como pediatras, ginecologistas, angiologistas, anestesiólogos, etc.

Os administradores da Sociedade Médica são os Srs. Eduardo José da Costa – CPF 611.455.136-20, Diretor Administrativo e Wagner Pinheiro Pinto Villafort, CPF 345.396.466-72, Diretor Clínico.

O CNAE do contribuinte, constante no cadastro da receita Federal e informado nas DIPJ é o 86.10-1-01 - atividades de atendimento hospitalar, exceto pronto-socorro e unidades para atendimento a urgências(DOC.003).

O endereço constante no CNPJ, até julho/2015, era Rua Teófilo Otoni, 224, Centro, o mesmo onde está localizado o Hospital Irmandade de Nossa Senhora das Graças. Conforme já informado neste Termo, o contribuinte não foi localizado no local. Na DIPJ 2014, e no CNPJ a partir de julho/2015, o endereço informado pelo contribuinte é “Rua Teófilo Otoni, 331, 3º Andar, Sete Lagoas/MG”, onde verificou-se não existir nenhuma estrutura física, clínica médica ou similar que fosse operado pela Sociedade Médica de Sete Lagoas.

Intimada pelo Termo de Intimação Fiscal N. 01 (DOC.001.1 -arquivo 06), a Sociedade Médica de Sete Lagoas informou que presta serviços hospitalares em geral: consultas de urgência, cirurgias, partos, todos os procedimentos elencados na tabela CBHPM e AMB/92, discriminando os locais dos serviços prestados pela sociedade:

(...)

Com relação à funcionários, a Sociedade Médica de Sete Lagoas, desde a sua abertura, só possuiu um empregado. Trata-se de BRUNO FRANCISCO DE PAULA,

CPF 076.391.566-10, contratado em 02/08/2016. O vínculo anterior de tal funcionário era com a Coopercon – Cooperativa de Trabalho Médico e Atividades Afins do Estado de Minas Gerais, CNPJ 02.556.125/0001-28, onde trabalhou de 09/04/2008 a 30/07/2016 (DOC.006).

Assim, verificou-se que a Sociedade Médica de Sete Lagoas não possui estrutura física própria, tampouco corpo auxiliar para a prestação de seus serviços, sendo que os atendimentos médicos são realizados pelos sócios em diversos hospitais e entidades de saúde.

(...)

C - DO PAGAMENTO IRREGULAR A TÍTULO DE DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS À PESSOAS FÍSICAS NÃO SÓCIAS DA SOCIEDADE MÉDICA

O contribuinte Sociedade Médica de Sete Lagoas apresentou, em resposta ao Termo de Início do Procedimento Fiscal (DOC.001.1 - arquivo 03), seu contrato social e primeira alteração contratual. Inicialmente com 25 sócios constantes do contrato social, foi informada a sede da empresa à rua Teófilo Otoni, n. 224, Sete Lagoas/MG, e tendo como objeto social a prestação, pessoalmente pelos sócios, de serviços inerentes à medicina e atividades correlatas. O contrato social é datado de 26/10/2010 e foi registrado no Cartório FINCH, Registro Civil das Pessoas Jurídicas, em Sete Lagoas, na data de 13/12/2010. O capital social era de R\$2.500,00 divididos em 25 quotas de R\$100,00, uma quota para cada sócio.

Com a Primeira alteração do Contrato Social, datada de 18/08/2011 e registrada no Cartório FINCH, Registro Civil das Pessoas Jurídicas, em Sete Lagoas/MG, em 07/12/2011, o número de sócios passou a ser de 59 pessoas físicas. O capital social também foi aumentado para R\$5.900,00, sendo dividido em 59 quotas de R\$100,00, uma quota para cada sócio. A sede da sociedade foi alterada para a rua Teófilo Otoni n. 331, 3º. Andar, centro – Sete Lagoas/MG.

Não houve mudanças com relação aos administradores, continuando a ser os senhores Eduardo José da Costa – CPF 611.455.136-20, Diretor Administrativo e Wagner Pinheiro Pinto Villafort, CPF 345.396.466-72, Diretor Clínico.

Foi apresentada ainda uma segunda alteração contratual, em resposta ao Termo de Reintimação Fiscal n. 04 (DOC.001.1 - arquivo 16), datada de 02/02/2015, e registrada também no Cartório FINCH, Registro Civil das Pessoas Jurídicas, em Sete LagoasMG, em 06/07/2015. O número de sócios passou a ser de 150 pessoas físicas. O capital social aumentou para R\$15.000,00 reais, sendo dividido em 150 quotas de R\$100,00, continuando a mesma proporção de uma quota para cada sócio.

Resumindo, são 25 sócios registrados no contrato social até 07/12/2011, 59 sócios registrados até a data de 06/07/2015, quando a partir de então passaram a ser 150 sócios registrados.

Entretanto, conforme demonstrativo da distribuição mensal de lucros no período de 2011 a 2013, apresentado em resposta ao Termo de Intimação Fiscal N.01 (DOC.001.1 - arquivo 07), e demonstrativo mensal de lucros no período de 2014 a 2015, apresentado em resposta ao Termo de Ciência da Ampliação da Fiscalização e Intimação Fiscal N. 11 (DOC.001.3 - arquivo 41), verificou-se que há diversos médicos não constantes do contrato social (NÃO PERTENCENTES AO QUADRO SOCIETÁRIO DO CONTRIBUINTE), que receberam valores repassados pela Sociedade Médica de Sete Lagoas sob a forma INDEVIDA de distribuição de lucros no período de 2011 a 2015. Cabe ressaltar que para a forma de sociedade escolhida, ou seja, sociedade simples limitada, o código civil veda a figura do sócio não quotista cuja contribuição seja apenas em serviços:

(...)

A planilha constante do DOC.002 contém listagem com todos os médicos que receberam valores das Sociedade Médica de Sete Lagoas, nos anos de 2011 a 2015.

A planilha constante no DOC.007 mostra a relação de médicos que receberam valores, a título de lucros distribuídos, em períodos nos quais sequer eram sócios da SOCIEDADE MÉDICA DE SETE LAGOAS. Os montantes totalizam R\$ 11.058.122,41 indevidamente distribuídos entre 2011 e 2015.

A mesma planilha mostra 14 (catorze) sócios que são incluídos e excluídos da sociedade na mesma data, ou seja, na mesma alteração contratual. São os casos de CAIO MARCIO DUTRA TEIXEIRA (CPF 791.273.476-72) e MARCIO LANZA AVELAR JUNIOR (CPF 011.987.596-90), na Primeira Alteração Contratual, em 18/08/2011; e CAMILA BEATRIZ COSTA PRADO (CPF 063.775.246-50), GILBERTO CARLOS DA SILVA FILHO (CPF 732.066.951-04), GLAUCO AMORIM PERDIGAO (CPF 042.379.836-76), HENRIQUE TAVARES BARRETO (CPF 026.295.946-10), HIGO MOREIRA FONSECA (CPF 062.053.766-36), JULIANA BERNARDES COSTA (CPF 932.040.276-00), LIDIANE SILVA MENDES (CPF 067.960.766-80), LUCAS FIGUEIREDO CRUZ E SILVA (CPF 089.594.376-03), ROBSON PEVIDOR DORNELES (CPF 820.457.207-72), RODRIGO OTAVIO LANZA DE MIRANDA (CPF 011.869.366-22), STALINA PATRICIA SOARES (CPF 660.773.626-20) e TONY FABIANO GOMES SANTOS (CPF 026.400.456-60), na Segunda Alteração Contratual, em 02/02/2015.

D - DO PAGAMENTO DE VALORES AOS SÓCIOS DA SOCIEDADE MÉDICA DE SETE LAGOAS A TÍTULO INDEVIDO DE DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS

Conforme o código civil, o sócio tem o direito à participação nos lucros. Tem-se ainda que a remuneração paga ao sócio em contrapartida à sua atividade na empresa é chamada de pró-labore. Isso posto, os valores que o sócio pode receber da sociedade são de duas naturezas, a saber: rendimentos do trabalho (pró-labore) e parte dos resultados (lucros).

A princípio, verificamos pela documentação apresentada, pela DIRF e por meio da contabilidade da empresa, que em geral um médico/sócio da Sociedade Médica de Sete Lagoas percebia mensalmente um pró-labore relativo a um salário mínimo vigente à época, além de outros repasses variáveis, dependendo do mês e do beneficiário, contabilizados como distribuição de lucros.

As planilhas de distribuição de lucros para cada médico nº período de 2011 a 2015, apresentadas pela Sociedade Médica em resposta ao Termo de Intimação Fiscal N.01 (DOC.001.1 - arquivo 07), e Termo de Ciência da Ampliação da Fiscalização e Intimação Fiscal N. 11 (DOC.001.3 -arquivo 41), demonstram que há supostos lucros distribuídos mensais que variam de R\$39,00 a mais de R\$10.000,00 para alguns sócios, sem proporcionalidade alguma com as quotas de capital destes. Inclusive, há sócios que não receberam tal distribuição de lucros em determinados exercícios fiscais.

De acordo com o contrato social e alterações posteriores da Sociedade Médica de Sete Lagoas, cada sócio possui apenas uma quota nº valor de R\$100,00, o que significa que a participação dos sócios na empresa é igualitária. Via de regra, a distribuição de lucros de uma sociedade é feita de forma proporcional às respectivas quotas dos sócios.

(...)

Entretanto, o próprio artigo 1.007 admite exceção na expressão “...salvo estipulação em contrário”. Tal comando, inserido no regramento das sociedades simples, mas que pode também ser aplicado às sociedades limitadas, deixa claro que, havendo estipulação em contrário, não há imposição para participação dos sócios nos lucros ou nas perdas de forma proporcional às quotas desses na sociedade.

O Contrato Social do contribuinte prevê, no parágrafo quarto da cláusula terceira, que a “distribuição dos lucros e das perdas não será feita, necessariamente, de forma proporcional às quotas de capital”.

Já a cláusula nona do contrato social aborda um critério estabelecido para essa distribuição desproporcional:

Observa-se que sendo realizada a distribuição de lucros da forma exclusivamente prevista na cláusula nona do contrato social, significa em dizer que, se por algum motivo, em determinado momento, o sócio que se ausentou e não contribuiu para o desempenho produtivo da sociedade, como por exemplo, tirou férias ou ficou doente, nada receberá de lucros da sociedade. Vejamos que as consequências desse critério fazem essa cláusula recair na nulidade prevista no artigo 1.008 do próprio código civil:

(...)

