



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	13609.721541/2017-24
ACÓRDÃO	2401-012.522 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DELMO ANTONIO DE OLIVEIRA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2013, 2014, 2015, 2016

PRELIMINAR DE NULIDADE. DUPLA AUTUAÇÃO. INOCORRÊNCIA. OBJETOS DISTINTOS.

Não se configura nulidade do lançamento por suposta autuação em duplicidade quando os lançamentos tratam de matérias distintas, ainda que relacionadas indiretamente.

SIMULAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. DESCONSIDERAÇÃO.

Caracterizado o uso abusivo das formas jurídicas de direito privado com o objetivo de reduzir o imposto de renda, mediante simulação e ausente propósito negocial, impõe-se a desconsideração do ato ou negócio jurídico.

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.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. LEGITIMIDADE.

Sempre que restar configurado pelo menos um dos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, o percentual da multa de que trata o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 deverá ser qualificado, nos termos do § 1º deste mesmo dispositivo legal.

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.

SIMULAÇÃO. APROVEITAMENTO DOS TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE.

Inadmissível o aproveitamento, no contencioso administrativo, dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica que teve seus rendimentos deslocados para a pessoa física.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar. No mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para aplicar a retroação da multa da Lei 9.430 de 1996, art. 44, § 1º, VI, incluído pela Lei 14.689, de 2023, reduzindo a multa qualificada ao percentual de 100%. Vencido o conselheiro Márcio Henrique Sales Parada que dava provimento parcial em maior extensão para excluir a qualificação da multa de ofício. Vencido o conselheiro Leonardo Nuñez Campos que dava provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Elisa Santos Coelho Sarto – Relatora

Assinado Digitalmente

Miriam Denise Xavier – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Elisa Santos Coelho Sarto, Marcio Henrique Sales Parada, Leonardo Nuñez Campos, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim(substituto[a] integral), Miriam Denise Xavier (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 857-918) interposto em face do Acórdão de nº 04-45.887 da 4ª Turma da DRJ/CGE (e-fls. 835-844) que julgou improcedente a impugnação contra Auto de Infração (e-fls. 466-481), no valor total de R\$ 429.110,01 referente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF), em razão de rendimentos recebidos classificados indevidamente na DIRPF, anos-calendário 2012 a 2015. O Termo de Verificação Fiscal se encontra na e-fls. 466-481

Como bem resume o Acórdão impugnado:

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 409) a autoridade lançadora justifica o lançamento em razão dos seguintes fatos:

- o contribuinte recebeu rendimentos oriundos da empresa Sociedade Médica de Sete Lagoas Ltda a título de lucros distribuídos, tendo informado tais rendimentos na DIRPF como rendimentos isentos e não tributáveis;
- durante procedimento fiscal 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;
- verificou-se que há diversos médicos não constantes do Contrato Social que receberam valores repassados pela Sociedade Médica de Sete Lagoas sob a forma indevida de distribuição de lucros no período de 2011 a 2015;
- 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, conduz à convicção de que essas “distribuições de lucros” têm na verdade natureza de honorários médicos;
- observou-se que foram apresentadas pela Sociedade Médica as Notas Fiscais e faturas que embasam os repasses efetuados pela COOPERCON–COOPERATIVA DE TRABALHO MEDICO E ATIVIDADES AFINS DO ESTADO DE MINAS GERAIS e pelo HOSPITAL IRMANDADE NOSSA SENHORA DAS GRAÇAS, em favor da própria Sociedade Médica de Sete Lagoas;
- estas faturas contém os nomes, valores recebidos e atendimentos prestados individualmente pelos médicos pertencentes à Sociedade. A seguir, são repassados, a cada sócio, os honorários correspondentes aos seus atendimentos prestados às entidades. É nítido que a natureza desses repasses é de remuneração pelo trabalho individual de cada médico, e não de distribuição de lucros da sociedade.

Na impugnação (e-fls. 502-550), foram abordados os seguintes tópicos:

- i) Do objeto do lançamento;
- ii) Preliminarmente – Da nulidade material do lançamento. Autuação conflitante com o auto de infração lavrado contra a SMSL (PTA 13609-721.348/2016-11) ainda pendente de julgamento administrativo. Mudança de critério jurídico. Ofensa aos artigos 142 e 146 do CTN;
- iii) Da inexistência de responsabilidade tributária solidária da COOPERCON e do Sr. Eduardo José da Costa;
- iv) Do mérito. Da legalidade dos procedimentos adotados pelo contribuinte;
- v) Da estrutura de atendimento. Improcedência das alegações fiscais. Atuação em conformidade com as disposições legais e regulamentares. Observância de entendimentos da RFB;
- vi) Tipo de sociedade. Inexistência de fundamentos para descaracterização da sociedade;
- vii) Do suposto pagamento de lucros a não sócios;
- viii) Das distribuições de lucros aos sócios. Legalidade dos procedimentos adotados pela SMSL;
- ix) Da improcedência da alegação de ausência de propósito negocial. Inexistência de planejamento tributário. Estrutura adotada que tem maior peso fiscal;
- x) Da improcedência da aplicação da multa agravada de 150%;
- xi) Da necessária compensação dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica SMSL com os valores exigidos nesta autuação;
- xii) Dos pedidos.

