



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13609.721538/2017-19
ACÓRDÃO	2101-003.597 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	3 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MARCIO LANZA AVELAR
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2013, 2014, 2015, 2016

RESPONSABILIZAÇÃO TERCEIROS. ILEGITIMIDADE CONTESTAÇÃO. RECURSO PRÓPRIO DE OUTRA SOLIDÁRIA. SÚMULA CARF Nº 172. AUSÊNCIA INTERESSE RECURSAL. NÃO CONHECIMENTO RECURSO.

A teor dos preceitos inscritos na Súmula CARF nº 172, de observância obrigatória, uma empresa solidária não tem legitimidade para contestar em sua peça recursal própria a responsabilização pelo crédito tributário atribuída a outro responsável solidário, razão pela qual o seu recurso voluntário que traz em seu bojo simplesmente insurgimento à solidariedade de terceiro não reúne condições para conhecimento, sobretudo considerando que a recorrente teve sua impugnação julgada procedente, afastando sua responsabilização, faltando-lhe, portanto, interesse recursal/de agir.

TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO EM DUPLICIDADE. INOCORRÊNCIA.

A proibição de bis in idem assegura a segurança jurídica, ao impedir que uma mesma infração seja objeto de dois (ou mais) lançamentos que apliquem a correspondente penalidade, pela mesma ou distinta autoridade, a um mesmo sujeito passivo.

RECLASSIFICAÇÃO DE RENDIMENTOS INFORMADOS COMO ISENTOS NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL.

Uma vez comprovado não se tratar de lucros distribuídos ao sócio, os valores auferidos pelo sujeito passivo como rendimentos do trabalho e informados como isentos na Declaração de Ajuste Anual devem ser considerados rendimentos tributáveis pagos pela empresa.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM. CARACTERIZAÇÃO.

A solidariedade tributária referida no artigo 124, inciso I, do CTN é atribuída às pessoas, seja física ou jurídica, que tenham interesse comum na realização do fato gerador da obrigação tributária.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. EXIGIBILIDADE.

A multa de ofício qualificada é exigível quando constatada a intenção do sujeito passivo de modificar as características essenciais do fato gerador, de modo a impedir ou retardar seu conhecimento pelo Fisco, visando o recolhimento a menor dos tributos devidos.

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

Aplica-se legislação de forma retroativa a ato ou fato pretérito, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática. Superveniência da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que alterou o percentual da multa qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/96.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: a) por unanimidade de votos, por conhecer do recurso voluntário dos coobrigados e conhecer parcialmente do recurso voluntário do Sr. Márcio Lanza Avelar, não conhecendo dos argumentos relativos à responsabilidade imputada a terceiros; e b) na parte conhecida, por maioria de votos, dar provimento parcial aos recursos, para reduzir a multa de ofício qualificada ao percentual de 100%. Vencido o Conselheiro Heitor de Souza Lima Júnior, que dava provimento em maior extensão.

Sala de Sessões, em 3 de fevereiro de 2026.

Assinado Digitalmente

Roberto Junqueira de Alvarenga Neto – Relator

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Heitor de Souza Lima Junior, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Debora Fofano dos Santos, Silvio Lucio de Oliveira Junior, Ana Carolina da Silva Barbosa, Mario Hermes Soares Campos (Presidente).

RELATÓRIO

Tratam-se de recursos voluntários interpostos por MÁRCIO LANZA AVELAR, COOPERCON – COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO E ATIVIDADES AFINS DO ESTADO DE MINAS GERAIS e EDUARDO JOSÉ DA COSTA em face do Acórdão nº 04-46.578, proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande/MS, que julgou improcedente a impugnação apresentada contra o Auto de Infração de fls. 487/503.

Foi constituído crédito tributário de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – IRPF, relativo aos exercícios de 2013, 2014, 2015 e 2016 (anos-calendário 2012, 2013, 2014 e 2015), no montante total de R\$ 555.267,55, inclusos imposto, multa de ofício qualificada de 150% e juros de mora, em decorrência de rendimentos classificados indevidamente na Declaração de Ajuste Anual como isentos e não tributáveis. Foram incluídos como sujeitos passivos solidários a COOPERCON – Cooperativa de Trabalho Médico e Atividades Afins do Estado de Minas Gerais e o Sr. Eduardo José da Costa.