Realmente, ao analisar as planilhas de distribuição de lucros apresentadas pela Sociedade Médica, constatou-se que em alguns exercícios, há sócios que NADA

RETIRAM de lucros da sociedade. Apenas como exemplo, citamos: Sr. Danilo Costa Simões (não recebeu distribuição de lucros em 2014 e 2015); Sr. Diogo Lago Martins (não recebeu distribuição de lucros em 2014 e 2015); Sr. Filipe Polcaro Faria (não recebeu distribuição de lucros em 2014 e 2015); Sr. Luiz Carlos Silva (não recebeu distribuição de lucros em 2014); Sra. Maria Amélia de Souza Machado Gontijo (não recebeu distribuição de lucros em 2012, 2014 e 2015), e o sr. Eduardo José da Costa, sócio administrador da Sociedade, que NUNCA recebeu nenhuma distribuição de lucros durante os anos de 2011, 2012, 2013, 2014 e 2015 (DOC.002).

Logo se vê que o critério de distribuição de lucros previsto na cláusula nona do contrato social da Sociedade Médica de Sete Lagoas não é suficiente para embasar a distribuição desproporcional de lucros efetuada. O fato de alguns sócios terem retirada de lucros e outros não, sendo esta retirada proporcional à produção de cada um, além de ser um critério nulo de acordo com o artigo 1.008 do código civil, conduz à convicção de que essas “distribuições de lucros” têm na verdade natureza de honorários médicos.

De outra maneira, é importante considerar que somente há distribuição de resultados se, no período, a Sociedade houver apurado lucros. Caso contrário, não haverá nada a distribuir. A antecipação de lucros mensal é mera expectativa de direito, condicionada ao fim do exercício social, e à apuração dos custos e receitas contabilmente. E somente depois de aprovadas as demonstrações contábeis e financeiras em assembleia regularmente constituída e se decidir sobre a distribuição de lucros, as provisões para investimento, prejuízos, demandas, etc. de determinado exercício, é que estará consolidado o direito do sócio aos resultados porventura existentes. Por isso, é imprescindível a realização de assembleias após o fim de cada exercício social. Entretanto, a Sociedade Médica de Sete Lagoas foi intimada a fornecer as ATAS LAVRADAS em assembleias pertinentes ao período fiscalizado (DOC.001.1 - arquivos 04 a 05 e DOC.001.3 - arquivos 39 a 42), não tendo apresentado nenhuma.

Conforme veremos mais adiante, o representante legal da Sociedade Médica de Sete Lagoas, Sr. Eduardo José da Costa CPF 611.455.136-20, confirmou a ausência de assembleias para qualquer tipo de deliberação.

(...)

E - DA FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL DA SOCIEDADE MÉDICA DE SETE LAGOAS E DO CONTROLE SUBSTANCIAL DA COOPERCON;

O sr. Eduardo José da Costa declarou que não recebeu quaisquer vantagens, pró-labores ou mesmo distribuição de lucros para ser o sócio administrador da Sociedade Médica de Sete Lagoas. Ressalte-se que o sr.

Eduardo José da Costa é o diretor administrativo da COOPERCON, e como tal recebe rendimentos de tal entidade. É importante comentar novamente que, disponíveis para cada médico no site da COOPERCON estão os demonstrativos de

pagamentos (conforme Termo enviado à Coopercon - DOC.009.0 e Doc.009.3 e DOC.019.2) provenientes da Sociedade Médica de Sete Lagoas, onde podese verificar que sobre os valores repassados a cada “sócio” é cobrada pela COOPERCON a taxa de 3% (três por cento), a título de taxa de administração de sociedade civil, evidenciando o interesse econômico da COOPERCON e de seu diretor administrativo, o sr. Eduardo José da Costa, a manter e incentivar os repasses de honorários médicos por meio da Sociedade Médica de Sete Lagoas.

Lado outro, confirmou-se que não foram realizadas reuniões ou assembleias, para tratar de quaisquer assuntos relativos à Sociedade Médica, seja sobre investimentos a realizar, distribuição de lucros, reserva de lucros, contratação ou dispensa de empregados, prospecção de clientes, ou seja, não foram realizadas quaisquer reuniões sobre assuntos que fazem parte do cotidiano de uma sociedade civil real.

Conforme resposta apresentada, o Sr. Eduardo José da Costa defende que o código civil autoriza a dispensa das assembleias quando todos os sócios decidirem, por escrito, sobre a matéria objeto da referida reunião, e neste sentido a sociedade teria dispensado a instalação de qualquer assembleia ou reunião. Alega, com isso, que os balanços e Demonstrações de Resultados teriam sido aprovados nos próprios documentos de alterações contratuais. Cumpre aqui registrar que o contrato social da Sociedade Médica de Sete Lagoas prevê, conforme a última alteração datada de 02/02/2015:

(...)

Portanto, o contrato social prevê que as contas devem ser apreciadas até o dia 30 de abril do ano seguinte, mesmo que a decisão seja por escrito sem a realização de assembleia. Ademais, a cláusula quarta da 2ª Alteração Contratual indica a aprovação dos Balanços e Demonstrações de Resultados dos exercícios de 2011 a 2013 (fora do prazo), ou seja, não há aprovação de contas para os anos de 2010, 2014, 2015. Com relação à 2016 e 2017, o contribuinte não apresentou ou informou a existência de alterações contratuais, e afirmou que não são realizadas assembleias, pressupõe-se, então, que também não há aprovação de contas para esses anos. Essa é mais uma formalidade descumprida pela Sociedade Médica e seu representante legal.

Além disso, oportuno comentar que a Sociedade Médica de Sete Lagoas atualmente possui mais de 150 sócios, conduzindo à indagação natural de como ser possível, com tal quantidade de sócios médicos atuantes, controlar a qualidade dos serviços médicos prestados e administrar os diversos problemas diários inerentes a uma sociedade, com uma estrutura tão precária, com apenas um funcionário - frise-se, contratado somente a partir de 02.08.2016? Ademais, com tal número de sócios, se torna pouco factível a afirmação de que tal sociedade foi constituída por livre iniciativa dos sócios médicos, ainda mais sem a realização de nem mesmo uma assembleia.

A falta de reuniões ou assembleias de sócios, para discutir a aprovação de contas, a designação ou destituição de administradores, além de assuntos de interesses da entidade, denota a essência da Sociedade Médica de Sete Lagoas, qual seja, de ser apenas o agente transformador da natureza dos rendimentos auferidos pelos médicos que fazem parte do seu quadro societário. Como não há registro de atas, nem mesmo as alterações contratuais são discutidas.

Conforme já descrito neste termo, a gerente geral da Coopercon, Tania Marcia Caetano Moreira, em seu Termo de Declaração, e o próprio José Eduardo da Costa, afirmaram das dificuldades de coletas de assinaturas e dos trâmites burocráticos para se efetuar qualquer alteração contratual. Como é possível 150 sócios, aprovarem contas, designarem administradores e decidirem por alterações no contrato social, sem a realização de uma única assembleia ou reunião? A única conclusão possível de se chegar é que nenhuma decisão é tomada pelos sócios. Tudo é decidido pela cooperativa que controla a sociedade, por intermédio de seus diretores que também são os administradores da sociedade médica.

Ante o exposto, entendemos que é nítida a natureza remuneratória dos rendimentos recebidos pelos sócios da SOCIEDADE MÉDICA DE SETE LAGOAS, que participa da estrutura montada pela Coopercon apenas com o objetivo de alterar, formalmente, a natureza dos rendimentos pagos aos médicos. É dizer, os rendimentos de cooperados oriundos da Coopercon, os quais são tributáveis, com a constituição da SML ganharam nova roupagem e, apenas formalmente, transformaram-se em lucros distribuídos, portanto, isentos de tributação.

IV – DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

(...)

Quando do rearranjo na estrutura remuneratória dos médicos cooperados da Coopercon um dos aspectos analisados pelos envolvidos, naturalmente, foi o tributário. Porém, o que não se pode admitir é que para adoção desse rearranjo seja levado em consideração, única e exclusivamente, o seu aspecto tributário, sem nenhum outro ganho econômico. Quando isso ocorre, quando somente a questão tributária é levada em consideração numa reorganização como a executada no caso em tela, ocorre o que chamamos de falta de propósito negocial.

Conforme demonstrado, através de todas as provas colhidas no procedimento fiscal realizado na Sociedade Médica de Sete Lagoas e nas diversas diligências realizadas, restou demonstrado que pouco, ou nada, mudou na relação entre os médicos e a Coopercon após a criação da Sociedade Médica de Sete Lagoas. Os médicos continuam cooperados, continuam recebendo seus repasses/honorários através dos serviços prestados pela Coopercon, que detém controle total sobre a Sociedade Médica. Esta última, não possui estrutura, nem funcionários, tem como representante legal um diretor da Coopercon e é acompanhada pela mesma empresa de contabilidade da Coopercon. Os médicos, quando precisam de

orientação ou qualquer outro tipo de serviço, procuram a Coopercon e não a Sociedade Médica. Mesmo nas questões formais há problemas, como por exemplo, diversos pagamentos a médicos que nem constavam do quadro societário, não realização de assembleias para aprovação de contas e até mesmo para escolha do representante legal. Por outro lado, a criação da Sociedade Médica não agregou nada aos médicos envolvidos, os maiores interessados, com exceção da economia tributária. Toda a relação foi mantida com o a Coopercon e a Sociedade Médica só aparece formalmente na suposta “distribuição de lucros”.

Considerando então a falta de propósito comercial, entendemos como artifício jurídico a criação da Sociedade Médica de Sete Lagoas, objetivando burlar a tributação que deveria incidir sobre os rendimentos auferidos pelos cooperados da Coopercon. A tributação não deve se basear no que está escrito, mas no fato econômico praticado, ou seja, prevalece a substância sobre a forma.

V – Do Procedimento Fiscal em Face do contribuinte Carlos Cesar de Faria Moreira, CPF 490.149.196-20

(...)