A decisão da 4ª Turma da DRJ/CGE (e-fls. 835-844) foi assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Exercício: 2013, 2014, 2015, 2016 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.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Inconformados, o contribuinte principal e os responsáveis solidários apresentaram Recurso Voluntário, em petição única (e-fls. 857-918), em que argumentam, de forma sintetizada:

- i) **Primeira preliminar. Da nulidade material do lançamento. Autuação sobre os mesmos rendimentos exigidos por meio do PTA 13609-721.348/2016-11. Mudança de critério jurídico. Ofensa aos artigos 142 e 146 do CTN:** esta autuação exige IRPF sobre rendimentos já objeto de autuação lavrada para cobrança de IRPJ e CSLL, contra a Sociedade Médica de Sete Lagoas, sob mesmo fundamento. A DRJ entendeu que o lançamento seria válido, uma vez que contém a descrição dos fatos suficientes a ensejar a incidência do IRPF sobre os rendimentos percebidos pelo Recorrente. No ordenamento, há apenas um imposto sobre a renda, mudando apenas os critérios de apuração e o pagamento do imposto. A primeira fiscalização entendeu que a SMSL seria sociedade simples e a segunda entendeu que não seria pessoa jurídica regular para fins de imposto de renda. Houve manifesta alteração do critério jurídico do lançamento. Há evidente bis in idem. Somente seria válida a exigência de IRPF a partir de 2016, visto que de 2012 a 2015 a fiscalização entendeu ser devido o IRPJ.
- ii) **Segunda preliminar. Da inexistência de responsabilidade tributária solidária da Coopercon e do Sr. Eduardo José da Costa:** não há nenhuma conduta ilícita no caso. O Sr. Eduardo não recebeu quaisquer lucros da SMSL, não tendo a fiscalização comprovado que o Sr. Eduardo auferiu vantagens econômicas decorrentes do suposto pagamento de tributos a menor. Não há que se falar em “interesses alinhados” com a cooperativa e com os médicos com o fim de pagamento a menor de tributos. A atribuição de responsabilidade se dá pela simples condição de mandatário ou diretor das pessoas jurídicas, sem qualquer prova da prática de ato doloso, conforme ordena o art. 135 CTN. O fato de a pessoa física se beneficiar do fato gerador não é condição bastante para configuração do interesse comum do art. 124, I do CTN, sendo necessário o interesse jurídico e não só econômico.

A Coopercon está sendo responsabilizada por cumprir seu papel social de cooperativa, previsto na Lei nº 5.746/71. A sua atuação reforça a existência de motivos não tributários no caso, como melhores oportunidades e condições de aquisição de bens e serviços, crescimento profissional/qualificação e maior alcance de mercado. Não há evidente controle absoluto da Coopercon sobre a SMSL. A SMSL recebe recursos de outras entidades. A remuneração recebida de 3% dos repasses não tem finalidade lucrativa, apenas custeando as despesas.

