



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13609.721565/2017-83
ACÓRDÃO	2302-004.467 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DILMA ELIZABETE DE CARVALHO FREITAS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015

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

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.

ILEGITIMIDADE PASSIVA. INOCORRÊNCIA. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO PELA FONTE PAGADORA.

Não se vislumbra ilegitimidade passiva do contribuinte quando constituído crédito tributário em seu nome, em razão de ausência de recolhimento do IRPF pela fonte pagadora, vide enunciado 12 do CARF.

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.

MULTA QUALIFICADA. CONDICIONADA A CONDIÇÃO SUBJETIVA DO AGENTE.

Demonstrada a conduta dolosa do sujeito passivo em fraudar a norma tributária com o intuito claro de obter vantagem tributária, deve ser mantida a multa de ofício em percentual qualificado.

MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO A 100%.

O inciso VI, §1º, do art. 44 da Lei n. 9.430/96, deve ser aplicado, retroativamente, tratando-se de ato não julgado definitivamente, conforme o art. 106, inciso II, alínea 'c', do CTN.

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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares e dar-lhe provimento parcial, para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100% (cem por cento). Vencido o conselheiro Roberto Carvalho Veloso Filho que votou por dar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo – Relatora

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Carmelina Calabrese, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Roberto Carvalho Veloso Filho, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração referente ao Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF), atinente aos anos-calendários de 2012 a 2015, lavrado em virtude de a fiscalização ter apurado que o contribuinte classificou indevidamente como isentos (distribuição de lucros), na Declaração

de Ajuste Anual, rendimentos decorrentes do trabalho não assalariado, referente à honorários médicos.

É ver trecho do Relatório Fiscal, que resume a infração apurada (e-fls. 335/393):

DA INFRAÇÃO APURADA

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. 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 SMSL especificamente para que os rendimentos decorrentes de atos cooperados assumissem a roupagem de dividendos.

Daí falar-se que a SMSL não possui propósito negocial, tampouco estrutura para administrar uma sociedade com mais de 150 sócios.

Nesse sentido, ainda que o valor recebido seja denominado dividendos, para fins de tributação do imposto de renda leva-se em consideração a essência do rendimento, a sua verdadeira natureza, é dizer, a tributação independe da denominação dos rendimentos, basta que o haja o benefício do contribuinte por qualquer forma ou a qualquer título, conforme preconiza os art. 2º e 3º, §4º da Lei 7,713, de 1998.

(...)

Assim, os valores declarados nas DIRPF 2012 a 2015 declarados como isentos a título de distribuição de lucros – dividendos – foram reclassificados e, portanto, sujeitos a lançamento de ofício, conforme quadro abaixo.

Como se vê, de acordo com a autoridade fiscal, os valores recebidos e declarados como dividendos, são honorários médicos oriundos da Cooperativa de Trabalho Médico e Atividades Afins do Estado de Minas Gerais (Coopercon), decorrentes de atos cooperados, transitando pela Sociedade Médica de Sete Lagoas (SMSL) apenas para receberem formalmente a natureza de distribuição de lucros.

Aponta que a criação da SMSL insere-se no contexto de planejamento tributário abusivo, objetivando burlar a tributação que deveria incidir sobre os rendimentos auferidos pelos cooperados da Coopercon. Veja-se trecho nesse sentido:

A SMSL, portanto, foi constituída com o único objetivo de proporcionar economia tributária aos cooperados da Coopercon, por iniciativa desta e em conjunto com o Sr. Eduardo José da Costa, os quais a controlam em todos os aspectos, com a finalidade de efetuar o repasse de honorários aos médicos, simulados de distribuição de lucros, isentos de Imposto de Renda.

Em contrapartida, usufruem do valor correspondente a 3% sobre os repasses efetuados, a título de “taxa de administração de sociedade civil”, conforme já explicitado.