VI - Da Infração Apurada

Entende-se que as respostas apresentadas pela contribuinte são, em sua maior parte, evasivas, não cumprindo por completo com o que foi exigido. Sobressaem as inúmeras evidências já apresentadas de que a Sociedade Médica de Sete Lagoas foi inserida na relação Coopercon/contribuinte apenas com finalidade de benefício tributário.

A contribuinte tornou-se sócia de uma empresa que, sem estrutura própria, utiliza a estrutura administrativa de uma cooperativa da qual já era cooperado.

Conforme detalhadamente demonstrado nos tópicos anteriores, verifica-se que os rendimentos recebidos pelo sujeito passivo têm natureza remuneratória decorrente de serviços prestados, referem-se a honorários médicos e não lucros distribuídos/dividendos. Trata-se, na verdade, de rendimentos tributáveis oriundos da Coopercon, uma vez que são decorrentes de atos cooperados, mas que por meio de um arranjo tributário, foi constituída a SOCIEDADE MÉDICA DE SETE LAGOAS especificamente para que os rendimentos decorrentes de atos cooperados assumissem a roupagem de dividendos. Daí falar-se que a SOCIEDADE MÉDICA DE SETE LAGOAS não possui propósito comercial, tampouco estrutura para administrar uma sociedade com mais de 150 sócios.

(...)

Assim, os valores declarados nas DIRPF exercícios 2014 a 2016, anos-calendário 2013 a 2015, respectivamente, como Rendimentos Isentos e não Tributáveis, a título de Lucros e Dividendos Recebidos, foram reclassificados.

O Imposto Suplementar apurado após a reclassificação dos rendimentos será objeto de lançamento de ofício, conforme auto de infração correspondente.

VII - Da Qualificação da Multa de Ofício

Ao declarar o montante de R\$ 402.811,89 como rendimento isento -a título de “Lucros e Dividendos Recebidos” – quando na verdade se trata de rendimento decorrente de prestação de serviço, ou seja, honorários médicos, portanto, tributável, o sujeito passivo omitiu, informou e/ou prestou declaração falsa ao Fisco. Por outro lado, ao utilizar os demonstrativos de pagamentos (DOC.018.4) que indicam que os seus honorários são lucros distribuídos oriundos da Sociedade Médica de Sete de Sete Lagoas, fruto do arranjo tributário elaborado pela Coopercon/Sociedade Médica, o sujeito passivo utilizou-se de documento que sabia ou deveria saber ser inexato, uma vez que se trata de rendimento decorrente do seu trabalho como médico. Tais condutas, configuram, em tese, crimes contra a ordem tributária previstos nos incisos I e IV do art. 1º da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

(...)

Em relação às condutas típicas praticadas pelo sujeito passivo, quais sejam, suprimir ou reduzir tributos mediante: i) omissão de informação e/ou prestação de informação falsa às autoridades fazendárias;

ii) utilização de documento que saiba ou deva saber inexato, importante frisar o que segue.

Conforme demonstrado ao longo deste Relatório, a Sociedade Médica de Sete Lagoas, fonte pagadora dos “Lucros e Dividendos Recebidos”, foi constituída com o único objetivo de gerar economia tributária aos seus sócios, que também são, obrigatoriamente, cooperados da Coopercon. Nesse ponto, oportuno rememorar a declaração da gerente-geral da Coopercon, Sra.

Tânia Marcia Caetano Moreira no sentido de “Que os médicos que fazem parte, ou que queiram fazer parte, do quadro societário da Sociedade Médica de Sete Lagoas, precisam ser cooperados da Coopercon, que o estatuto da cooperativa exige essa relação de cooperado diretamente com o médico” (DOC.009.2).

Implementada a operação, a Coopercon repassava aos seus cooperados médicos, sócios da Sociedade Médica de Sete Lagoas, os honorários decorrentes dos serviços prestados com a roupagem de lucros e dividendos distribuídos, e não de rendimentos tributáveis. Em contrapartida, a Coopercon cobrava 3% sobre os valores repassados como “taxa de administração de sociedade civil”.

Tendo em vista que o controle e o efetivo repasse dos honorários médicos sempre ficam sob a responsabilidade da Coopercon, conforme já demonstrado anteriormente, o contribuinte foi intimado a explicar o motivo de ter optado por ingressar no quadro societário da Sociedade Médica de Sete Lagoas. Em resposta

informou: “ o objetivo do ingresso na Sociedade Médica de Sete Lagoas, ” (foi que) “ o fluxo do recebimento de pagamentos e a organização administrava mostraram-se mais eficazes. ”. Causa estranheza o fato da contribuinte afirmar que o seu ingresso foi motivado pela “organização administrativa” da Sociedade Médica, sendo esta empresa composta apenas por sócios médicos que para auferirem seus rendimentos devem trabalhar como tal e não como administradores. A citada organização administrativa e de gestão no recebimento dos lucros deve ser atribuída à Coopercon. Claro está que a referida cooperativa negociava e controlava toda estrutura administrativa da SOCIEDADE MÉDICA DE SETE LAGOAS. Tal informação nos provoca a seguinte indagação: ora, se a Coopercon detinha todos os atributos e o sujeito passivo era cooperado dessa entidade, por que ingressar no quadro societário de uma empresa que utiliza a estrutura administrativa e o poder de negociação daquela que ele já era cooperado?

A Sociedade Médica de Sete Lagoas fora constituída, única e exclusivamente, para atribuir aos honorários médicos a roupagem, apenas formal, frise-se, de lucros e dividendos distribuídos, portanto, isentos de imposto de renda.

De acordo com o planejamento engendrado pela Coopercon, era necessário que o cooperado fizesse parte do quadro societário de uma pessoa jurídica, no caso a Sociedade Médica de Sete Lagoas, que não fosse cooperativa, caso contrário os honorários recebidos enquanto rendimentos de cooperados estariam sob a incidência do imposto de renda. Daí a necessidade de uma pessoa jurídica simplesmente para emissão de notas fiscais e “conversão” de honorários em dividendos. Contudo, o controle de toda estrutura administrativa e da Sociedade Médica de Sete Lagoas era da Coopercon. Tudo isso com anuência do sujeito passivo.

Ante o exposto, forçoso concluir que ao declarar os seus honorários médicos (rendimentos tributáveis) no montante de R\$ 402.811,89, como rendimentos isentos, como se lucros e dividendos recebidos fossem, o sujeito passivo concordou com o arranjo tributário engendrado pela Coopercon. Posição essa que ocasionou supressão/redução de tributos nos anos-calendário 2013 a 2015 no montante de R\$ 107.726,004 (sem multas e juros).

Tal conduta permite inferir que não se trata de erro escusável, mas sim, em tese, de conduta tendente impedir ou retardar, total ou parcialmente: i) o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais e/ou ii) a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, a evitar ou diferir o seu pagamento; bem como iii) de um ajuste entre o sujeito passivo, a SOCIEDADE MÉDICA DE SETE LAGOAS e a Coopercon, visando os efeitos dos itens i e ii; conforme estabelecido nos supracitados arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64.

Na mesma linha de pensamento, a supressão ou redução de tributo mediante o artifício de i) omitir informação, e/ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias e ii) utilizar documento que saiba ou deva saber inexato, evidenciam condutas que, em tese, configuram crimes contra a ordem tributária previsto no art. 1º, incisos I e IV da Lei 8.137/90. Resta, portanto, justificada a qualificação da multa.

Tendo em vista a apuração, em tese, de crime contra a ordem tributária será lavrada a Representação Fiscal Para Fins Penais.

VIII - Da Responsabilidade Solidária – Interesse Comum

A obrigação decorrente da ocorrência do fato gerador do tributo é uma obrigação direta do contribuinte e não de terceiro. Trata-se de uma relação contributiva exclusivamente entre o Estado e o contribuinte em face da existência de capacidade contributiva. O terceiro, por sua vez, deverá ser elencado como responsável tributário na hipótese de descumprimento de deveres de colaboração para com o Fisco, deveres estes que repercutam na ocorrência do fato gerador, no descumprimento da obrigação do sujeito passivo ou em obstáculos ao Fisco. Nesse sentido, o responsável figura como “garante” da Fazenda Pública, porquanto contribuiu para o inadimplemento do sujeito passivo.

(...)

No caso dos autos, a Coopercon: i) orientou e implementou o arranjo tributário que determinou a constituição da Sociedade Médica de Sete Lagoas com a finalidade de dar nova roupagem aos honorários médicos, transformando-os, formalmente, de rendimentos tributáveis em lucros distribuídos; ii) impõe como condição para ser sócio da Sociedade Médica de Sete Lagoas ser seu cooperado; iii) controla todas as operações da Sociedade Médica de Sete Lagoas, contábeis e financeiras. Enfim, a Coopercon determina todas as diretrizes a serem seguidas tanto pela Sociedade Médica de Sete Lagoas quanto pelos sócios desta.

Ao traçar todo arranjo tributário que refletiu na ocorrência do fato gerador do IR dos sócios da Sociedade Médica de Sete Lagoas e, com efeito, na falta de recolhimento de tributo, verifica-se, pois, o interesse da Coopercon em ocultar a ocorrência do fato gerador. Não se trata de um mero interesse econômico, mas sim de um interesse pactuado com os sócios da Sociedade Médica de Sete Lagoas para que o fato gerador do Imposto de Renda, sob as luzes do Fisco, figurasse como lucro distribuído.

Dessa forma, os sócios ficavam isentos do IRPF, a Coopercon aumentava sua exposição na área de saúde e, com efeito, ampliava seu nicho mercadológico e o poder de negociação, uma vez que seu ambiente de negócio só fazia aumentar. Tudo isso em detrimento do Fisco.

No tocante ao Sr. Eduardo José da Costa, sócio-administrador da Sociedade Médica de Sete Lagoas e diretor administrativo da Coopercon, verifica-se que seu interesse está totalmente alinhado com os dos sócios da Sociedade Médica de Sete Lagoas e com o da Coopercon, afinal ele é o responsável pela implementação de todas as medidas traçadas pela Coopercon no âmbito da Sociedade Médica de Sete Lagoas.