- iii) **Do mérito. Da legalidade dos procedimentos adotados pelo contribuinte. Necessária reforma da decisão recorrida**
- Da estrutura de atendimento. Improcedência das alegações fiscais. Atuação em conformidade com as disposições legais e regulamentares. Observância de entendimentos da RFB:** o fato de a SMSL não possuir estrutura física própria não desnatura a sua validade, pois os médicos prestam serviços dentro dos hospitais. As Instruções Normativas RFB nº 1/515/2014 e 1.700/2017 deixam clara a possibilidade de prestação de serviços médicos em ambientes de terceiros, apenas vedando a apuração do IRPJ e CSLL pelas bases presumidas minoradas. O único ilícito que poderia ser imputado à SMSL é o recolhimento a menor do IRPJ e da CSLL, já objeto de autuação no mesmo período.
- iv) **Tipo de sociedade. Inexistência de fundamentos para descaracterização da sociedade:** a sociedade simples, ao adotar um dos tipos de sociedade empresária possíveis (limitada, no caso), não perde a sua natureza de sociedade simples, tanto que é registrada perante o Registro Civil das Pessoas Jurídicas. A existência de sócios cuja contribuição se dê em serviços ou a não realização de atas de reunião/assembleia não pode dar azo à invalidade da pessoa jurídica, sobretudo para fins tributários. A reunião de sócios para aprovação das contas é ato *interna corporis*.
- v) **Do suposto pagamento de lucros a não sócios:** O Recorrente não se enquadra nos sócios que contribuíram apenas com serviços. A RFB reconhece, vide Solução de Consulta nº 140-SRRF06/Disit, a isenção de lucros distribuídos aos sócios de serviços.
- vi) **Das distribuições de lucros aos sócios. Legalidade dos procedimentos adotados pela SMSL:** Durante o procedimento de fiscalização, a SMSL apresentou informações descrevendo os critérios utilizados para distribuição dos lucros, de forma satisfatória. Demonstrou que os procedimentos realizados são individualizados e cobrados de acordo com os valores praticados e, após o recebimento e recolhimento dos tributos na pessoa jurídica (SMSL) são distribuídos aos sócios a título de antecipação dos lucros. O critério utilizado de “trabalho individual de cada sócio” está de acordo com as disposições legais, o contrato social e a Solução de Consulta nº 46 da 6ª Região Fiscal, que exige apenas a previsão contratual de distribuição desproporcional. Houve segregação do pró-labore dos valores dos dividendos, conforme preceitos legais.
- vii) **Da improcedência da alegação de ausência de propósito negocial. Inexistência de planejamento tributário. Estrutura adotada que tem maior**

peso fiscal: os fatos levantados pela fiscalização não são suficientes para descaracterização da SMSL como pessoa jurídica, ainda que somente para fins tributários. O fato de os sócios da SMSL serem, anteriormente a sua constituição, cooperados da Coopercon e prestarem atendimentos médicos ao Hospital como pessoas físicas não tem nada de ilegal. Menciona art. 129 da Lei nº 11.196/2005. O abuso da personalidade jurídica somente pode ser caracterizado em situações em que se dissimula a relação de emprego, o que não foi cogitado pela fiscalização. A Secretaria de Estado da Saúde de Minas Gerais impõe a constituição de pessoas jurídicas por profissionais médicos para fins de recebimento de repasses do SUS. Não pode ser considerado planejamento tributário abusivo a organização de acordo com regras estimuladas pelo ordenamento jurídico e pelo poder público. O simples fato de a Coopercon prestar serviços de gestão empresarial, mediante remuneração (3% do total dos repasses) atesta o propósito negociado da estrutura, que é justamente aglutinar sociedades e pessoas físicas — nos termos da legislação cooperativista — com a finalidade de ganho de escala, de melhores poderes de negociação, de otimização de custos com mão de obra de atividades fins (contadores, departamento jurídico, de cobrança etc.). A cobrança da taxa encontra amparo no art. 80 da Lei nº 5.764/71.

Não há qualquer prova nos autos de que teria havido uma redução da carga tributária neste caso e este ônus cabia ao Fisco. Os custos são maiores que se a SMSL contratasse diretamente com os hospitais.

Em relação à necessidade de “propósito comercial”, o que não se admite é a simulação, a ocultação da verdade dos fatos. Ainda que houvesse economia fiscal, não houve qualquer ilícito.

- viii) **Da improcedência da aplicação da multa agravada de 150%:** ao contrário do que alega a fiscalização, não foram omitidas informações ou prestadas declarações falsas pelo sujeito passivo ou pelos coobrigados. Foi declarada a totalidade dos valores recebidos e houve colaboração com a fiscalização. Não há prova de documentos inidôneos, adulterações contábeis ou fiscais ou atos que possam ser considerados fraude. É necessário comprovar o dolo, a vontade de praticar a fraude ou sonegação. Para manutenção, é necessário um relato específico para a conduta infracional, a tipicidade indiscutível da conduta e provas robustas acerca da conduta infracional e do dolo do agente. Cita súmulas CARF nº 14 e 25. Requer a redução da multa de ofício para 75%.
- ix) **Da necessária compensação dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica SMSL com os valores exigidos nesta autuação:** Caso subsista o lançamento,

impõe-se a compensação dos tributos federais (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) devidos/recolhidos pela pessoa jurídica, oriundos de valores cujo fato gerador foi transferido para a pessoa física. Deve-se determinar à autoridade lançadora que refaça seus cálculos, considerando, proporcionalmente aos lucros recebidos pelo Recorrente, os valores arrecadados/lançados sob os códigos da pessoa jurídica nos períodos de 2012 a 2015.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Elisa Santos Coelho Sarto**, Relatora

1. Admissibilidade

O recurso interposto é tempestivo e, presentes os demais pressupostos de admissibilidade, deve ser conhecido.