O Termo de Verificação Fiscal (fls. 429 e seguintes) fundamentou o lançamento nos seguintes fatos:

a) O contribuinte Márcio Lanza Avelar recebeu rendimentos da Sociedade Médica de Sete Lagoas Ltda. (SMSL) a título de lucros distribuídos, informando tais valores na DIRPF como rendimentos isentos e não tributáveis;

b) A SMSL não possui estrutura física própria, tampouco corpo auxiliar para prestação de serviços, sendo os atendimentos médicos realizados pelos sócios em diversos hospitais e entidades de saúde;

c) Há diversos médicos não constantes do Contrato Social que receberam valores repassados pela SMSL sob a forma indevida de distribuição de lucros no período de 2011 a 2015, totalizando R\$ 11.058.122,41 distribuídos irregularmente;

d) O critério de distribuição de lucros previsto na cláusula nona do Contrato Social da SMSL não é suficiente para embasar a distribuição desproporcional de lucros efetuada. O fato de apenas alguns sócios retirarem lucros, sendo a retirada proporcional à produção individual de cada um, conduz à convicção de que essas "distribuições de lucros" têm, na verdade, natureza de honorários médicos;

e) A SMSL recebe valores da COOPERCON e do Hospital Irmandade Nossa Senhora das Graças e os repassa a cada sócio na proporção dos seus atendimentos prestados, sendo

evidente que a natureza desses repasses é de remuneração pelo trabalho individual de cada médico;

f) A COOPERCON realizava "todo apoio técnico e administrativo" da SMSL, controlando integralmente 8 sociedades médicas similares, cobrando taxa de administração de 3% sobre os valores repassados;

g) A SMSL não realizou assembleias gerais para aprovar contas dos administradores referentes aos anos-calendário de 2013, 2014 e 2015;

h) Todos os sócios da SMSL eram obrigatoriamente cooperados da COOPERCON, conforme exigência estatutária;

i) A SMSL tinha apenas 1 funcionário contratado em 02/08/2016, demonstrando ausência de estrutura operacional própria;

j) O mesmo telefone e endereço eletrônico eram utilizados tanto pela COOPERCON quanto pela SMSL;

k) O Sr. Eduardo José da Costa figurava simultaneamente como diretor financeiro da COOPERCON e administrador da SMSL.

A fiscalização concluiu pela existência de simulação nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, aplicando multa qualificada de 150% sobre o imposto devido.

Em suas impugnações, os contribuintes alegaram, em síntese:

1. Quanto à preliminar: Nulidade do lançamento por conflito entre o auto de infração da pessoa jurídica e o auto da pessoa física; Violação ao contraditório e ampla defesa.
2. Quanto ao mérito: A atuação da Sociedade Médica segue os preceitos legais, não havendo vedação à prestação de serviços médicos através de sociedades simples; Sociedades simples podem adotar tipo societário de limitada sem perder sua natureza, sendo cabível a existência de sócios de serviços; O pagamento de lucros a não-sócios seria válido, tratando-se de "sócios de serviços" que não integram formalmente o capital social; O critério de distribuição proporcional ao trabalho individual está previsto no contrato social e é permitido pela legislação; Ausência de propósito comercial não desqualifica a sociedade; A multa qualificada é improcedente por ausência de prova de dolo, exigindo demonstração de atos fraudulentos conscientes e voluntários.

A decisão de primeira instância (Acórdão nº 04-46.578, fls. 857 e seguintes) julgou improcedente a impugnação, por unanimidade, mantendo integralmente o lançamento fiscal.

NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.

Estando presentes todos os requisitos essenciais do auto de infração e inexistindo cerceamento de defesa, não há que se falar em sua nulidade.

RENDIMENTOS. RECLASSIFICAÇÃO.

É cabível a reclassificação de rendimentos declarados indevidamente como isentos e não tributáveis.

Irresignados, os contribuintes interpuseram recursos voluntário, reiterando substancialmente os argumentos das respectivas impugnações.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Roberto Junqueira de Alvarenga Neto**, Relator

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo, mas não atendem integralmente aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72.

No recurso voluntário interposto pelo Sr. Márcio Lanza Avelar, foi alegada a “inexistência de responsabilidade tributária solidária da COOPERCON e do Sr. Eduardo José da Costa”.