Ante o exposto, conforme observado pelo STF no julgado acima, “o terceiro só pode ser chamado a responder na hipótese de descumprimento de deveres de colaboração para com o Fisco, deveres estes seus, próprios, e que tenham repercutido na ocorrência do fato gerador, no descumprimento da obrigação pelo contribuinte”. É o caso. Os atos praticados pela Coopercon, CNPJ 02.556.125/0001-28, e pelo Sr. Eduardo José da Costa, CPF 611.455.136-20, descritos detalhadamente neste Termo, além revelar o descumprimento do dever de colaboração para com o Fisco, repercutiram diretamente na ocorrência do fato gerador do IRPF dos sócios da Sociedade Médica de Sete Lagoas, ocasionando o descumprimento da obrigação principal. Verifica-se, pois, que os responsáveis, como “garantes” da Fazenda Pública, contribuíram para o inadimplemento do sujeito passivo, o que atrai a incidência da responsabilidade solidária prevista no artigo 124, I do CTN.

Destaque-se que a responsabilidade solidária atribuída à Coopercon e ao Sr. Eduardo José da Costa restringe-se aos créditos tributários apurados na infração de Rendimento Classificado Indevidamente como Isento e não Tributável.

Tanto sujeito passivo como solidários opuseram impugnação em peça conjunta (fls. 575-627) e, após, sobreveio o acórdão nº 03-86.641, proferido pela 3ª Turma da DRJ/BSB (fls. 991-1031), que entendeu pela sua improcedência, nos termos abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2014, 2015, 2016

RECLASSIFICAÇÃO DE RENDIMENTOS DECLARADOS COMO ISENTOS. TRIBUTAÇÃO.

Constatado que o valor informado a título de distribuição de lucros diz respeito a honorários decorrentes da prestação de serviços médicos pela pessoa física, mantém-se a tributação pelo IRPF lançada pela fiscalização.

PRELIMINAR DE NULIDADE. REJEIÇÃO.

Constatado que o lançamento cumpre os requisitos estabelecidos na legislação de regência, proporcionando todos os meios para que o contribuinte manifeste suas razões de defesa, restam insubsistentes as alegações de nulidade do procedimento fiscal.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

Respondem solidariamente pelo crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

COMPENSAÇÃO DE IRPJ COM IRPF.

Revela-se incabível a pessoa física pleitear em seu nome a compensação do crédito tributário lançado de ofício em face dela com os impostos apurados, lançados e recolhidos, mesmo que indevidamente, pela pessoa jurídica.

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 DE OFÍCIO DE 150%. PRESENÇA DOS PRESSUPOSTOS LEGAIS. ADMISSIBILIDADE.

Cabe a exigência da multa de ofício de 150% nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido (fl. 991-992)

Cientificada por via postal a Recorrente em 07/10/2019 (fl. 1104), solidário COOPERCON em 19/09/2019 (fl. 1040), solidário Eduardo em 03/10/2019 (fl. 1102), foi interposto Recurso Voluntário em 22/10/2019 apenas pelo sujeito passivo e pela COOPERCON (fls. 1043-1099), em que alegam:

- Preliminares:
 - Nulidade material da autuação por mudança de critério jurídico, pois já houve constituição de crédito com relação aos mesmos rendimentos por meio do auto de infração 13609.721348/2016-11, com fito de exigir IRPJ e CSLL dos valores recebidos da COOPERCON, de modo que houve bitributação ao se exigir o IR tanto em desfavor da pessoa jurídica como em desfavor dos sócios pessoa física;
 - Decadência com relação ao ano calendário 2013, dado que a contagem do prazo decadencial inicia-se na data de ocorrência do fato gerador, conforme artigo 150, § 4º, do CTN, de modo que a intimação em 12/02/2019 já teria sido realizada quando ocorrida a decadência;
 - Inexistência de responsabilidade solidária do Sr. Eduardo José da Costa;

- Mérito
 - Da estrutura regular dos atendimentos realizados, que não seria possível descaracterizar a estrutura societária adotada pelos sócios, que na sociedade simples é possível o pagamento de valores aos sócios de serviço, que podem receber tanto prolabore como lucros;
 - A distribuição de lucros foi realizada de acordo com a participação de cada um nos resultados, questão que é convalidada por acórdãos do CARF e entendimentos judiciais;
 - Não existem fundamentos para desqualificar a sociedade em questão, dado que esta respeita o artigo 129, da Lei nº 11.196, de 2005, que autoriza a exploração dos serviços intelectuais por pessoa jurídica e esta possui propósito negocial;
 - Improcedência da aplicação da multa agravada por não ter sido indicado dolo dos sujeitos passivos;
 - A título de pedido subsidiário, pede que sejam compensados os tributos recolhidos pela pessoa jurídica de forma proporcional aos rendimentos que foram imputados à pessoa física.

Após o início do julgamento foi formulado pedido de diligência em sede de sustentação oral para que fossem discriminados os motivos que levariam ao lançamento com relação à pessoa física, que no entender do patrono não estaria claro pela leitura do relatório fiscal.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Henrique Perlatto Moura**, Relator

Com relação ao conhecimento do Recurso Voluntário, é necessário tecer alguns esclarecimentos.

Veja-se que o contribuinte foi intimado em 07/10/2019 (fl. 1104), a COOPERCON em 19/09/2019 (fl. 1040) e Eduardo em 03/10/2019 (fl. 1102)

Contado da segunda ciência, o prazo de 30 dias para interposição do Recurso Voluntário se inicia em 20/09/2019 (sexta-feira), de modo que se encerraria dia 19/10/2019

(sábado), prorrogado para o dia 21/10/2019 (segunda-feira) por ser o primeiro dia útil subsequente.

O Recurso Voluntário não possui preliminar de tempestividade, de modo que não há justificativa para que o Recurso Voluntário apresentado em 22/10/2019 seja conhecido com relação ao contribuinte e com relação à COOPERCON.

Dessa forma, a responsabilidade da COOPERCON não será conhecida dada a intempestividade do Recurso Voluntário com relação a este solidário.

Os recursos do contribuinte e solidário Eduardo são tempestivos, razão pela qual deles conheço.

Ademais, a Recorrente formulou pedido de diligência para que fossem aclarados os motivos pelo qual o lançamento foi realizado em desfavor da Recorrente, que seria matéria de ordem pública. Cumpre destacar que, para além do pedido de realização de perícias e diligências não ser matéria de ordem pública passível de ser suscitado a qualquer momento no processo, destaca-se que neste caso não há questão de fato ou prova a ser analisado que justifique a baixa do feito em diligência. Em verdade, a insurgência da Recorrente é de que o auto de infração não especificaria a conduta imputável à Recorrente, questão que será mais bem analisada no mérito. Dessa forma, não conheço deste pedido formulado pela Recorrente.

Feito estes esclarecimentos, tem-se que a lide versa sobre a requalificação dos rendimentos pagos à Recorrente, dado que foram por ela tratados como lucros e dividendos e a fiscalização entendeu que se tratava de remuneração disfarçada pelo serviço do sócio.

A Recorrente alega:

- A título de preliminar:
 - que houve nulidade material pela alteração de critério jurídico do lançamento, dado que a pessoa jurídica teria sido autuada por aplicar incorretamente a alíquota de 8%/12% ao apurar o seu IRPJ e CSLL por entender que o contribuinte não era organizado como sociedade empresária, mas sim sociedade civil (processo nº 13609.721348/2016-11). Isso, no entender da Recorrente, evidencia que a sociedade simples existe e poderia distribuir os seus dividendos aos sócios;
 - Decadência do ano calendário 2013 pois a contagem da decadência pelo artigo 173, inciso I, do CTN, deveria ser contado a partir de 01/01/2014, embora defenda que deveria ser aplicável a decadência do artigo 150, § 4º, do CTN (fl. 962);
 - Inexistência de responsabilidade de Eduardo José da Costa por inexistir interesse comum ou com excesso de poderes, além de não ter sido caracterizada ação fraudulenta ou dolosa por parte destes;

- A título de mérito:
 - Da legalidade dos procedimentos adotados pela SMSL, que não poderia ter sido descaracterizada pela fiscalização;
 - O pagamento de lucros a não sócios não procede dado que, por ser tratada como sociedade simples, é possível a admissão de sócios de serviços não constantes de seu quadro societário;
 - Foram regulares as distribuições de lucros realizadas;
 - Que inexistiu qualquer planejamento tributário no caso vertente;
 - Que a própria Secretaria de Estado da Saúde de Minas Gerais impõe a constituição de pessoas jurídicas para que os profissionais médicos sejam remunerados pelo SUS;
 - Improcedência da aplicação da multa agravada neste caso;
 - Necessidade de se considerar os tributos já recolhidos pela pessoa jurídica com relação aos rendimentos desqualificados;

Esclarece-se que a preliminar com relação à imputação da responsabilidade será apreciada após a análise do mérito do Recurso Voluntário no que tange à parte afeta ao contribuinte.

É o que se passa a enfrentar.

Nulidade material pela existência de imputação fiscal no processo nº 13609.721348/2016-11 com fundamento incompatível ao do presente lançamento

Como bem elucida Sônia Accioly no acórdão nº 2202-008.388, os requisitos de validade do lançamento se encontram no artigo 142, do CTN e artigos 10 e 11, do Decreto nº 70.235, de 1972, quais sejam:

Código Tributário Nacional

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

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

Decreto 70.235/72

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà 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 trinta dias;

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

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

As nulidades do lançamento, nos termos do Decreto nº 70.235, de 1972, são aquelas atinentes a atos praticados por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, como apregoa o artigo 59 a 61:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.(...)

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.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade

De acordo com a Recorrente, haveria nulidade pela alteração de critério jurídico do lançamento, dado que a pessoa jurídica teria sido autuada por aplicar incorretamente a alíquota de 8%/12% ao apurar o seu IRPJ e CSLL por entender que o contribuinte não era organizado como sociedade empresária, mas sim sociedade civil (processo nº 13609.721348/2016-11).

A DRJ bem enfrentou este ponto, nos termos abaixo:

Dito isso, cabe prelecionar que o bis in idem, no Direito Tributário, tão somente ocorre quando o mesmo ente tributante não apenas cobra um determinado tributo do mesmo sujeito passivo, mas o exige sobre o fato gerador idêntico por mais de uma vez. A eventual violação desse basilar Princípio do Direito, a propósito, não se confunde com a relacionada ao Princípio da não-Bitributação (entes tributantes diferentes exigindo do mesmo contribuinte tributos relacionados a idêntico fato gerador).