Ainda, a fiscalização expõe a falta de propósito negocial do negócio engendrado e de substância da SMSL, nos seguintes termos:

Conforme demonstrado, através de todas as provas colhidas no procedimento fiscal realizado na SMSL e nas diversas diligências realizadas, restou demonstrado que pouco, ou nada, mudou na relação entre os médicos e a Coopercon após a criação da SMSL. Os médicos continuam cooperados, continuam recebendo seus repasses/honorários através dos serviços prestados pela Coopercon, a qual detém controle total sobre a SMSL. Esta última, não possui estrutura, nem funcionários (o único funcionário da SMSL foi contratado somente a partir de 02.08.2016) 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 SMSL. 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 SMSL não agregou nada aos médicos envolvidos, os maiores interessados, com exceção da economia tributária. Toda a relação foi mantida com a Coopercon e a SMSL figura formalmente na suposta “distribuição de lucros”.

Foi aplicada, portanto, a multa qualificada no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), nos termos do art. 44, § 1º, da Lei 9.430/96.

Por fim, foram arrolados como responsáveis solidários, com base no art. 124, inciso I do CTN, a Coopercon e o Sr. Eduardo José da Costa, sócio-administrador da SMSL e diretor administrativo da Coopercon.

O lançamento foi impugnado pela contribuinte e responsáveis solidários (em conjunto – e-fls.423/471) e os autos foram encaminhados à DRJ. Os membros da 5ª Turma da DRJ/REC, por unanimidade de votos, julgaram improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido e a responsabilização solidária.

Cientificada do acórdão, a contribuinte e os solidários apresentaram recursos voluntários tempestivos, alegando, em breve síntese:

Eduardo José da Costa e Coopercon (solidários) - e-fls. 793/854:

- a) Preliminarmente, a autuação padece de nulidade material, uma vez que exige IRPF sobre rendimentos já objeto de autuação lavrada para cobrança de IRPJ e CSLL. Entre os rendimentos sobre os quais foram lançadas as diferenças de IRPJ/CSLL, encontram-se os valores recebidos da COOPERCON, que, agora, são objeto de cobrança de IRPF. Em respeito ao artigo 146 do CTN, somente seria

válida a exigência do IRPF, pelos fundamentos adotados pela fiscalização neste caso, a partir do ano-calendário de 2016, uma vez que, nos anos-calendário de 2012 a 2015, a mesma Delegacia Fiscal entendeu ser devido o IRPJ e não o IRPF;

- b) A inexistência de responsabilidade solidária do Sr. Eduardo e da Coopercon;
- c) No mérito, defende que a SMSL possui atuação em conformidade com as disposições legais e regulamentares. A ausência de reuniões ou assembleias de sócios não pode ser fundamento para descon sideração da sociedade para fins tributários. É perfeitamente admissível que qualquer dos sócios da sociedade simples contribua com seu trabalho, sem que isso descaracterize a sociedade ou desnature o lucro distribuído;
- d) Ainda, a SMSL agiu nos estritos ditames legais, segregando os valores pagos aos médicos a título de pro labore dos valores concernentes aos dividendos pagos nos termos da lei, com a observância de critérios legais. O critério utilizado - trabalho individual de cada sócio - está perfeitamente de acordo com as disposições legais e com o contrato social, bem como de acordo com as orientações da Receita Federal dispostas na Solução de Consulta nº 46 da 6ª Região Fiscal¹³, que exige apenas a previsão contratual de distribuição desproporcional;
- e) Defende que o abuso da personalidade jurídica somente pode ser caracterizado em situações nas quais a pessoa jurídica dissimula a relação de emprego. No caso, porém, isso sequer foi cogitado pela fiscalização. Menciona o art. 129 da Lei n.º 11.196/2005;
- f) 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 Sistema Único de Saúde ("SUS") - RESOLUÇÃO SES N.º 0599, 11 DE NOVEMBRO DE 2004. Deste modo, não pode ser considerado planejamento tributário, muito menos de caráter abusivo, a organização de acordo com regras estimuladas pelo ordenamento jurídico e pelo próprio poder público;
- g) Ainda, defende que não há qualquer prova nos autos de que teria havido uma redução da carga tributária neste caso. Ao transitarem pela cooperativa, os valores repassados à SMSL sofrem tributação pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, gerando incidência em cascata, além de uma taxa de administração de 3% sobre os valores repassados. Os custos são, portanto, maiores que se a SMSL contratasse diretamente com os hospitais. Ainda que houvesse economia fiscal no presente caso, não houve qualquer ilícito;
- h) Insurge-se contra a qualificação da multa de ofício, sob o fundamento de que não foram omitidas informações ou prestadas declarações falsas pelo sujeito passivo ou mesmo pelos coobrigados. Não há, no presente caso, qualquer prova

de registro de documentos inidôneos, adulteração de documentos contábeis ou fiscais ou qualquer outro ato que possa ser considerado fraude. A própria narrativa elaborada no relatório fiscal aponta para a inexistência absoluta de dolo de quaisquer dos sujeitos passivos. No caso em tela, as operações foram todas registradas contabilmente e levadas ao conhecimento dos órgãos competentes (JUCEMG, cartório de registro civil de pessoas jurídicas, Receita Federal do Brasil etc);