Ocorre que o Sr. Márcio Lanza Avelar não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado, nos termos da Súmula CARF nº 172.

Portanto, o recurso voluntário do Sr. Márcio Lanza Avelar deve ser conhecido parcialmente, não se conhecendo dos argumentos relativos à responsabilidade imputada a terceiros.

2. Preliminares

2.1. Nulidade do lançamento por conflito entre autuações

Os recorrentes alegam nulidade do lançamento por suposto conflito entre o auto de infração da pessoa jurídica (SMSL) e o auto da pessoa física (Márcio Lanza Avelar).

Não há nulidade a ser reconhecida.

A autuação da pessoa física tem por fundamento a reclassificação de rendimentos que foram indevidamente declarados como lucros isentos quando, na verdade, constituíam honorários médicos tributáveis. Já a eventual autuação da pessoa jurídica teria fundamentos próprios relacionados à apuração do IRPJ e CSLL.

Não há qualquer incompatibilidade lógica ou jurídica entre ambos os lançamentos. Ao contrário, são complementares: reconhece-se que os valores pagos pela pessoa jurídica não

eram lucros distribuídos, mas sim pagamento por serviços prestados, o que implica tributação na pessoa física receptora e, eventualmente, ajustes na apuração da pessoa jurídica pagadora.

Ademais, os recorrentes alegam que “a RFB está a exigir do sócio (...), IR já cobrado da pessoa jurídica”, nesse sentido, alegam que o “IRPJ e o IRPF não são impostos distintos”, havendo “evidente *bis in idem*”. Tais alegações demonstram desconhecimento do Sistema Tributário Nacional.

A Fiscalização motivou o ato de lançamento e descreveu os elementos comprobatórios da ocorrência dos fatos jurídicos, assim como das circunstâncias em que foram verificados, respaldando, por conseguinte, o nascimento da relação jurídica por meio das provas.

O ato administrativo foi adequadamente motivado, por meio da descrição dos fatos, do enquadramento legal e da demonstração da subsunção à regra matriz de incidência, conforme exigido pelos incisos III e IV do art. 10 do Decreto nº 70.235/72, e pelo art. 142 do CTN, de modo que proporcionou ao sujeito passivo a possibilidade de produzir as provas hábeis para o fim de demonstrar os fatos que invoca como fundamento à sua pretensão recursal.

Também não se identificou violação das disposições contidas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, com as alterações introduzidas pela Lei nº 8.748, de 09 de dezembro de 1993.

Rejeita-se a preliminar.

3. Mérito

3.1. Reclassificação dos valores rendimentos

A questão central que se apresenta ao julgamento é definir a natureza jurídica dos valores recebidos pelo contribuinte Márcio Lanza Avelar da Sociedade Médica de Sete Lagoas Ltda. (SMSL): trata-se de lucros distribuídos isentos de imposto de renda, nos termos do art. 10 da Lei nº 9.249/95, ou de honorários médicos tributáveis como rendimentos do trabalho? Para respondê-la, é necessário aferir se a estrutura societária adotada corresponde à realidade econômica subjacente ou se constitui artifício simulatório destinado a ocultar a verdadeira natureza das operações.

O instrumento jurídico que autoriza essa aferição é expressamente previsto no parágrafo único do art. 116 do CTN, que faculta à Autoridade Fiscal desconsiderar atos ou negócios jurídicos que, dentre outras hipóteses, sejam realizados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador ou de excluir ou modificar suas características essenciais. A aplicação desse dispositivo não viola a liberdade econômica do contribuinte; ela a delimita, impondo que a organização empresarial reflita substância econômica real.

Assim, deve-se analisar o caso concreto, considerando o equilíbrio entre a liberdade econômica do contribuinte e o poder-dever da Administração Tributária de fiscalizar se a estruturação empresarial adotada corresponde à realidade econômica subjacente ou se constitui mero artifício simulatório destinado a ocultar a verdadeira natureza das operações realizadas.

Aplicando esse critério ao caso dos autos, conclui-se, com grau elevado de certeza, que a SMSL não constituiu sociedade dotada de propósito negocial próprio, mas sim estrutura artificial criada e integralmente controlada pela COOPERCON para converter honorários médicos tributáveis em lucros distribuídos formalmente isentos.