Isso não ocorreu no caso em tela. A autuação naquele processo supracitado relaciona-se à pessoa jurídica SMSL e a matérias diversas (IRPJ e CSLL). Neste, trata-se de IRPF apurado em face de pessoa física. Descabem, portanto, as alegações de cobrança de tributo em duplicidade; de julgamento da Pessoa Jurídica ainda pendente e mesmo de que houve mudança de critério jurídico no mesmo período, haja vista a flagrante distinção e natureza dos procedimentos fiscais, dos fatos geradores, das bases de cálculo, além de as autuações referirem-se a sujeitos passivos flagrantemente diferentes e que respondem individualmente pelas infrações apuradas.

Ainda, para tornar ainda mais evidente o não relacionamento das autuações, verifica-se, naquele processo da PJ, que as infrações lavradas dizem respeito à aplicação indevida de alíquotas sobre a receita bruta da PJ. Conforme lá consignado, a SMSL utilizou os percentuais de 8% e 12% para a base de cálculo do

IRPJ e da CSLL, quando a alíquota legalmente adequada ao caso seria a de 32% sobre a receita bruta.

Aqui, no caso ora sob julgamento, de outro sujeito passivo, uma pessoa física, tributou-se rendimentos por ela própria declarados em sua Declaração de Ajuste Anual, uma vez que os considerou indevidamente como isentos, questão que se analisará adiante, nº mérito.

No tocante à exaustiva e insistente repetição do argumento de que houve a descaracterização e desconsideração da pessoa jurídica da SMSL, de que não existe fundamento para tal, suscitando incoerência da autoridade fiscal ao supostamente gravitar entre o reconhecimento e não reconhecimento da Pessoa Jurídica da SMSL, impende deixar em relevo que não há um elemento sequer, no presente Lançamento, que tenha esta conotação ou permita concluir nesta direção: de que houve desconsideração da personalidade jurídica da SMSL.

O crédito tributário foi constituído em relação a uma pessoa física, sendo a única descaracterização explicitamente materializada nos autos correlacionada à desconsideração da natureza dos rendimentos auferidos e declarados como isentos, uma vez que se revelaram não “lucros distribuídos”, mas sim honorários médicos recebidos por serviços prestados, os quais são tributáveis.

A menção de que as atas de reunião e assembleias não podem servir de fundamento apto à desconsideração para tributar os “sócios” não procede, pois a atuação não se sustenta sobre esse único pilar probatório, como se verá adiante, no mérito.

Em suma, não ocorreu a suscitada desconsideração da PJ e as infrações apuradas no Processo nº 13609-721.348/2016-11, em relação à pessoa jurídica SMSL, são questões que não se comunicam com o julgamento que trata de infração correlacionada à pessoa física. Portanto, serão tomadas como tais: matérias não relacionadas ao caso em tela e não passíveis de subsidiar quaisquer fundamentos de mérito e em sede de preliminar.

Fica ultrapassada a nulidade suscitada. (fl. 1015)

Veja-se, portanto, que o questionamento deste processo diz respeito à requalificação dos rendimentos auferidos pela parte Recorrente, com imputação de responsabilidade solidária à PJ e ao administrador que utilizou de estrutura fraudulenta para não recolher contribuições previdenciárias – de modo que não há qualquer prejuízo para que a PJ seja responsabilizada pelos tributos que esteja obrigada a recolher.

Dessa forma, entendo por rejeitar a preliminar de nulidade suscitada.

Mérito

Decadência do ano calendário 2013

A Recorrente alega que teria ocorrido a decadência para constituição do crédito tributário do ano de 2013, contado da aferição da renda.

Ocorre que, como bem pontuado pela DRJ, considera-se ocorrido o fato gerador de IRPF no último dia do ano calendário, de modo que a aplicação do artigo 150, § 4º, do CTN levaria à contagem a partir do primeiro dia do exercício subsequente ou, aplicado o artigo 173, também do CTN, a contagem se daria a partir do primeiro dia do segundo exercício subsequente.

No caso em julgamento, restou configurada fraude na contratação da Recorrente, questão que evidencia acerto de se aplicar o artigo 173, do CTN, questão que pode ser bem evidenciada no trecho abaixo:

Esta é a situação que ocorre no caso em tela: lançamento de ofício na forma de contagem do art. 173, I do CTN, não do art. 150 § 4º, pois se verifica, no Relatório de Auditoria Fiscal e no Auto de Infração (fls. 473-474; 476-482; 489), a qualificação da multa de ofício aplicada no patamar de 150%, haja vista a conduta dolosa do sujeito passivo (questão que será tratada adiante).

Assim, conforme o preceito insculpido neste artigo do CTN (173, I), o dies a quo da contagem do prazo decadencial para o lançamento, exercício 2014, ano-calendário 2013, iniciou-se em 01/01/2015 (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado). Teria a Fazenda Pública, portanto, até 31/12/2019 para cientificar o contribuinte e responsáveis solidários do Lançamento, fato que ocorreu em 15/02/2019 (fls. 566-568).

Não há reparo a ser feito no acórdão recorrido, razão pela qual adiro às razões nele lançadas.

Inexistência de responsabilidade de Eduardo José da Costa

A Recorrente alega que não seria possível manter a responsabilidade da COOPERCON e de Eduardo José da Costa, dado que não há comprovação de ato específico a atrair a responsabilidade tributária.

A fiscalização assim tratou da questão:

A obrigação decorrente da ocorrência do fato gerador do tributo é uma obrigação direta do contribuinte e não de terceiro. Trata-se de uma relação contributiva exclusivamente entre o Estado e o contribuinte em face da existência de capacidade contributiva. O terceiro, por sua vez, deverá ser elencado como responsável tributário na hipótese de descumprimento de deveres de

colaboração para com o Fisco, deveres estes que repercutam na ocorrência do fato gerador, no descumprimento da obrigação do sujeito passivo ou em obstáculos ao Fisco. Nesse sentido, o responsável figura como “garante” da Fazenda Pública, porquanto contribuiu para o inadimplemento do sujeito passivo. Assim se manifestou o STF nos autos do RE 562.276/PR, com repercussão geral:

(...)

No caso dos autos, a Coopercon: i) orientou e implementou o arranjo tributário que determinou a constituição da SMSL com a finalidade de dar nova roupagem aos honorários médicos, transformando-os, formalmente, de rendimentos tributáveis em lucros distribuídos; ii) impõe como condição para ser sócio da SMSL ser seu cooperado; iii) controla todas as operações da SMSL, contábeis e financeiras. Enfim, a Coopercon determina todas as diretrizes a serem seguidas tanto pela SMSL quanto pelos sócios desta.

Ao traçar todo arranjo tributário que refletiu na ocorrência do fato gerador do IR dos sócios da SMSL e, com efeito, na falta de recolhimento de tributo, verifica-se, pois, o interesse da Coopercon em ocultar a ocorrência do fato gerador. Não se trata de um mero interesse econômico, mas sim de um interesse pactuado com os sócios da SMSL para que o fato gerador do IR, sob as luzes do Fisco, figurasse como lucro distribuído.

Dessa forma, os sócios ficavam isentos de IR, a Coopercon aumentava sua exposição na área de saúde e, com efeito, ampliava seu nicho mercadológico e o poder de negociação, uma vez que seu ambiente de negócio só fazia aumentar. Tudo isso em detrimento do Fisco.

No tocante ao Sr. Eduardo José da Costa, sócio-administrador da SMSL e diretor administrativo da Coopercon, verifica-se que seu interesse está totalmente alinhado com os dos sócios da SMSL e com o da Coopercon, afinal ele é o responsável pela implementação de todas as medidas traçadas pela Coopercon no âmbito da SMSL.

Ante o exposto, “o terceiro só pode ser chamado a responder na hipótese de descumprimento de deveres de colaboração para com o Fisco, deveres estes seus, próprios, e que tenham repercutido na ocorrência do fato gerador, no descumprimento da obrigação pelo contribuinte”. É o caso. Os atos praticados pela Coopercon e pelo Sr. Eduardo José da Costa, descritos detalhadamente neste Termo, além revelar o descumprimento do dever de colaboração para com o Fisco repercutiram diretamente na ocorrência do fato gerador do IRPF dos sócios da SMSL e ocasionou o descumprimento da obrigação principal. Verifica-se, pois, que os responsáveis, como “garantes” da Fazenda Pública, contribuíram para o inadimplemento do sujeito passivo, o que atrai a incidência da responsabilidade solidária prevista no artigo 124, I do CTN.

Diante dos fatos apresentados, para preservar os interesses da Fazenda Nacional, estendemos a notificação deste Relatório de Auditoria Fiscal e dos respectivos

Autos de Infração, aos contribuintes abaixo identificados, qualificando-os como SOLIDARIAMENTE RESPONSÁVEIS pelo crédito tributário constituído, cientificando-os assim das obrigações resultantes:

- COOPERCON – COOPERATIVA DE TRABALHO MEDICO E ATIVIDADES AFINS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, CNPJ 02.556.125/0001-28;
- Sr. EDUARDO JOSÉ DA COSTA. (fls. 460-461)

Veja-se que foi individualizada a conduta praticada por cada solidário à luz da legislação tributária aplicável à espécie, notadamente o artigo 124, inciso I, do CTN. A DRJ, ao enfrentar a matéria, entendeu que houve demonstração do interesse comum na realização do fato gerador a legitimar a atribuição da responsabilidade, nos termos abaixo:

Os impugnantes afirmam que deve ser afastada a responsabilidade solidária atribuída pela fiscalização à COOPERCON e ao Sr. Eduardo José Costa, pois não ficou comprovado o recebimento de vantagens econômicas decorrentes do suposto pagamento de tributos a menor; não restou comprovado, por elementos concretos, o agir doloso dos coobrigados, a fim de suprimir o pagamento de tributo; a COOPERCON está sendo responsabilizada por cumprir o seu papel social descrito em seus atos constitutivos; não houve demonstração do conluio, da fraude, do ilícito.