- i) Por fim, caso subsistente o lançamento, devem ser decotadas do lançamento as parcelas referentes aos tributos federais exigidos/recolhidos da pessoa jurídica nos anos-calendário de 2012 a 2015.

Dilma Elizabete de Carvalho (contribuinte) – e-fls. 862/928:

- a) A impossibilidade de qualificação da multa de ofício, por ausência de dolo. Sem prejuízo das inúmeras construções fáticas postas pela fiscalização, percebe-se que, a todo o tempo, a fiscalização deixa claro não ter havido envolvimento dos sócios não administradores e que, se havia ciência de eventual risco, essa não era compartilhada pelo corpo clínico. A contribuinte, médica pediatra, não tinha conhecimento mínimo da complexidade que envolve a gestão e exigências formais do dia a dia de uma pessoa jurídica. A motivação para o ingresso da médica como cooperada da Coopercon decorreu, inicialmente, da dificuldade comum de um grupo de médicos de Sete Lagoas de atuarem de forma individual na prestação dos seus serviços, o que demandava uma organização em sociedade para alavancagem de suas atividades como pediatra. Posteriormente, tornou-se sócia da Sociedade Médica de Sete Lagoas, também cooperada da Coopercon, partindo da premissa que lhe foi pontuada pela própria cooperativa de que tratava-se de uma forma de otimizar a sua atividade e próprio recebimento dos frutos do seu trabalho;
- b) A nulidade do lançamento, vez que a DRF de Sete Lagoas, que já exigiu o IRPJ sobre os rendimentos pagos à SMSL, não pode agora demandar o pagamento do IRPF sobre os mesmos rendimentos. Configura-se nesse caso, puramente *bis in idem*, principalmente diante da pendência do já citado julgamento administrativo, cujo objeto é a cobrança do IRPJ sobre os mesmos rendimentos. O que se vê é a alteração do critério jurídico do lançamento, por vias transversas, fato este que agrava ainda mais a nulidade da presente autuação, tendo em vista as ofensas direcionadas aos ditames dos artigos 142 e 146 do CTN;
- c) A nulidade do lançamento por ilegitimidade passiva. A suposta exigência estampada na presente autuação, caso por absurdo, fossem considerados verídicos os argumentos fiscais, se sujeita à tributação exclusiva na fonte, sendo

que a pessoa jurídica que realizou o pagamento seria o verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária, conforme disposição do art. 674 do RIR/1999, que espelha o art. 61 Lei nº 8.981/95;

- d) No mérito, repisa os argumentos trazidos pelos responsáveis solidários. Enfatiza que não se enquadra na hipótese mencionada pela fiscalização de sócios da SMSL cuja contribuição era apenas em serviços;
- e) Defende que no presente caso o Fisco não logrou êxito em apresentar que houve um planejamento tributário e muito menos que houve abuso de forma. O rearranjo societário foi embasado em operações plenamente oponíveis ao Fisco e como tal não podem ser configuradas como abuso de direito para fins de descaracterização da operação. A atuação da Cooperativa, e por consequência, de seus cooperados, está limitada a apenas ao Estado de Minas Gerais. Assim, manifesto o propósito negocial da criação da sociedade, uma vez que os sócios, também cooperados da mesma Cooperativa e vivenciando a mesma limitação, poderiam vir a querer expandir sua área de atuação. Ainda, outra perspectiva na diferenciação entre a estrutura da Sociedade Simples e da Cooperativa que demonstra a importância e o propósito da criação daquela, é a forma de repartição de prejuízos e despesas entre os sócios. Dessa forma, a criação de uma Sociedade Simples garantiria aos sócios uma maior proteção patrimonial, conferindo previsibilidade e segurança jurídica para a atuação econômica dos sócios;
- f) Pede que seja retificado o Auto de Infração, para incluir a compensação/dedução dos tributos já recolhidos à Receita Federal pela Sociedade Médica de Sete Lagoas com os valores cobrados;
- g) Em se entendendo pela exigibilidade do IRPF e em se desconsiderando que o imposto em questão seria exigível exclusivamente da fonte, importante salientar que o transcurso do prazo para apresentação da declaração de ajuste pelo beneficiário pessoa física não afasta a responsabilidade da fonte pagadora pela multa decorrente da ausência de retenção do tributo, conforme preceitua o Parecer Normativo 01/2002. Ora, estando certo sobre a multa ser de responsabilidade exclusiva da fonte pagadora, incidente sobre os valores não retidos e recolhidos, não se pode aceitar a cobrança dessa penalidade do beneficiário, ora Recorrente, conforme pretende fazer a Fiscalização.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo**, Relatora.