Essa conclusão se apoia em um conjunto de elementos probatórios extenso e internamente consistente, obtido durante o procedimento fiscal mediante diligências, intimações e apreensão de documentação interna da COOPERCON.

De logo, a ausência de estrutura própria da SMSL é flagrante. A sociedade não possuía sede física própria (utilizava o endereço da COOPERCON), nem corpo auxiliar, não tendo contratado sequer um funcionário até 02/08/2016, já na vigência do procedimento fiscal. Não possuía telefone próprio, utilizando o mesmo número da cooperativa, nem endereço eletrônico próprio, valendo-se do e-mail institucional da COOPERCON. Todas as operações (faturamento, controle de repasses, contabilidade, alterações contratuais) eram realizadas pela COOPERCON ou pela empresa contábil Prezario Contabilidade e Gestão Empresarial LTDA., que simultaneamente atendeu a cooperativa e as sociedades médicas que ela controlava.

A ausência de vida societária real se reflete também nos documentos que devem fundar a distribuição de lucros. Entre 2013 e 2015, **não foram realizadas assembleias gerais para aprovação de contas dos administradores**, em flagrante violação aos arts. 1.071 e 1.078 do Código Civil. O próprio representante legal da SMSL, Sr. Eduardo José da Costa, declarou durante a fiscalização que não foi realizada nenhuma assembleia ou reunião para tratar de quaisquer assuntos relativos à sociedade. Sem a aprovação formal dos resultados de cada exercício social, não pode haver, rigorosamente, distribuição de lucros: o que se distribui são valores que, do ponto de vista contábil e jurídico, jamais foram reconhecidos como lucro da sociedade.

Não menos relevante é o fato de que, entre 2011 e 2015, foram distribuídos R\$ 11.058.122,41 a médicos que sequer integravam o contrato social da SMSL no momento dos pagamentos. O critério real que determinava o recebimento dos valores não era, portanto, a condição de sócio, que é, no regime societário, o pressuposto indispensável da participação nos lucros, mas sim a prestação efetiva de serviços médicos. Isso já por si só revela que não se tratava de distribuição de resultados societários, mas de pagamento de honorários intermediado pela forma societária.

A fiscalização também demonstrou que 14 médicos foram incluídos e excluídos do quadro societário na mesma alteração contratual, em datas fixadas conforme conveniências operacionais da COOPERCON, evidenciando que a condição de sócio era concebida como formalidade burocrática e não como comprometimento real com a vida da sociedade. Ao mesmo tempo, alguns médicos que permaneceram no quadro societário não receberam distribuição de lucros em determinados períodos, enquanto outros que não constavam da lista receberam. Esse padrão é incompatível com qualquer critério legítimo de distribuição de resultados societários.

O controle da COOPERCON sobre a SMSL não se limita à gestão operacional. A cooperativa era o próprio motor do esquema, conforme a declaração da Sra. Tânia Márcia Caetano Moreira, gerente-geral da COOPERCON, prestada durante o procedimento fiscal. A Sra. Tânia confirmou que a COOPERCON realizava todo apoio técnico e administrativo à SMSL, que a condição de cooperado da COOPERCON era pressuposto obrigatório para ingressar no quadro societário da SMSL por exigência do próprio estatuto da cooperativa, que o sistema de tecnologia da cooperativa exigia cadastro de cooperado para efetuar os repasses, e que os próprios representantes legais das sociedades médicas eram, na regra geral, diretores da COOPERCON.

A documentação interna da COOPERCON corrobora com precisão o que a gerente-geral declarou. Planilhas de controle mostram que a cooperativa mantinha gestão unificada de 6 a 8 sociedades médicas da mesma natureza que a SMSL, realizando simulações tributárias comparativas para indicar aos médicos qual sociedade seria mais vantajosa para ingresso e cobrando taxa de administração de 3% sobre todos os valores repassados através dessas sociedades.

A ata de reunião entre o coordenador financeiro da COOPERCON e a contabilidade Prezario revela que a cooperativa acompanhava e cobrava atualização das alterações contratuais das sociedades médicas, realizava estudos sobre tributação municipal aplicável a cada uma e mantinha controle integral das operações financeiras.