Não procede a alegação. Considerando que afirmam que a responsabilidade solidária de ambos não foi corretamente assentada pela autoridade fiscal, seria razoável conceber que dedicariam parte considerável da sua argumentação na demonstração cabal de que o Sr. Eduardo José da Costa e a Coopercon não participaram da criação e estruturação da SMSL e, por sua vez, da elaboração e concepção remuneratória dos “sócios” desta PJ, enfim, das decisões e implementações de quaisquer dessas providências.

Isso não ocorreu. Limitaram-se a tecer genéricas alegações de que não restou comprovado acréscimo patrimonial, dolo, vantagem econômica ou desvio do cumprimento do papel social. Seria deveras *sui generis* a produção de tal prova, diante do incontroverso fato de que o Sr. Eduardo José da Costa é sócio-administrador da SMSL e, também, Diretor Administrativo da Coopercon, a qual, por sua vez, exerce a gestão da SMSL.

Não é necessário qualquer esforço dedutivo para conceber que os interesses de ambos, do Sr. Eduardo José da Costa e da Coopercon, caminham juntos e repercutiram diretamente na ocorrência do fato gerador do IRPF dos “sócios” da SMSL. Os do primeiro estão em perfeita sintonia não apenas com os dos “sócios” da SMSL, mas também com os da Coopercon, já que na condição de administrador de ambas, naturalmente, atuou na consecução dos gerais e

específicos objetivos da SMSL, inclusive, por óbvio, nº estabelecimento da questão remuneratória dos “sócios” da SMSL. De outro lado, os interesses da segunda estão da mesma maneira harmonizados, pois detém não apenas o controle contábil, mas também o financeiro da SMSL. Não bastasse isso, a Coopercon ainda faz a exigência de que para ser “sócio” da SMSL há que ser também dela cooperado! (fls. 514-515 e 507)

(...)

Da simples leitura do dispositivo, observa-se que o termo interesse comum é utilizado lato sensu, a norma não o circunscreve à existência e à demonstração da ocorrência de vantagem econômica. É suficiente o interesse na situação que constitui o fato gerador. No caso em tela, o concerto das partes, pessoas físicas e jurídicas, para dissimular a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, como se verá em mais detalhes adiante no mérito, demonstra indiscutivelmente o interesse comum no resultado.

Mantida a responsabilidade solidária, por conseguinte. (fls. 1017-1018)

No caso em questão revela que houve a demonstração da existência de um controle da Cooperativa e de sócio Eduardo com relação à forma de contratação dos profissionais médicos, de modo que o pagamento só se deu dessa forma pelo arranjo perpetrado por estes solidários.

Em situações como essa, em que há comprovação de relação causal entre o vínculo desqualificado e a prática de atos por terceiros para ocultar a ocorrência do fato gerador, esta turma já compreendeu que havia a possibilidade de manter a imputação de solidariedade, nos termos da abaixo:

ASSUNTO: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

(...)

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. ART. 124, I, DO CTN. INTERESSE COMUM.

A responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição. Deve-se comprovar o nexos causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo. São atos ilícitos que ensejam a responsabilidade solidária: (i) abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única (grupo econômico irregular); (ii) evasão e simulação e demais atos deles decorrentes; (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a

supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo). O interesse econômico, pode servir de indício para a caracterização de interesse comum, mas, isoladamente considerado, não constitui prova suficiente para aplicar a solidariedade. E também não é suficiente que a pessoa tenha tido participação furtiva como interveniente num negócio jurídico, ou mesmo que seja sócio ou administrador da empresa contribuinte, para que a solidariedade seja validamente estabelecida.

(Processo nº 10660.724008/2018-82, Acórdão nº 2202-011.584, Rel. Henrique Perlatto Moura, Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção, sessão de 10/10/2025, publicação em 27/10/2025)

Feitas estas considerações, é evidente a improcedência deste capítulo recursal.

Da legalidade dos procedimentos adotados pela SMSL

A Recorrente traz uma série de tópicos para afirmar a regularidade de sua organização societária de sociedade simples sob a forma de sociedade limitada, com fito de atender à necessidade regulamentar do Estado de Minas Gerais para receber verbas destinadas a atendimentos do SUS.

No seu entender, não haveria qualquer irregularidade na conduta adotada, inclusive no pagamento de lucros a não sócios, que não participam do contrato social. Essa matéria não é nova no âmbito desta turma, que tem compreendido que nestas hipóteses em que há contratação de profissionais para prestação de serviço médico com alta rotatividade, que são pagos por plantão ou por ato praticado, com pagamentos realizados antes mesmo de ingressarem no contrato social, há fraude apta a ensejar a requalificação dos rendimentos pagos ao médico a título de distribuição de lucros e dividendos.

Situação similar pode ser evidenciada no acórdão nº 2202-011.633, em que fui designado como redator do voto vencedor, nos termos da ementa abaixo:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Período de apuração: 01/04/2011 a 31/03/2013

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS REQUALIFICADA COMO REMUNERAÇÃO POR SERVIÇOS PRESTADOS. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE SÓCIA DE EMPRESA EXTINTA. APLICAÇÃO DO ART. 9º DA LC Nº 123/2006. MANUTENÇÃO DO CRÉDITO. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

I. CASO EM EXAME Recurso voluntário interposto por responsável solidária contra acórdão de primeira instância que julgou improcedente impugnação a lançamento de ofício relativo à contribuição previdenciária prevista no art. 22, III,

da Lei nº 8.212/1991. O lançamento, no valor do crédito tributário apurado e respectiva multa de ofício, incidiu sobre valores pagos pela empresa Clinic Center S/S Ltda. a título de lucros distribuídos, considerados pela fiscalização como remuneração por serviços prestados (plantões médicos) no período de 04/2011 a 03/2013. A empresa encontrava-se formalmente extinta à época da autuação (02/02/2015), motivo pelo qual o lançamento foi direcionado à matrícula CEI e à sócia recorrente, na condição de responsável solidária. A primeira instância considerou a responsabilidade da sócia com fundamento no art. 9º da LC nº 123/2006, vigente na data da extinção da pessoa jurídica, e manteve o crédito tributário integralmente.

II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO Há duas questões em discussão: saber se, no processo administrativo fiscal, a intimação deve ser dirigida ao advogado da parte-recorrente; e saber se é válida a responsabilização tributária da sócia de sociedade extinta, com fundamento no art. 9º da LC nº 123/2006, mesmo nos casos em que os fatos geradores ocorreram antes da redação conferida pela LC nº 147/2014.

III. RAZÕES DE DECIDIR A jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, consolidada por meio da Súmula CARF nº 110, dispõe que no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. Nesse sentido, é correto o indeferimento do pedido de encaminhamento das intimações exclusivamente ao procurador constituído.

Quanto ao mérito, não assiste razão à parte-recorrente. A responsabilidade tributária do sócio por dívidas de empresa extinta encontra amparo no art. 9º da Lei Complementar nº 123/2006. A previsão da responsabilidade dos sócios já constava da redação original da norma e foi apenas sistematizada pelo § 5º introduzido pela LC nº 147/2014. Não houve, portanto, inovação substancial que impedisse a aplicação da norma vigente à época da extinção formal da pessoa jurídica.

A atribuição de responsabilidade no caso concreto decorre da sucessão patrimonial em razão da extinção da empresa, não se confundindo com a responsabilização pessoal por infração à lei, prevista no art. 135, III, do CTN. Inaplicável, assim, o entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº 562.276/PR.

Restou comprovado que a sócia ora recorrente integrava a sociedade no período dos fatos geradores, inexistindo nos autos elementos que demonstrem sua retirada formal anterior à data da extinção. O não recolhimento da contribuição previdenciária referente à remuneração dos sócios pelos serviços médicos prestados enseja a constituição do crédito tributário com fundamento nos arts. 22, III, e 28, III, da Lei nº 8.212/1991.

(ACÓRDÃO 2202-011.633, PROCESSO 15586.720076/2016-64, RELATOR THIAGO BUSCHINELLI SORRENTINO, SEGUNDA TURMA ORDINÁRIA DA SEGUNDA CÂMARA

DA SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO, SESSÃO DE 05/11/2025, PUBLICAÇÃO EM 01/12/2025)

O caso vertente não destoa do paradigma citado, dado que havia alta rotatividade de sócios, com pagamentos de dividendos para terceiros que ainda não compunham o quadro social, situação que denota a fraude indicada pela fiscalização.

Isso também restou bem enfrentado pela DRJ, nos termos abaixo aos quais adiro:

Além de repetições de questões já tratadas em sede de preliminar, na impugnação, observa-se que as alegações são meramente genéricas e centradas em uma suposta legalidade formal dos atos praticados, os quais são sempre isoladamente tomados, sem nunca se adentrar, com elementos probatórios concretos, o real cerne da autuação: a detectada falta de propósito negocial da SMSL, sociedade criada com o objetivo específico de dissimular a ocorrência do fato gerador e, assim, não permitir a tributação dos rendimentos auferidos pelos cooperados da Coopercon.