Os Recursos Voluntários são tempestivos e atendem aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deles conheço.

1 PRELIMINAR – BIS IN IDEM E ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO.

Inicialmente, as recorrentes repisam que, a autuação padece de nulidade material, uma vez que exige IRPJ sobre rendimentos já é objeto de autuação lavrada para cobrança de IRPJ e CSLL, em face à SMSL. Entre os rendimentos sobre os quais foram lançadas as diferenças de IRPJ/CSLL, encontram-se os valores recebidos da Coopercon, que, agora, são objeto de cobrança de IRPF. Configura-se nesse caso, puramente *bis in idem*, principalmente diante da pendência do já citado julgamento administrativo, cujo objeto é a cobrança do IRPJ sobre os mesmos rendimentos.

Ainda, sustentam que o que se vê é a alteração do critério jurídico do lançamento, por vias transversas, fato este que agrava ainda mais a nulidade da presente autuação, tendo em vista as ofensas direcionadas aos ditames dos artigos 142 e 146 do CTN. Em respeito ao artigo 146 do CTN, somente seria válida a exigência do IRPF, pelos fundamentos adotados pela fiscalização neste caso, a partir do ano-calendário de 2016, uma vez que, nos anos-calendário de 2012 a 2015, a mesma Delegacia Fiscal entendeu ser devido o IRPJ e não o IRPF.

A tese, entretanto, não procede.

De antemão, registro que alegações relacionadas a lançamento consignado em outro processo administrativo, pertinente a contribuinte diverso e envolvendo tributo distinto (no caso, o IRPJ lançado contra a sociedade SMSL), não se confundem com o objeto deste julgamento, razão pela qual tal questionamento não tem aptidão para viciar o lançamento ora analisado.

Ainda que assim não fosse, a jurisprudência do CARF é firme no sentido de que processos fiscais instaurados contra a pessoa jurídica não interferem no exame de autuação dirigida à pessoa física beneficiária dos rendimentos, dada a autonomia das relações jurídico-tributárias. Isto é, a discussão de IRPJ travada na fonte pagadora não impede a constituição do crédito tributário de IRPF relativamente aos rendimentos pagos ao contribuinte pessoa física, pois os fatos geradores são diversos.

A própria estrutura constitucional e infraconstitucional do Imposto de Renda afasta a possibilidade de *bis in idem* entre a tributação: da pessoa jurídica (art. 153, III, CF; art. 43, CTN), e da pessoa física beneficiária de valores (art. 7º e 8º da Lei nº 7.713/88; art. 43, CTN).

O IRPJ incide sobre o lucro da pessoa jurídica, enquanto o IRPF incide sobre a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda pela pessoa física, conforme art. 43 do CTN. São fatos geradores diferentes, com sujeitos passivos distintos e bases de cálculo absolutamente diversas. Por isso, não existe *bis in idem* entre IRPJ e IRPF.

Como bem apontado no julgamento de piso, que não houve qualquer duplicidade de tributação. A fiscalização, ao reclassificar os valores declarados pela contribuinte, não transferiu titularidade de receitas da pessoa jurídica para a pessoa física. A titularidade dos rendimentos sempre foi, e permanece sendo, da recorrente. O que ocorreu foi apenas a retificação da natureza desses valores, que haviam sido indevidamente declarados como isentos, sob a rubrica de distribuição de lucros, sem que houvesse suporte contábil ou fiscal apto a demonstrar a efetiva apuração de lucros pela pessoa jurídica.