Especialmente significativo nesse contexto é o documento intitulado "Ata de Reunião COOPERCON com Hospital Vittalis", no qual a gerente-geral da cooperativa afirma expressamente que "a Coopercon controla 6 Sociedades Civis" e apresenta aos potenciais clientes demonstração da tabela de tributação dessas sociedades, identificando as vantagens fiscais em utilizá-las. Não há como interpretar esse documento de outra forma senão como prova de que a COOPERCON não apenas administrava as sociedades médicas em nome de seus cooperados, mas as criava e oferecia como produto tributário.

Nota-se ainda que todos os envolvidos conheciam e aceitavam a artificialidade do arranjo está no documento denominado "Declaração e Autorização", elaborado pela própria COOPERCON e assinado pelos administradores das sociedades médicas. Nesse documento, o administrador declara expressamente que foi informado pela COOPERCON sobre as alterações introduzidas pela IN 1.540/2015 e que está "ciente de que os seus repasses à pessoa jurídica cooperada poderão ser desconsiderados pela Receita Federal, que os tributará, em caso de autuação, como repasses às pessoas físicas sócias, de acordo com a tabela do Imposto de Renda da Pessoa Física". O documento prossegue afirmando que, "embora plenamente ciente do risco", o administrador autoriza a COOPERCON a continuar os repasses pela pessoa jurídica e se compromete a ressarcir a cooperativa de quaisquer valores que ela venha a pagar em consequência de condenações administrativas ou judiciais.

O próprio contribuinte Márcio Lanza Avelar, ao ser interrogado durante o procedimento fiscal sobre os motivos de seu ingresso no quadro societário da SMSL, respondeu

que os médicos entendiam que "uma pessoa jurídica só nossa poderia ser utilizada para os diversos convênios, além do Hospital, mas quisemos a estrutura administrativa que a COOPERCON oferece, bem como sua força de negociação, pois sou médico e confesso que não tenho tempo ou conhecimento para correr atrás de negociações e recebimentos".

Além disso, o contribuinte admite, primeiro, que a SMSL foi criada apenas para satisfazer requisito formal perante os contratantes de serviços médicos. Admite, segundo, que não havia qualquer intenção de exercer atividade empresarial real através da sociedade. Admite, terceiro, que toda a estrutura operacional e administrativa era da COOPERCON. Em outras palavras, o próprio contribuinte reconhece que a SMSL não tinha propósito negocial próprio e que ele participava de um esquema cujo centro decisório e operacional era inteiramente a COOPERCON.

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 SMSL e o mesmo hospital em 27/04/2011, inclusive constando em ambos a assinatura do Sr. Eduardo José da Costa — ora como diretor financeiro da COOPERCON, ora como administrador da SMSL. A identidade absoluta entre os contratos, da estrutura à redação, evidencia que a SMSL não celebrou negociações próprias com os contratantes, mas simplesmente reproduziu o modelo operacional da COOPERCON sob outro nome jurídico.

Demonstrada com esse grau de pormenor a completa artificialidade da SMSL, impõe-se a aplicação dos dispositivos que determinam a tributação segundo a natureza real dos rendimentos. O art. 43 do CTN estabelece que o imposto de renda tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica de renda, assim entendido o produto do trabalho ou da combinação de capital e trabalho. O art. 3º, §4º da Lei nº 7.713/88 determina que a tributação independe da denominação dos rendimentos, bastando que haja benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

No presente caso, independentemente da roupagem formal de "lucros distribuídos" conferida aos pagamentos, a natureza econômica real desses valores é de remuneração pelo trabalho médico individual prestado por cada profissional. Os médicos atendiam pacientes em hospitais, recebendo valores mensais calculados proporcionalmente aos plantões e procedimentos que individualmente realizavam. Não havia distribuição de resultado societário real, não havia *affectio societatis*, não havia risco empresarial compartilhado. O que havia era pagamento de honorários profissionais, artificialmente rotulado como lucros para fins de indevida apropriação do benefício fiscal do art. 10 da Lei nº 9.249/95.

A jurisprudência do CARF é firme nesse sentido. No Acórdão nº 2401-011.642, proferido pela 2ª Seção de Julgamento, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, em março de 2024, foi julgado caso envolvendo médico cooperado da mesma COOPERCON e sócio da mesma SMSL — situação fática absolutamente idêntica à presente. O recurso voluntário foi objeto de provimento parcial por maioria de votos: no mérito, a reclassificação dos rendimentos foi mantida pelo voto

vencedor, redigido pelo Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, que reconheceu a artificialidade da SMSL e a ocorrência de simulação com base nos mesmos elementos probatórios constantes dos presentes autos. A única modificação promovida foi a redução da multa qualificada de 150% para 100%, em decorrência da retroatividade da Lei nº 14.689/2023.