2. Preliminar

Os Recorrentes apontam a nulidade do lançamento por existir um processo administrativo contra a SMSL para cobrança de IRPJ e CSLL sobre mesmos fatos e fundamentos, bem como a inexistência da responsabilidade solidária da Coopercon e do Sr. Eduardo José da Costa. Em relação a esta última preliminar, entendo que se confunde com as questões de mérito e será analisada posteriormente.

2.1. Preliminar de Nulidade do lançamento por incompatibilidade da presente autuação em face da autuação da Sociedade Médica de Sete Lagoas

Os Recorrentes alegam a nulidade da autuação, visto que há processo administrativo contra a SMSL, nas competências de 2011 a 2015, processo nº 13609-721.348/2016-11, em que há cobrança de IRPJ e CSLL sobre os mesmos rendimentos e fundamentos. A primeira fiscalização teria entendido que a SMSL é uma sociedade simples e a segunda fiscalização a teria desconstituído, o que seria uma alteração do critério jurídico e configuraria bis in idem.

A presente autuação diz respeito aos rendimentos declarados como isentos e não tributáveis pelo contribuinte principal em suas declarações de ajuste anual anos-calendário 2012 a

2015, os quais a Fiscalização considerou como indevidamente classificados como lucros distribuídos pela SMSL, pois correspondem, de fato, a rendimentos tributáveis recebidos pela prestação de serviços médicos.

O lançamento fiscal efetuado na SMSL, por sua vez, trata de IRPJ e CSLL no Lucro Presumido e o percentual de presunção aplicável à empresa, ou seja, são questões inerentes à tributação de pessoas jurídicas, não se confundindo com o lançamento aqui discutido. As exigências relativas à pessoa física não se confundem com as exigências relativas à pessoa jurídica, sendo que cada uma deve arcar com a responsabilidade tributária que lhe recai.

Também não configura bis in idem, visto que não se trata da mesma infração, mesma penalidade e mesmo sujeito passivo.

O auto de infração lavrado contém todo os requisitos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e no art. 142 do CTN, não havendo que se falar em nulidade.

3. Mérito

Em relação ao mérito, os Recorrentes defendem a legalidade dos procedimentos adotados, alegando, em síntese:

- A atuação da SMSL se deu em conformidade com as disposições legais e regulamentares, sendo que o simples fato de não possuir estrutura física não desnaturaria a validade da prestação dos serviços;
- A existência de sócios cuja contribuição se dá em serviços ou a não realização de atas de reunião/assembleia não pode dar azo à invalidade da pessoa jurídica, sobretudo para fins tributários. Além disso, a reunião de sócios para aprovação das contas é ato interna corporis;
- O Recorrente não se enquadra nos sócios que contribuíram apenas com serviços;
- O critério utilizado de “trabalho individual de cada sócio” está de acordo com as disposições legais e o contrato social, que exige apenas a previsão contratual de distribuição desproporcional. Houve segregação do pró-labore dos valores dos dividendos, conforme preceitos legais;
- O fato de os sócios da SMSL serem, anteriormente a sua constituição, cooperados da Coopercon e prestarem atendimentos médicos ao Hospital como pessoas físicas não tem nada de ilegal. Menciona art. 129 da Lei nº 11.196/2005;
- O simples fato de a Coopercon prestar serviços de gestão empresarial, mediante remuneração (3% do total dos repasses) atesta o propósito comercial da estrutura, que é justamente aglutinar sociedades e pessoas

físicas — nos termos da legislação cooperativista — com a finalidade de ganho de escala, de melhores poderes de negociação, de otimização de custos com mão de obra de atividades fins;

- Não há qualquer prova nos autos de que teria havido uma redução da carga tributária neste caso e este ônus cabia ao Fisco;

Esta situação fática não é novidade neste d. Conselho, que já se pronunciou em outras oportunidades sobre controvérsia semelhante, envolvendo o recebimento de rendimentos tributáveis oriundos da SMSL e Coopercon por médicos. Destacam-se o acórdão de nº 2401-011.642, de 07/03/2024, bem como os acórdãos 2401-012.354 e 2401-012.355, julgados recentemente, em 06/10/2015, em que foi dado provimento parcial, por maioria de votos, apenas para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%. Outros dois casos semelhantes também foram julgados pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção, acórdãos de nº 2201-012.278 e 2201-012.279, de 10/09/2025, com o mesmo resultado, por unanimidade.