Com isso, evidencia-se que não se trata de tributar a pessoa física sobre receitas próprias da pessoa jurídica, mas sim de verificar que os valores pagos à contribuinte não representavam distribuição de lucros, mas remuneração por serviços, fato gerador próprio do IRPF. Esse entendimento afasta por completo a alegação de bis in idem, pois a tributação da pessoa jurídica não afasta a tributação da pessoa física, se esta auferiu rendimentos sujeitos ao IRPF; inexistente bis in idem, pois os fatos geradores são distintos.

Ainda, observa-se que, ao contrário do que defendem as recorrentes, tampouco a Fiscalização deu uma chancela de "validade jurídica" à SMSL. Ao contrário, a Fiscalização, no processo nº 13609-721.348/2016-11, corrobora todos os argumentos constantes do Relatório Fiscal de fls. 5240 a 5300, sublinhando que a SMSL não é organizada sob a forma de sociedade empresária, não possuiu estrutura física própria para prestação de seus serviços, prestando seus serviços em estabelecimentos de terceiros, e seu quadro social é composto exclusivamente de médicos que prestam os serviços de forma personalíssima.

A argumentação defensiva também não prospera sob o prisma do regime tributário da SMSL. A própria contribuinte afirma que a sociedade opta pelo Lucro Presumido, hipótese em que a base de cálculo do IRPJ é apurada mediante a aplicação de um percentual fixo sobre a receita bruta, sendo irrelevante a composição de despesas. Assim, ainda que se admitisse que a SMSL tivesse tratado tais valores como despesas, vez que no regime do lucro presumido, a apuração do IRPJ não se baseia em despesas, mas na aplicação do percentual de presunção sobre a receita bruta. Dessa forma, a autuação da pessoa jurídica — ainda que existente — não revela qualquer sobreposição material com a autuação da pessoa física.

Por fim, não há falar em violação ao art. 146 do CTN. O dispositivo veda a mudança de critério jurídico apenas quando dirigida ao mesmo sujeito passivo e ao mesmo fato gerador em exercícios posteriores. Aqui, não se está diante de mudança de critério, mas de lançamentos distintos, dirigidos a contribuintes diversos (PF e PJ), com bases de cálculo próprias. A vedação do art. 146 não se aplica quando se trata de contribuintes distintos, ainda que vinculados ao mesmo contexto econômico.

Assim, tanto sob o enfoque jurídico quanto sob o enfoque fático, resta evidenciado que não houve duplicidade de tributação, tampouco alteração indevida de critério jurídico, razão pela qual não há vício capaz de macular o lançamento.

2 PRELIMINAR – ILEGITIMIDADE PASSIVA

A recorrente suscita preliminar de nulidade do lançamento, sob o argumento de que, caso se admitam como verdadeiras as conclusões fiscais — no sentido de que os valores recebidos constituem rendimentos decorrentes de serviços prestados de forma autônoma (honorários médicos) — tais valores estariam sujeitos à tributação exclusivamente na fonte, nos termos do art. 61 da Lei nº 8.981/1995 e do art. 674 do RIR/1999. Desse modo, sustenta que o verdadeiro sujeito passivo da relação jurídica tributária seria a pessoa jurídica pagadora, responsável pela retenção e recolhimento do imposto devido na fonte, e não o contribuinte pessoa física ora autuado.

Todavia, a alegação não merece prosperar.

O art. 61 da Lei nº 8.981/1995 determina a retenção de imposto de renda na fonte à alíquota de 1,5% sobre importâncias pagas a título de serviços profissionais, incluindo serviços médicos. Contudo, a legislação confere ao imposto retido caráter antecipatório, integrando o conjunto de pagamentos mensais destinados a abater o imposto devido na Declaração de Ajuste Anual (art. 718, §1º, RIR/2018 - equivalente ao art. 674 do RIR/1999).

Não se trata, portanto, de tributação exclusiva na fonte. A exclusividade da tributação depende de previsão legal expressa, o que não ocorre no caso dos serviços profissionais regulamentados pelo art. 61. Em consequência, cabe ao contribuinte pessoa física: declarar os rendimentos recebidos; incluir o imposto retido como antecipação; proceder ao ajuste anual, apurando eventual imposto devido ou restituição.