O Acórdão nº 2201-012.279, do mesmo contribuinte, afirmou expressamente que "houve uma artificial interposição da SMSL de modo a ocultar a remuneração dos médicos enquanto cooperados da COOPERCON" e que "a SMSL não possui propósito negocial, tampouco estrutura para administrar uma sociedade com 150 sócios".

Mais recentemente, o Acórdão nº 2001-007.922, proferido por unanimidade em agosto de 2025, julgou caso envolvendo estrutura praticamente idêntica à COOPERCON, mantendo integralmente o mérito da reclassificação.

Portanto, nega-se provimento ao recurso voluntário nesse ponto.

3.2. Responsabilidade solidária – COOPERCON e Eduardo José Costa

O recurso voluntário impugna a responsabilidade solidária atribuída pela autoridade lançadora à COOPERCON e ao Sr. Eduardo José da Costa, alegando que nenhum deles possui interesse comum em relação ao sujeito passivo, que não há nos autos prova de atuação dolosa com o fim de suprimir tributo e que Eduardo não recebeu vantagens ou distribuição de lucros da SMSL. A impugnação sustenta, ainda, que a COOPERCON praticou somente atos cooperativos nos estritos termos da Lei 5.764/71 e que a remuneração de 3% que cobrava sobre os repasses destinava-se tão somente a custear suas despesas operacionais. Nenhum desses argumentos prospera.

O art. 124, I, do CTN atribui responsabilidade solidária a quem tiver interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação tributária. A interpretação desse dispositivo foi objeto de extenso desenvolvimento no Parecer Normativo Cosit n.º 04/18, que, na condição de norma interpretativa vinculante para a Receita Federal, é aplicável imediatamente, alcançando fatos pretéritos. O referido parecer fixou entendimento decisivo para o presente caso: a expressão "interesse comum" não se limita aos atos lícitos que geraram a obrigação tributária, mas alcança também os atos ilícitos que a desfiguraram.

Para que a responsabilidade solidária se configure com base em ilícitos, é necessário que a pessoa responsabilizada tenha vínculo com o ilícito e com o contribuinte, comprovando-se o nexos causal de sua participação, comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco. Não se exige que o responsável solidário seja o próprio contribuinte do tributo; exige-se que ele esteja vinculado ao fato jurídico tributário mediante sua atuação nos atos que o manipularam.

A cooperativa não se limitou a fornecer apoio administrativo ou operacional à SMSL; ela foi o próprio arquiteto e motor do esquema que converteu honorários médicos tributáveis em lucros distribuídos formalmente isentos. Como tratado no tópico anterior, a

COOPERCON criou e controlou integralmente a SMSL, definiu a estrutura dos repasses, manteve gestão unificada de diversas sociedades médicas da mesma natureza, realizou simulações tributárias comparativas para orientar os médicos quanto à escolha da sociedade mais vantajosa e cobrou taxa de 3% sobre todos os valores repassados por meio dessas sociedades. Essa taxa, por si só, evidencia o interesse econômico direto da COOPERCON na perpetuação do esquema: quanto maiores os valores circulados pelas sociedades médicas, maior a remuneração da cooperativa.

A tentativa de caracterizar essa taxa como mera cobertura de custos operacionais é refutada pela própria documentação interna apreendida, que revela que a COOPERCON realizava simulações tributárias e oferecia as sociedades médicas como produto fiscalmente vantajoso aos potenciais clientes hospitais.

Além do interesse econômico, a COOPERCON possui vínculo direto com os fatos jurídicos tributários objeto do lançamento na qualidade de agente que conscientemente manipulou os fatos geradores do IRPF dos sócios da SMSL. A cooperativa não apenas criou a estrutura artificial, mas a manteve e a ofereceu ao mercado com plena ciência de que os valores distribuídos por meio dela poderiam ser desconsiderados pela Receita Federal e tributados como rendimentos individuais dos médicos, conforme expressamente documentado na "Declaração e Autorização".