Ressalto, em especial, o voto vencedor do ilustre Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro no acórdão de nº 2401-012.354, no qual foram bem delineados os principais aspectos da controvérsia. Naquela oportunidade acompanhei o entendimento vencedor e, no presente caso, mantenho concordância com as razões ali expostas:

No Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 508/566), a infração apurada é descrita nos seguintes termos:

No caso em análise, conforme detalhadamente demonstrado acima, 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 e isso é cristalino na própria resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 2, em que o contribuinte esclarece que se trata de repasse de honorários médicos. Trata-se, portanto, 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 SMSL especificamente para que os rendimentos decorrentes de atos cooperados assumissem a roupagem de dividendos. Daí falar-se que a SMSL não possui propósito comercial, tampouco estrutura para administrar uma sociedade com mais de 150 sócios.

Nesse momento, não há como deixar invocar aos demais conselheiros o constante do extenso e detalhado Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 508/566), ressaltando-se que não se imputou a percepção de salário (relação de emprego), mas de honorários médicos (relação de trabalho autônomo).

Incontroverso que a Sociedade Médica de Sete Lagoas – SMSL ao tempo dos fatos geradores (anos-calendário 2012 a 2015) é sociedade simples limitada.

Contudo, como bem demonstrou a fiscalização a partir de um sólido conjunto probatório, houve uma artificial interposição da SMSL de modo a ocultar a

remuneração dos médicos enquanto cooperados da COOPERCON e não apenas violações pontuais das normas jurídicas atinentes à sociedade simples constituída segundo o tipo da sociedade limitada, encontrando-se os recorrentes em tal contexto.

No caso concreto, o contribuinte autuado, Sr. Marcus Vinicius Araujo Costa, ingressou na condição de sócio da Sociedade Médica de Sete Lagoas - SMSL, desde o registro do Contrato Social, em fevereiro de 2011, sendo cooperado da COOPERCON desde 20/05/2010.

De fato, nada impede que uma sociedade limitada a prestar serviços inerentes à medicina e atividades correlatas tenha estrutura organizacional modesta, sendo a atividade fim realizada em hospitais e entidades de saúde.

Porém, ao tempo dos fatos geradores (anos-calendário 2012, 2013, 2014 e 2015), não se detectou a presença da sede da SMSL nos endereços cadastrais fornecidos para a Receita Federal e a SMSL não dispunha de nenhum empregado, contratado apenas em 02/08/2016, sendo que era a COOPERCON (cobrando “taxa de administração de sociedade civil” de 3% sobre os valores repassados aos médicos com lastro no faturados pela SMSL a partir dos atendimentos e procedimentos valorados pela aplicação da Classificação Brasileira Hierarquizada de Procedimentos Médicos, a veicular padrão mínimo e ético de remuneração dos procedimentos médicos, e da Tabela de Honorários Médicos da Associação Médica Brasileira de 1992 – ver e-fls. 2 arquivo 14 e e-fls. 4 arquivo 41; DOC.009.0, item 4, nas fls. 109 e 115; DOC.009.3, na fl. 122) que realizava “todo apoio técnico e administrativo” da SMSL, fazendo inclusive “toda a parte administrativa na relação dos médicos com a SOCIEDADE MÉDICA DE SETE LAGOAS”, médicos que necessariamente eram cooperados da COOPERCON, sendo a SMSL também cooperada da COOPERCON. Nesse ponto, são ilustrativas as declarações da Sra. Tania M. C. Moreira (DOC.009.2), gerente geral da COOPERCON, bem como a documentação colhida no do endereço <<http://www.coopercon.coop.br/coopernet2/lista.php>>, site da COOPERCON (DOC.010.0, DOC.010.1.0 a DOC.010.1.9 e DOC.010.2) e os demais documentos invocados pela fiscalização a revelar que a COOPERCON tinha efetiva ingerência e efetivo controle da SMSL, muito além de um simples apoio técnico e administrativo, como bem explicitado no Relatório Fiscal.

De fato, uma sociedade simples limitada pode distribuir lucros de forma desproporcional ao capital social, nos termos fixados no contrato social. Porém, a cláusula contratual não pode excluir sócio da participação dos lucros e das perdas, sob pena de nulidade (Código Civil, arts. 187, 421, 422, 1.008 e 1053).

Porém, essa vedação foi desrespeitada, pois a cláusula nona do contrato social determina apenas que os lucros são distribuídos, individualmente, de forma proporcional ao desempenho produtivo e, diante dessa disposição contratual, sócios sem produção nos anos-calendário de 2012, 2013, 2014 e 2015 nada receberam a título de lucros, como explicitado no DOC.002.