Logo, ainda que houvesse omissão ou inexatidão na retenção pela fonte pagadora, a responsabilidade pela correta inclusão e classificação dos rendimentos na Declaração de Ajuste Anual permanece com o contribuinte. Isto é, o médico continua sendo sujeito passivo do IRPF no ajuste anual.

Nessa linha, a jurisprudência administrativa é reiterada no sentido de que, quando o lançamento versa sobre diferenças apuradas no ajuste anual da pessoa física, o sujeito passivo é necessariamente o contribuinte pessoa física, ainda que valores tenham sido (ou devessem ter sido) retidos na fonte pela pessoa jurídica pagadora. A ausência de retenção, a retenção incorreta ou o recolhimento a menor por parte da fonte pagadora não elidem a responsabilidade do contribuinte pelo imposto devido no ajuste anual.

A jurisprudência administrativa deixa claro que, quando o objeto do lançamento é, como no presente caso, classificação como isentos de rendimentos que deveriam ser considerados tributáveis, a responsabilidade é direta e exclusiva do contribuinte, que é o sujeito passivo da obrigação principal apurada na declaração.

Esse entendimento está alinhado com a própria natureza do IRPF declarado em regime de ajuste: o imposto devido na declaração é obrigação pessoal da pessoa física; e a fonte pagadora não é responsável pelo acerto global, mas apenas por retenções obrigatórias.

Ademais, o CARF tem reiterado que eventuais falhas da fonte pagadora — como ausência de retenção — podem ensejar ação fiscal própria, mas jamais alterar a responsabilidade pessoal do contribuinte, como sujeito passivo, especialmente quando o ajuste anual é o objeto da autuação.

Ainda, cumpre mencionar que:

A Súmula CARF nº 12 estabelece que *“o erro da fonte pagadora não impede o lançamento para o contribuinte pessoa física no ajuste anual”*.

Embora não haja súmula específica sobre o art. 61 da Lei nº 8.981/95, a aplicação desses entendimentos para casos similares ao presente é pacífica nas turmas da Segunda Seção, é ver, exemplificativamente:

Ac n. 2101-003.144

ILEGITIMIDADE PASSIVA. INOCORRÊNCIA. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO PELA FONTE PAGADORA. Não se vislumbra ilegitimidade passiva do contribuinte quando constituído crédito tributário em seu nome, em razão de ausência de recolhimento do IRPF pela fonte pagadora, vide enunciado 12 do CARF.

Pode-se concluir, portanto, que não há tributação exclusiva na fonte no caso dos serviços profissionais; o contribuinte é o sujeito passivo natural do imposto devido em sua Declaração de Ajuste Anual; a autuação versa sobre classificação indevida de rendimentos como isentos, matéria que recai integralmente sobre a esfera de responsabilidade do contribuinte; a jurisprudência do CARF é uniforme em reconhecer a legitimidade passiva da pessoa física nesses casos.

Assim, rejeita-se a preliminar de nulidade por ilegitimidade passiva, prosseguindo-se ao exame do mérito.

3 MÉRITO

Segundo a fiscalização, os rendimentos, declarados como distribuição de lucros, dizem respeito na verdade à remuneração de serviços médicos prestados pela contribuinte. A fiscalização relata que os honorários médicos são oriundos da Cooperativa de Trabalho Médico e Atividades Afins do Estado de Minas Gerais (Coopercon), decorrentes de atos cooperados, transitando pela Sociedade Médica de Sete Lagoas (SMSL) apenas para receberem formalmente a natureza de distribuição de lucros.

As recorrentes, por sua vez, defendem;

- i) A SMSL possui atuação em conformidade com as disposições legais e regulamentares. A ausência de reuniões ou assembleias de sócios não pode ser fundamento para desconsideração da sociedade para fins tributários. É perfeitamente admissível que qualquer dos sócios da sociedade simples contribua com seu trabalho, sem que isso descaracterize a sociedade ou desnature o lucro

distribuído. A contribuinte, por sua vez, enfatiza que não se enquadra na hipótese mencionada pela fiscalização de sócios da SMSL cuja contribuição era apenas em serviços;