Nas provas colhidas pela fiscalização, analisando-as em conjunto, observase a patente harmonia de todas, o nexo de causalidade e, principalmente, a convergência integral do acervo probatório para a demonstração de que a criação da SMSL foi concebida com o fim específico de evitar a incidência do imposto de renda sobre os rendimentos dos cooperados da Coopercon, ao simular uma distribuição de lucros (isentos de imposto de renda) para “sócios” que, em verdade, eram meros prestadores de serviço. Especialmente no RAF, onde também estão apontados os documentos em que se fundamenta a autuação (fls. 494-553), vários elementos de prova importantes merecem ser sublinhados (destaques acrescidos):

1. A SMSL se constituiu como uma sociedade simples limitada, sendo seu objeto social o de prestação, pessoalmente pelos sócios, de serviços inerentes à medicina e atividades correlatas. O Sr. Eduardo José Costa, um dos dois administradores da sociedade, atua como Diretor Administrativo desta e também como Diretor Financeiro da Coopercon;
2. O endereço constante no CNPJ, até julho/2015, era Rua Teófilo Otoni, 224, Centro, o mesmo onde está localizado o Hospital Irmandade de Nossa Senhora das Graças. A contribuinte não foi localizada no local. Na DIPJ 2014, e no CNPJ a partir de julho/2015, o endereço informado pelo contribuinte é "Rua Teófilo Otoni, 331, 3º Andar, Sete Lagoas/MG", onde se verificou não existir nenhuma estrutura física, clínica médica ou similar que fosse operada pela SMSL;
3. A SMSL, inicialmente com 25 sócios registrados no contrato social até 07/12/2011, passou a 59, registrados até 06/07/2015, quando contou com

150 sócios registrados. A SMSL, contudo, possuía apenas um único empregado desde a sua abertura! e contratado somente a partir de 02.08.2016 (Bruno Francisco de Paula, CPF 076.391.566-10, cujo vínculo anterior era com a Coopercon – Cooperativa de Trabalho Médico e Atividades Afins do Estado de Minas Gerais, CNPJ 02.556.125/0001-28, onde trabalhou de 09/04/2008 a 30/07/2016);

4. Diversos médicos não constantes do contrato social (não pertencentes ao quadro societário) receberam valores repassados pela SMSL sob a forma de “distribuição de lucros” no período de 2011 a 2015, ou seja, não existia a figura dos “sócios de serviço”;

5. Nas planilhas de distribuição de lucros apresentadas pela Sociedade Médica, constatou-se que, em alguns exercícios, há sócios que nada retiram de lucros da sociedade, a exemplo de: Sr. Danilo Costa Simões (não recebeu distribuição de lucros em 2014 e 2015); Sr. Diogo Lago Martins (não recebeu distribuição de lucros em 2014 e 2015); Sr. Filipe Polcaro Faria (não recebeu distribuição de lucros em 2014 e 2015); Sr. Luiz Carlos Silva (não recebeu distribuição de lucros em 2014); Sra. Maria Amélia de Souza Machado Gontijo (não recebeu distribuição de lucros em 2012, 2014 e 2015), e o Sr.

Eduardo José da Costa, sócio administrador da Sociedade, nunca recebeu distribuição de lucros durante os anos de 2011, 2012, 2013, 2014 e 2015;

6. O Contrato Social do contribuinte prevê, no parágrafo quarto da cláusula terceira, que a “distribuição dos lucros e das perdas não será feita, necessariamente, de forma proporcional às quotas de capital”. Já a cláusula nona do contrato social aborda um critério estabelecido para essa distribuição desproporcional. “Cláusula nona – do exercício social e da demonstração financeira - O exercício social coincidirá com o ano civil. Ao final de cada exercício serão levantadas as demonstrações financeiras e os lucros ou prejuízos verificados serão distribuídos ou suportados pelos sócios, individualmente, de forma proporcional ao desempenho produtivo.” significa em dizer que, se por algum motivo, em determinado momento, o sócio que se ausentou e não contribuiu para o desempenho produtivo da sociedade, como por exemplo, tirou férias ou ficou doente, nada receberá de lucros da sociedade. Além de ser um critério nulo (Código Civil, art. 1008), denota claramente que essas distribuições de “lucros”, na verdade, possuem natureza de honorários médicos;

7. Em geral, um médico/sócio da SMSL percebia mensalmente um pró-labore relativo a um salário mínimo vigente à época, além de outros repasses variáveis, dependendo do mês e do beneficiário, contabilizados como distribuição de lucros. As planilhas de distribuição de lucros para cada médico, no período de 2011 a 2015, apresentadas pela Sociedade Médica, demonstram que há supostos lucros distribuídos mensais que variam de

R\$39,00 a mais de R\$10.000,00 para alguns sócios, sem proporcionalidade alguma com as quotas de capital destes. Inclusive, há sócios que não receberam tal distribuição de lucros em determinados exercícios fiscais (de acordo com o Contrato Social, cada sócio possui apenas uma quota no valor de R\$100,00).

8. O Sr. Eduardo José da Costa declarou que não recebeu quaisquer vantagens, pró-labores ou mesmo distribuição de lucros para ser o sócio administrador da SMSL, Contudo, é também diretor administrativo da COOPERCON, e como tal recebe rendimentos de tal entidade. Além desse fato, disponíveis para cada médico nº site da COOPERCON, estão os demonstrativos de pagamentos provenientes da SMSL, onde se pode verificar que sobre os valores repassados a cada “sócio” é cobrada pela COOPERCON a taxa de 3%, a título de taxa de administração de sociedade civil, evidenciando o interesse econômico da COOPERCON e de seu diretor administrativo, o sr. Eduardo José da Costa, a manter e incentivar os repasses de honorários médicos por meio da Sociedade Médica de Sete Lagoas;

9. Na resposta ao item 4 do Termo de Verificação Fiscal lavrado em 20/06/2017 (fl. 525), confirma-se novamente pagamentos a não sócios. O Sr. Eduardo José da Costa informa que alguns médicos entraram e saíram da sociedade na mesma data apenas para “confirmar” a sua presença como sócio, já que alguns deles pediram para entrar e para sair antes de ocorrer uma nova alteração contratual;

10. Os valores contabilizados aos sócios a título de pró-labore são sempre estornados da conta contábil 02.3.4.04.008 - Lucros Distribuídos da Sociedade Médica de Sete Lagoas, de modo que essa despesa, que não se confunde de maneira nenhuma com distribuição de lucros, é compensada nos repasses aos associados, indicando que o pró-labore é meramente formal. Além disso, a conta contábil “01.1.1.02 – Bancos Conta Movimento” da Sociedade Médica de Sete Lagoas contabiliza transferências financeiras a sócios a título de repasses por serviços prestados;

11. O contrato firmado entre a COOPERCON e o Hospital Nossa Senhora das Graças, assinado em 01/02/2011, é idêntico ao contrato firmado entre a Sociedade Médica de Sete Lagoas e esse mesmo Hospital, assinado em 27/04/2011. Consta inclusive a assinatura do Sr. Eduardo José da Costa, CPF 611.455.136-20, em ambos os contratos, ora assinando como sócio administrador da Sociedade Médica de Sete Lagoas e ora assinando como diretor financeiro da COOPERCON. Tais contratos também demonstram que os procedimentos efetuados pela COOPERCON para valoração dos atendimentos prestados ao Hospital Irmandade Nossa Senhora das Graças, faturamento, recebimento e repasses a seus conveniados são os mesmos procedimentos posteriormente praticados pela SMSL com esse Hospital;

12. O Hospital, acima citado, também apresentou Termo de credenciamento da COOPERCON, datado de junho de 2010, demonstrando que já eram prestados atendimentos médicos ao Hospital, por médicos cooperados da COOPERCON desde antes da criação da SMSL;

13. O contrato firmado entre a SMSL e o Hospital Irmandade Nossa Senhora das Graças tem como objeto a prestação aos beneficiários da contratante, pelos cooperados da contratada, de atendimento médico em consultórios e em regime de internação hospitalar e ambulatorial, atendimento eletivo e de urgência e emergência. Fica claro, portanto, que os serviços são prestados pelos profissionais médicos e não pela SMSL. Em resposta à diligência, a Coopercon confirma que os valores repassados à SMSL se referem aos atendimentos e procedimentos prestados aos pacientes atendidos, sendo que para cada procedimento é emitida uma fatura onde constam os nomes, valores recebidos e atendimentos prestados por cada médico pertencente à Sociedade Médica (fls. 505-506);

14. Inicialmente, todos os sócios constantes do contrato social (25 sócios) da Sociedade Médica de Sete Lagoas foram antes cooperados da COOPERCON. Além disso, os sócios da referida Sociedade já atuavam no Hospital Nossa Senhora das Graças por meio da COOPERCON antes de começarem a prestar atendimentos à entidade por meio da Sociedade Médica de Sete Lagoas. Ora, se os médicos já prestavam serviços por meio de uma cooperativa de trabalho (COOPERCON), não haveria motivos para passarem a prestar serviços pela Sociedade Médica. Não houve nenhuma contrapartida da Sociedade Médica aos sócios, a não ser de receberem seus honorários por meio de distribuição de lucros indevida, beneficiando-se da isenção do IRPF;

15. A Sra. Tânia Márcia Caetano Moreira, CPF 402.814.346-20, gerente-geral da COOPERCON, declara que a Coopercon faz toda a parte administrativa na relação dos médicos com a Sociedade Médica de Sete Lagoas; que os médicos que fazem parte, ou que queiram fazer parte do quadro societário da Sociedade Médica de Sete Lagoas, precisam ser cooperados da Coopercon; o estatuto da cooperativa exige essa relação de cooperado diretamente com o médico; que a decisão de fazer parte das sociedades médicas é sempre do médico, mas que a Coopercon orienta sobre as diferenças; que a Coopercon trabalha com planejamento tributário, como qualquer outra empresa; que independentemente da escolha do médico, o controle administrativo do repasse dos honorários fica sempre com a Coopercon; que geralmente os representantes legais das sociedades médicas são diretores da Coopercon;

16. A Sra. Tânia, gerente geral da COOPERCON, afirma que a entidade controla seis sociedades civis (entre elas a Sociedade Médica de Sete Lagoas). Também enumera as vantagens tributárias de se receber os

repasses via Sociedade Civil e via cooperativa(Coopercon); solicita que lhe informem a quantidade de médicos da Vittalís, para que seja feita uma análise sobre qual Sociedade Civil seria melhor para cada médico se associar. Tal fato, seria apenas um planejamento tributário elisivo, se não fosse a questão de que o médico até a presente data não pertencia a uma sociedade civil.

Claramente, no caso de tornar-se sócio de uma das sociedades civis escolhida pela COOPERCON, dentre aquelas que controla, seria apenas por questões tributárias. Ou seja, fica evidente que não está presente a finalidade principal de criar-se uma sociedade que é, em apertada síntese, a união de recursos e capacidades individuais para a melhoria da competitividade da prestação de seus serviços;

17. Confirmou-se que não houve a realização de reuniões ou de assembleias para o tratamento de quaisquer assuntos relativos à SMSL, seja sobre investimentos a realizar, distribuição de lucros, reserva de lucros, contratação ou dispensa de empregados, prospecção de clientes, ou seja, não foram realizadas quaisquer reuniões sobre assuntos que fazem parte do cotidiano de uma sociedade civil real (fls. 503 e 528);

18. O contrato social prevê que as contas devem ser apreciadas até o dia 30 de abril do ano seguinte, mesmo que a decisão seja por escrito sem a realização de assembleia. A cláusula quarta da 2ª Alteração Contratual indica a aprovação dos Balanços e Demonstrações de Resultados dos exercícios de 2011 a 2013 (fora do prazo), ou seja, não há aprovação de contas para os anos de 2010, 2014, 2015. Com relação aos anos 2016 e 2017, não apresentou ou informou a existência de alterações contratuais, e afirmou que não são realizadas assembleias, pressupõe-se, então, que também não há aprovação de contas para esses anos.