Em relação ao sócio e Diretor Administrativo Sr. Eduardo José da Costa, a situação é mais grave, pois, além de nada perceber a título de distribuição de lucros nos anos-calendário de 2012, 2013, 2014 e 2015 (DOC.002, e-fls. 9), também nada percebeu a título de pró-labore. Isso porque, sendo os valores de pró-labore pagos sempre mediante estorno da conta contábil 02.3.4.04.008 – Lucros Distribuídos da SMSL (e-fls. 2, arquivos 07 e 08), nada recebeu a título de pró-labore. Questionado pela fiscalização sobre quais benefícios teria percebido da SMSL (pró-labores, salários etc.) enquanto sócio administrador e responsável legal (DOC.012.0 e DOC.012.1), o Sr. Eduardo José da Costa, confirmou a não percepção de pró-labore, apresentando a seguinte justificativa (DOC.012.2):

Informo que não recebi quaisquer vantagens financeiras diretas na condição de sócio administrador e responsável legal da SOCIEDADE MÉDICA DE SETE LAGOAS. Como o objetivo de referida Sociedade é lutar por condições dignas para os profissionais da medicina e conseqüentemente garantir os recebimentos dos honorários médicos, que de outra sorte são recebidos pelos Hospitais e ao ingressarem em seus fluxos de caixas jamais são repassados aos médicos, eu, na condição de médico, ofereço minha contribuição enquanto sócio administrador, sem ônus financeiro direto.

Note-se que a justificativa em questão acaba por reconhecer que, em última análise, a SMSL se destina apenas a garantir o repasse aos médicos de seus honorários médicos em melhores condições. Nesse ponto, destaque-se que a fiscalização apresentou prova de que tais melhores condições são artificiais e fraudulentas.

Além disso, a não percepção de pró-labore pelo sócio administrador da SMSL reforça as imputações de ausência de estrutura administrativa da SMSL e de ingerência e controle da COOPERCON na SMSL, ainda mais quando se considera a ponderação da fiscalização de ser o Sr. Eduardo José da Costa é diretor administrativo da COOPERCON e como tal receber da COOPERCON rendimentos.

A constatação de se almejar o mero repasse dos honorários médicos em condições artificiais e fraudulentas e não uma efetiva distribuição de lucros auferida por sociedade simples limitada é corroborada pelo fato de vários médicos cooperados da COOPERCON mesmo não sendo sócios da SMSL receberem da SMSL valores a título de distribuição de lucros e pelo fato de o valor do montante total distribuído em tais condições ser elevado (DOC.002), bem como pela resposta do autuado ao TIF nº 2 (e-fls. 478/481).

Corroborando também essa constatação o fato de a sociedade não ter realizado assembleias gerais para aprovar contas dos administradores referentes aos anos-calendário de 2012, 2013, 2014 e 2015, exercícios 2013, 2014, 2015 e 2016, não havendo também prova de que todos os sócios as aprovaram por escrito.

A antecipação mensal de lucros demanda a apuração de haver lucros a serem distribuídos ao término do exercício social, contudo não houve apresentação da ata das assembleias a tomar as contas dos administradores e deliberar sobre o

balanço patrimonial e o de resultado econômico (Código Civil, arts. 1.071, II, e 1.078, caput e inciso I) e nem prova de decisão por escrito de todos os sócios sobre a matéria em questão (Código Civil, art. 1.072, §3º) a abranger os anos-calendário de 2012, 2013, 2014 e 2015, estando, diante dos elementos constantes dos autos, correta a percepção da fiscalização de que apenas os balanços patrimoniais e as demonstrações de resultado dos Exercícios de 2011 a 2013 restaram aprovadas extemporaneamente pela 4ª cláusula da 2ª Alteração Contratual datada de 02/02/2015.

A defesa argumenta que médicos não sócios da SMSL recebiam lucros da SMSL, pois, apesar da ausência de assembleia para incluí-los dentre os sócios da SMSL, eles seriam sócios de serviço da SMSL, não sendo aplicável à sociedade simples constituída sob o tipo da sociedade limitada as regras específicas desse tipo societário, dentre elas a que veda sócio cuja contribuição consista apenas em prestação de serviços (Código Civil, art. 1055, §2º). De plano, afasta-se o argumento, eis que a sociedade simples deve observar as normas específicas do tipo societário assumido, conforme determina expressamente o art. 1.150 do Código Civil. Além disso, o sócio de serviço não poderia se empregar em atividade estranha à sociedade, eis que o exercício do trabalho, ofício ou profissão deve se dar exclusivamente em prol da sociedade (Código Civil, art. 1.006), mas a COOPERCON, por força de seu estatuto, exigia que os médicos que fizessem parte, ou que quisessem fazer parte, da SMSL fossem cooperados da COOPERCON, conforme declaração da gerente-geral da COOPERCON Sra. Tania M. C. Moreira (DOC.009.2):

5. 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;

Nesse contexto, é significativa a ausência de estrutura administrativa da SMSL e a constatação da sua dependência da COOPERCON, a envolver, como bem demonstrado pela fiscalização, verdadeira ingerência e controle da COOPERCON sobre a SMSL. Logo, não há como se concluir por uma mera irregularidade na formalização da apuração e na distribuição dos lucros. Pelo contrário, o conjunto probatório presente nos autos gera a conclusão de se tratar de remuneração do atuado pelos atos/procedimentos médicos por ele praticados enquanto cooperado da COOPERCON e não enquanto sócio da SMSL, sendo nítidas a artificialidade na interposição da SMSL e a ausência de uma justificativa não tributária.