Trata-se, portanto, não de um mero interesse econômico genérico, mas de um vínculo com os fatos jurídicos tributários objeto do lançamento sob o aspecto dos atos ilícitos a ele vinculados, configurando interesse comum no sentido jurídico pertinente ao art. 124, I, do CTN.

Quanto ao Sr. Eduardo José da Costa, o recurso constrói a defesa com base na premissa de que ele não participou, não se beneficiou e não tem interesse comum em relação ao sujeito passivo. Essa premissa é desmentida pelos próprios autos. Eduardo ocupava, simultaneamente, a condição de sócio-administrador da SMSL e de diretor administrativo da COOPERCON. Essas funções não são dissociáveis no contexto do presente esquema: como diretor administrativo da COOPERCON, Eduardo participava da definição e estruturação do modelo de remuneração que a cooperativa aplicava às sociedades médicas; como sócio-administrador da SMSL, ele era a pessoa que implementava essas medidas no espaço da sociedade médica e se apresentava como seu representante legal perante os contratantes.

A identidade absoluta entre o contrato que a COOPERCON firmou com o Hospital Nossa Senhora das Graças e o contrato que a SMSL firmou com o mesmo hospital, ambos assinados por Eduardo — ora como diretor financeiro da cooperativa, ora como administrador da sociedade médica — demonstra que ele não era apenas formalmente conectado a estrutura artificial, mas era o elo que permitia o funcionamento da interposição artificial.

A afirmação de que Eduardo não recebeu vantagens da SMSL é, na prática, desprovida de sentido no contexto em que atua. O próprio Termo de Verificação Fiscal registra que Eduardo recebe remuneração da COOPERCON como diretor administrativo. Sua posição como administrador da SMSL não gerava benefício direto, exatamente porque a SMSL não tinha vida

própria; toda a cadeia de benefícios econômicos era canalizada pela COOPERCON, da qual Eduardo era parte integrante da estrutura de direção. O que importa para a configuração da responsabilidade solidária não é que ele tenha obtido lucro pessoal da SMSL, mas que ele tenha desempenhado papel central e consciente na manipulação dos fatos geradores do tributo.

Cumpra observar que, além da responsabilidade solidária por interesse comum no ilícito prevista no art. 124, I, do CTN, a situação de Eduardo comporta, de forma autônoma, a aplicação do art. 135, III, do mesmo Código. Esse dispositivo atribui responsabilidade tributária aos gerentes, diretores e outros prepostos da pessoa jurídica pelos créditos tributários resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

No presente caso, Eduardo, na condição de sócio-administrador da SMSL, implementou e perpetuou a simulação que constitui o próprio objeto da autuação. Os atos praticados por ele em nome da SMSL iam além de qualquer autorização que o regime societário poderia conferir: criaram e mantiveram uma estrutura desprovida de substância econômica exclusivamente para dissimular a natureza tributável dos rendimentos dos médicos.

Portanto, nega-se provimento ao recurso voluntário nesse ponto, mantendo-se a responsabilidade solidária atribuída à COOPERCON e ao Sr. Eduardo José da Costa.

3.3. Multa qualificada

No recurso voluntário, o contribuinte impugna a qualificação da multa de ofício, sustentando que o dolo não pode ser presumido e que a autoridade lançadora não demonstrou que o sujeito passivo agiu, consciente e voluntariamente, no sentido de suprimir carga tributária. Alega que os elementos trazidos aos autos não permitem concluir pela prática de fraude ou sonegação, pleiteando a redução da multa ao patamar base de 75%.

O argumento não merece acolhimento. A qualificação da multa de ofício encontra-se no art. 44, § 1º, da Lei 9.430/96, que determina a duplicação do percentual base nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64. Tais dispositivos tipificam, respectivamente, a sonegação, a fraude e o conluio, todas condutas que exigem elemento doloso, mas cujo dolo pode ser inferido do conjunto probatório, não necessitando de declaração explícita do sujeito passivo.

A tese de ausência de dolo individual, no entanto, é inviável à luz dos elementos constantes dos autos. O próprio contribuinte, ao responder à fiscalização, informou que seu ingresso na SMSL objetivou um melhor fluxo do recebimento dos “honorários”, pois “pois, sou médico e confesso que não tenho tempo ou conhecimento para correr atrás de negociações e recebimentos”, reconhecendo, de modo inequívoco, a finalidade instrumental da sociedade.