Como se observa, em uma análise superficial, se isoladamente considerado o conjunto probatório, seria até possível um ou outro item não servir para o juízo de certeza.

Contudo, analisados em conjunto, tornam-se decisivamente reveladores, pois evidenciam que a criação da SMSL foi engendrada com o fim específico de simular uma distribuição de lucros para “sócios” que, em verdade, eram meros prestadores de serviço.

O mais próximo que chega a defesa de uma explicação acerca da natureza negocial é a alegação de que a SMSL foi criada “em razão da necessidade de melhor organização dos fluxos de trabalho”.

Concretamente, nada disso altera a situação anterior dos “sócios” da SMSL, além de não ser um elemento de prova para demonstrar inequivocamente os motivos extratributários alegados. Não apenas porque os médicos já eram cooperados obrigatórios da Coopercon, mas também porque esta detém o controle absoluto

da SMSL (administrativo, contábil e financeiro), bem como de outras sociedades (fls. 505-522), pouco ou nada alterando os “tais fluxos de trabalho”.

Não restou demonstrada qualquer realização direta da SMSL, seja comercial ou de prestação de serviços, ao contrário, está assentado que os “sócios” são os realizadores de todas as atividades. Dessa forma, a suscitada legalidade da proporção de distribuição de “lucros” não se confirma na prática.

O plano, naturalmente, requeria que o cooperado fizesse parte do quadro societário da SMSL, não da Cooperativa, a fim de os honorários recebidos, na forma de rendimentos de cooperados, não se sujeitem à incidência do imposto de renda.

O fato suscitado de a Coopercon prestar serviços de gestão empresarial mediante remuneração de 03% igualmente nada acrescenta à demonstração de que a SMSL tinha algum propósito negocial, como quer fazer crer a defesa. Ao contrário, reforça ainda mais a autuação, vez que evidencia o interesse econômico daquela cooperativa e do diretor administrativo, o Sr. Eduardo José da Costa, em manejar os repasses de honorários médicos por meio da SMSL, a qual simplesmente se limitava a emitir notas fiscais e a “converter” reais honorários em dividendos.

A SMSL, uma sociedade simples limitada, deve seguir os dispositivos legais correspondentes ao seu tipo (art. 983 do Código Civil, Lei nº 10.406/2002), ou seja, não lhe é permitida a figura dos “sócios de serviços” na forma por ela estipulada em sua cláusula nona do contrato social (art. 1055 c/c 1007 e 1008 do Código Civil, destaques acrescidos):

Cláusula nona – do exercício social e da demonstração financeira - O exercício social coincidirá com o ano civil. Ao final de cada exercício serão levantadas as demonstrações financeiras e os lucros ou prejuízos verificados serão distribuídos ou suportados pelos sócios, individualmente, de forma proporcional ao desempenho produtivo.

Como acima colacionado, cabe repisar, há sócios que nada retiram de “lucros” da SMSL, denotando, mais uma vez, que se está a falar de honorários médicos e não de distribuição de “lucros”.

A inexistência de reuniões ou assembleias para quaisquer tipos de deliberações; “sócios” que nada receberam a título de dividendos; médicos que, por seu turno, recebem “dividendos”, apesar de seus nomes não constarem dos contratos sociais; “sócios” com o mesmo valor de pró-labore, mesmo trabalhando de maneira desproporcional; previsão de “distribuição de lucros” não proporcional às quotas de capital; a ausência de qualquer participação administrativa, gerencial ou conhecimento de qualquer reunião ou assembleia pelo médico; mais de 150 “sócios”, sem qualquer estrutura física ou funcionários para suporte;

controle contábil, financeiro e administrativo da SMSL pela Coopercon; tudo isso confidencia a real natureza das importâncias efetivamente pagas de forma

irretorquível: recebimentos proporcionais aos trabalhos prestados aos tomadores dos serviços.

Diante do acima exposto, a intenção de assim agir restou devidamente assentada. A conduta de excluir de tributação a vultosa quantia de R\$402.811,89, mesmo sabendo tratar-se de rendimento do trabalho e não de lucros acumulados, consoma finalmente a sua patente anuência com o arranjo tributário. Com isso, deixou de recolher aos cofres públicos imposto de renda de R\$107.726,00 (valor principal; fl. 470 e 536-542).

Na presença desses elementos e da análise da situação jurídica em concreto, com suporte no clássico Princípio da Realidade dos Fatos ou da Primazia da Realidade, privilegia-se a verdade real sobre a verdade formal, não o contrário. De outra forma, em caso de discordância entre o que se verifica na prática e o que emerge das provas, preferese o primeiro, isto é, ao que efetivamente se materializa no mundo dos fatos (fl. 1023-1025).

Tenho que foi irretocável a constatação da fiscalização e da DRJ neste particular, o que leva à improcedência deste capítulo recursal.

Improcedência da aplicação da multa agravada de 150%

A Recorrente alega que não há pressuposto para aplicação da multa agravada de 150%.

Primeiro, destaca-se que a multa aplicada foi qualificada, não agravada, o que altera sensivelmente a sua hipótese de aplicação, dado que a lide versa sobre ocorrência de fraude, dolo ou simulação que justifica a aplicação da penalidade mais grave, o que não se confunde com a multa agravada, que se presta a majorar a penalidade por condutas deletérias praticadas pelo contribuinte na fase de fiscalização.

Feito este destaque, como já demonstrado nos tópicos anteriores, em especial no relativo à decadência e com relação à regularidade da operação da SMSL, entendo que restou caracterizada a fraude neste ponto a atrair a qualificação da multa, como bem tratado pela DRJ no trecho abaixo:

Depreende-se dos dispositivos acima que o patamar mínimo da multa de ofício é o de 75%, sendo esta qualificada para 150% quando comprovada a intenção, o dolo do contribuinte, ou seja, o propósito deliberado de causar dano ao erário, seja ocultando a ocorrência do fato gerador, seja retardando o conhecimento deste pela autoridade fazendária.

A qualificação citada, sob pena de invalidade, exige a cabal demonstração da intenção, da conduta dolosa do contribuinte. Isso ocorreu neste Acórdão. As

questões acima deduzidas demonstraram concreta e sobejamente a deliberada intenção do contribuinte de não levar ao Ajuste Anual vultosos rendimentos recebidos por seus serviços médicos prestados, sabidamente tributáveis (R\$402.811,89). A autoridade fiscal, obrigatoriamente, por força de lei, duplicou a multa de ofício, passando-a para 150%. O porquê dessa qualificação é inteiramente ratificado neste Acórdão, nos mesmos termos colacionados abaixo (fls. 544-547):

Não obstante, como houve redução do patamar da penalidade a 100% pela promulgação da Lei nº 14.689, de 2023, entendo por dar parcial provimento pela aplicação da retroatividade benigna.

Dessa forma, entendo por dar parcial provimento a este capítulo recursal para reduzir o patamar da multa qualificada a 100%.

Necessidade de se considerar os tributos já recolhidos pela pessoa jurídica com relação aos rendimentos desqualificados

A Recorrente entende que, como houve requalificação do rendimento sujeitado à tributação pago pela PJ, deveria ser compensada a tributação que incidiu sobre os rendimentos com o que seria devido pela pessoa física.

A rigor, adoto entendimento de que pedidos de compensação possuem rito próprio e escapam à competência do contencioso – isso, quando a hipótese é de compensação com créditos detidos por terceiros, que possuem titularidade sobre eventual indébito que possa ser apurado em decorrência da reclassificação de rendimentos, que não é disponível à Recorrente.

Esse entendimento não destoa de posicionamentos que se extraem de julgados da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como se depreende da ementa abaixo:

(...)

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

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

(Acórdão nº 9202-011.427, Processo nº 11060.722991/2016-62, Câmara Superior de Recursos Fiscais, 2ª Seção, 2ª Turma, Sessão de 21/08/2024, Publicação em 14/10/2024, Rel. Ludmila Mara Monteiro de Oliveira)

Não obstante, em situações de requalificação de receita de pessoa física para pessoa jurídica, esta turma tem adotado entendimento de que seria possível o aproveitamento dos tributos que foi pago na pessoa jurídica, o que poderia levar à incorreta compreensão de que, neste caso, também estariam presentes os requisitos para que houvesse possibilidade de aproveitamento, ponto com relação ao qual usualmente ficaria vencido.

Por isso, é importante dar um passo adicional no raciocínio acerca da possibilidade de compensação dos tributos pagos, dado que a situação é ligeiramente diferente dos casos usuais que são submetidos à análise da turma.

Nesta hipótese, não se está diante da simples requalificação do rendimento recebido pela pessoa jurídica como se fosse um rendimento da pessoa física, mas sim da desvirtuação do instrumento dividendo, que é isento de tributação, para acobertar a remuneração e, com isso, se esquivar do recolhimento de contribuições previdenciárias e imposto de renda pessoa física – este último ora em julgamento.

Dada a ausência de identidade entre a parcela que foi requalificada e a base de cálculo do tributo da pessoa jurídica comparado à da pessoa física, neste caso não há qualquer recolhimento de tributo sobre o dividendo, já que este é isento de tributação, de modo que não há que se falar em compensação dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica nesta hipótese.

Disso, conclui-se que não há sequer identidade entre a tese de compensação dos tributos pagos nesta hipótese, de modo que seria inaplicável o entendimento que até então tem prevalecido nesta turma.

Ante o exposto, entendo por negar provimento a este capítulo recursal.

Conclusão

Ante o exposto, voto por não conhecer do pedido de diligência formulado da tribuna e não conhecer do Recurso Voluntário de COOPERCON por ser intempestivo e, na parte conhecida, rejeitar a preliminar e dar-lhe parcial provimento para reduzir o patamar da multa qualificada a 100%.

Assinado Digitalmente

Henrique Perlatto Moura