Ainda, em relação à ingerência e controle da Coopercon sobre a SMSL, destaca-se mais um trecho do Termo de Declaração da Sra. Tania Marcia Caetano Moreira, gerente-geral da Coopercon, de e-fls. 117, em que ela afirma:

8. Que independente da escolha do médico, o controle administrativo do repasse dos honorários fica sempre com a Coopercon;

9. Que geralmente os representantes legais das sociedades médicas são diretores da Coopercon. Que essa escolha facilita o trâmite de documentos, assinaturas, etc.

Ou seja, fica claro que a SMSL era um mero instrumento para o pagamento dos valores relativos à prestação dos serviços pelos médicos, sendo que todo o repasse era controlado pela Coopercon.

Em relação ao contribuinte principal, importante destacar que, assim como o médico mencionado no voto colacionado, este também foi um dos sócios fundadores da SMSL, em 26/10/2010 (e-fls. 9) e já era cooperado da Coopercon desde 19/04/2001 (e-fls. 140).

Apesar de ser reiteradamente intimado a prestar esclarecimentos à fiscalização, o contribuinte optou por se manter silente. Apesar de não ter se manifestado, apenas apresentado os demonstrativos de pagamentos, o conjunto probatório trazido aos autos pela fiscalização demonstram claramente a falta de propósito negocial da SMSL e sua utilização apenas para fins de emissão de nota fiscal, para economia tributária.

4. Multa qualificada

Insurgem-se os Recorrentes contra a qualificação da multa aplicada. Defendem que não foram omitidas informações ou prestadas declarações falsas pelo sujeito passivo ou pelos coobrigados; que foi declarada a totalidade dos valores recebidos e houve colaboração com a fiscalização; que não há prova de documentos inidôneos, adulterações contábeis ou fiscais ou atos que possam ser considerados fraude; que é necessário comprovar o dolo, a vontade de praticar a fraude ou sonegação.

Em relação à qualificação da multa, o Relatório Fiscal é bem claro:

O art. 44, § 1º, da Lei 9.430/96 estabelece que ao lançamento de ofício será aplicada a multa de 150% nos casos de sonegação, fraude ou conluio previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. [...]

Ao declarar o montante de R\$ 555.213.78 como rendimento isento - a título de "lucro distribuído / dividendos" – quando na verdade se trata de rendimento decorrente de prestação de serviço, ou seja, honorários médicos, portanto, tributável, o sujeito passivo omitiu informação e/ou prestou declaração falsa ao Fisco. Por outro lado, ao utilizar os demonstrativos de pagamentos (DOC 019.2) que indicam que os seus honorários são lucros distribuídos oriundos da SMSL, fruto do arranjo tributário elaborado pela Coopercon/SMSL, 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 nº 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 Termo, a SML, fonte pagadora dos “lucros distribuídos”, 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 SMSL, precisam ser cooperados da Coopercon, que o estatuto da cooperativa exige essa relação de cooperado diretamente com o médico”(DOC. 009.2).

A corroborar o declarado pela Sra. Tânia, – obrigatoriedade de ser cooperado para ser sócio da SMSL – o ingresso do sujeito passivo na Coopercon ocorreu em 19.04.2001 (DOC 009.3, p. 20); e em 13.12.2010, conforme contrato social da SMSL(DOC 001.5, arquivo 59), ingressou no quadro societário dessa sociedade.

Implementada a operação, a Coopercon repassava aos seus cooperados médicos, sócios da SMSL, os honorários decorrentes dos serviços prestados com a roupagem de lucros distribuídos, ao invés 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 SMSL; bem como informar qual(is) sócio(s)-diretor(es)/gerente(s) da Coopercon intermediou(aram) e/ou orientou(aram) tanto a negociação da SMSL com a Coopercon, quanto o procedimento a ser adotado pelo médico em relação aos valores recebidos em decorrência dos serviços prestados. O contribuinte, entretanto, optou-se por manter-se silente, é dizer, não respondeu ao Termo de Intimação.