A condição do Sr. Márcio Lanza Avelar não se afina com a condição de sócio de uma entidade genuína, mas sim com a posição de beneficiário passivo de um esquema cujas regras foram definidas pela COOPERCON. O sujeito passivo era cooperado da COOPERCON desde maio de 2010 e ingressou na SMSL apenas em outubro daquele mesmo ano, sequência que revela a obediência à orientação do plano tributário engendrado pela cooperativa.

Ao declarar na DIRPF os valores recebidos da SMSL como rendimentos isentos a título de lucros distribuídos, quando na verdade se tratava de honorários médicos tributáveis, o contribuinte omitiu informação e prestou declaração falsa à autoridade fazendária. Ao utilizar os demonstrativos de pagamento fornecidos pela COOPERCON/SMSL, que indicavam tais valores como dividendos, utilizou-se de documento que sabia ou deveria saber ser inexato, porquanto a natureza real dos rendimentos era aquela de remuneração por serviços prestados enquanto cooperado.

Tais condutas se amoldam aos arts. 71 e 72 da Lei 4.502/64, e o ajuste entre o sujeito passivo, a SMSL e a COOPERCON para produzir esse resultado configura o conluio do art. 73 do mesmo diploma. Não se trata, portanto, de erro escusável ou mera divergência de interpretação tributária, mas de participação consciente em arranjo cujo propósito exclusivo era a supressão do tributo devido.

Mantida a qualificação, impõe-se, todavia, a readequação do percentual diante da superveniência da Lei 14.689/2023, que alterou a redação do art. 44, § 1º, da Lei 9.430/96, reduzindo a multa qualificada ao percentual de 100%. Em consonância com o princípio da retroatividade da lei mais benéfica ao contribuinte, previsto no art. 106 do CTN, a multa qualificada deve ser reduzida de 150% para 100%.

Por esse motivo, neste ponto, é dado provimento parcial ao recurso voluntário, tão somente para aplicar a retroação determinada pela Lei 14.689/2023.

3.4. Compensação de tributos

Os recorrentes pleiteiam, subsidiariamente, a compensação dos tributos federais recolhidos pela SMSL (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) sobre os valores que, nesta autuação, são reclassificados como rendimentos tributáveis da pessoa física. O argumento é que, uma vez “deslocado” o fato gerador da pessoa jurídica para a pessoa física, os tributos já recolhidos pela SMSL sobre aqueles mesmos valores devem ser abatidos do crédito exigido neste lançamento.

O pedido não pode ser atendido, por dois motivos independentes.

Primeiro, a compensação tributária possui rito procedimental próprio, o sujeito passivo que apure crédito passível de restituição ou ressarcimento poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios mediante declaração de compensação formulada por meio do programa PER/DCOMP. Não se trata de matéria que possa ser resolvida no âmbito do processo administrativo fiscal de autuação, sendo que o pedido formulado aqui está desprovido do meio adequado para seu conhecimento e decisão.

Segundo, e mais fundamentalmente, os tributos cujo aproveitamento o contribuinte reclama foram recolhidos pela SMSL, pessoa jurídica com personalidade distinta da do sujeito passivo. A compensação é direito subjetivo do próprio contribuinte que recolheu o tributo em excesso; não pode ser exercida por terceiro, ainda que economicamente vinculado à operação.

Cabe à SMSL, na qualidade de sujeito passivo daqueles recolhimentos, peticionar diretamente à administração tributária para obter a restituição ou o ressarcimento dos valores que eventualmente tenha pago a mais em razão da reclassificação ora operada. O contribuinte pessoa física não pode, em seu próprio nome, pleitear créditos apurados, lançados e recolhidos pela pessoa jurídica.

Por essas razões, o pedido de compensação é rejeitado.

4. Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário do Sr. Márcio Lanza Avelar, não se conhecendo dos argumentos relativos à responsabilidade imputada a terceiros, e conhecer do recurso voluntário interposto pela COOPERCON e o Sr. Eduardo José da Costa. Na parte conhecida, voto para dar-lhes provimento parcial, reduzindo a multa qualificada de 150% para 100%.

Assinado Digitalmente

Roberto Junqueira de Alvarenga Neto