Embora tenha optado pelo silêncio, ante a documentação juntada aos autos, verifica-se que o objetivo para o qual a SMSL fora constituída, qual seja, atribuir aos honorários médicos a roupagem, apenas formal, frise-se, de lucros distribuídos, portanto, isentos de imposto de renda, cumpriu o seu mister. Afinal, 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 SMSL, 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 para “converter” honorários em dividendos. Entretanto, o controle de toda estrutura administrativa e da SMSL 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\$ 555.213,78, como rendimentos isentos, como se lucros distribuídos fossem, o sujeito concordou com o arranjo tributário engendrado pela Coopercon que ocasionou supressão/redução de tributos nos anos 2012 a 2015 no montante de R\$ 152.683,795, (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, SMSL e 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 previstos no art. 1º, incisos I e IV da Lei 8.137/90. Resta, portanto, justificada a qualificação da multa.

Fica demonstrado pela fiscalização a ciência pelo contribuinte da utilização da SMSL apenas como instrumento para emissão de notas fiscais, um mero meio de redução ou supressão da tributação, sem qualquer propósito negocial. Sendo assim, deve ser mantida a qualificação da multa.

No entanto, tendo em vista o disposto no art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional, esta deve ser reduzida ao percentual de 100% nos termos do art. 44, §1º, VI, da Lei nº 9.430/96 com redação dada pela Lei nº 14.689/23.

5. Da responsabilidade solidária

Os Recorrentes insurgem-se contra a imputação de responsabilidade solidária da Coopercon e do Sr. Eduardo José da Costa. Eles afirmam que não foi comprovado que o Sr. Eduardo tenha recebido vantagens econômicas de suposto pagamento de tributo a menor, nem que houve prova de prática de ato doloso ou de interesse jurídico que configure o interesse

comum previsto no art. 124, I do CTN. Em relação à Coopercon, alega que apenas cumpre seu papel social de cooperativa, não exerce controle absoluto sobre a SMSL e que o repasse da remuneração de 3% não tem finalidade lucrativa, apenas custeia as despesas.

O Relatório Fiscal bem detalha os atos por eles praticados:

No caso de o terceiro interessado, em conluio com o sujeito passivo, manipular a forma jurídica, via arranjo tributário, com o fim de obter um menor pagamento ou não pagamento de tributo sujeitar-se-á à responsabilidade solidária prevista no art. 124, I do CTN, haja vista o seu dever de colaboração para com o Fisco.

[...]

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, 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 e pelo Sr. Eduardo José da Costa, descritos detalhadamente neste Termo, além de 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 da situação demonstrada nos autos, em que restou amplamente comprovada a simulação, com o evidente nexo causal entre os atos perpetrados pela Coopercon e pelo Sr. Eduardo e a configuração engendrada com o intuito de mascarar o real contexto fático, constata-se que não se trata de mero interesse econômico, mas sim de vínculo efetivo dos referidos solidários com os fatos geradores do tributo, de modo que é indubitável a ocorrência de interesse jurídico comum, a ensejar a responsabilidade prevista no art. 124, I, do CTN, consoante justificado pela autoridade fiscal.

Dessa forma, deve ser mantida a responsabilidade solidária.

6. Da compensação de tributos

Por fim, requerem os Recorrentes que, caso subsista o lançamento, sejam compensados os tributos federais (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) devidos/recolhidos pela pessoa jurídica, oriundos de valores cujo fato gerador foi transferido para a pessoa física. Requerem seja determinada à autoridade lançadora que refaça seus cálculos, considerando, proporcionalmente aos lucros recebidos pelo Recorrente, os valores arrecadados/lançados sob os códigos da pessoa jurídica nos períodos de 2012 a 2015.

No entanto, não é possível acolher o pleito do Recorrente. Os recolhimentos foram efetuados por contribuinte diverso e não há previsão legal para o aproveitamento requerido. Inviável, portanto, compensação ou restituição do valor recolhido pela pessoa jurídica. Destaca-se que este é o posicionamento da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

Acórdão 9202-011.353, sessão de 20/06/2024:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2010, 2011, 2012

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. DESATENDIMENTO DE PRESSUPOSTO REGIMENTAIS. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência quando não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial, tendo em vista a ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigmas.

SIMULAÇÃO. RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA. APROVEITAMENTO DOS TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE.

Inadmissível o aproveitamento, no contencioso administrativo, dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica que teve seus rendimentos deslocados para a

pessoa física, vez que não se pode dizer tenha o lançamento, que assim não o fez, incorrido em vício de legalidade.

Deixo de acolher, portanto, o pedido dos Recorrentes.

7. Conclusão

Dessa forma, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar e, no mérito, dar-lhe provimento parcial para aplicar a retroação da multa da Lei 9.430 de 1996, art. 44, § 1º, VI, incluído pela Lei 14.689, de 2023, reduzindo a multa qualificada ao percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

Elisa Santos Coelho Sarto