ii) Ainda, a SMSL agiu nos estritos ditames legais, segregando os valores pagos aos médicos a título de pro labore dos valores concernentes aos dividendos pagos nos termos da lei, com a observância de critérios legais. O critério utilizado - trabalho individual de cada sócio - está perfeitamente de acordo com as disposições legais e com o contrato social, bem como de acordo com as orientações da Receita Federal dispostas na Solução de Consulta nº 46 da 6ª Região Fiscal¹³, que exige apenas a previsão contratual de distribuição desproporcional;

iii) O abuso da personalidade jurídica somente pode ser caracterizado em situações nas quais a pessoa jurídica dissimula a relação de emprego. No caso, porém, isso sequer foi cogitado pela fiscalização. Menciona o art. 129 da Lei nº 11.196/2005;

iv) 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 Sistema Único de Saúde ("SUS") - RESOLUÇÃO SES N.º 0599, 11 DE NOVEMBRO DE 2004. Deste modo, não pode ser considerado planejamento tributário, muito menos de caráter abusivo, a organização de acordo com regras estimuladas pelo ordenamento jurídico e pelo próprio poder público;

v) Ainda, defende que não há qualquer prova nos autos de que teria havido uma redução da carga tributária neste caso. Ao transitarem pela cooperativa, os valores repassados à SMSL sofrem tributação pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, gerando incidência em cascata, além de uma taxa de administração de 3% sobre os valores repassados. Os custos são, portanto, maiores que se a SMSL contratasse diretamente com os hospitais. Ainda que houvesse economia fiscal no presente caso, não houve qualquer ilícito;

vi) No presente caso o Fisco não logrou êxito em apresentar que houve um planejamento tributário e muito menos que houve abuso de forma. O rearranjo societário foi embasado em operações plenamente oponíveis ao Fisco e como tal não podem ser configuradas como abuso de direito para fins de descaracterização da operação. A atuação da Cooperativa, e por consequência, de seus cooperados, está limitada a apenas ao Estado de Minas Gerais. Assim, manifesto o propósito negocial da criação da sociedade, uma vez que os sócios, também cooperados da mesma Cooperativa e vivenciando a mesma limitação, poderiam vir a querer expandir sua área de atuação. Ainda, outra perspectiva na diferenciação entre a estrutura da Sociedade Simples e da Cooperativa que demonstra a importância e o propósito da criação daquela, é a forma de repartição de prejuízos e despesas entre os sócios. Dessa forma, a criação de uma Sociedade Simples garantiria aos sócios uma maior proteção patrimonial, conferindo previsibilidade e segurança jurídica para a atuação econômica dos sócios.

Não obstante, entendo que não assiste razão as recorrentes.

Situação similar, envolvendo a mesma pessoa jurídica e outro sócio, foi analisada pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF. Reproduzo trecho o voto vencedor, do ilustre Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, no acórdão n. 2401-011.642, com o qual concordo e adoto, também, como razões de decidir:

No Relatório Fiscal (e-fls. 5240/5300), 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. 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 SMSL especificamente para que os rendimentos decorrentes de atos cooperados assumissem a roupagem de dividendos. Daí falar-se que a SMSL não possui propósito negocial, tampouco estrutura para administrar uma sociedade com 150 sócios.

Nesse momento, não há como deixar invocar o extenso e detalhado Relatório Fiscal constante das e-fls. 5240/5300, lendo aos conselheiros os seus principais pontos.

Incontroverso nos autos que a Sociedade Médica de Sete Lagoas – SMSL ao tempo dos fatos geradores (anos-calendário 2013 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. Ricardo Henrique Lanza Meirelles, 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 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 DOC.001.14; DOC.001.41.1; DOC.009.0, item 4, nas fls. 4738 e 4744; DOC.009.3, na fl. 4751; e DOC.038) 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 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 anoscalendário de 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 anoscalendário de 2013, 2014 e 2015 (DOC.002, e-fls. 4638), 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 (DOC.001.8, fl. 246 e seguintes e DOC.001.9, fl. 387 e seguintes), 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 consequentemente 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 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).

Corroborando também essa constatação o fato de a sociedade não ter realizado assembleias gerais para aprovar contas dos administradores referentes aos anos-calendário de 2013, 2014 e 2015, exercícios 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 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 autuado 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.

Observa-se, ainda, que o mesmo racional foi adotado ao analisar processos relativos ao IRPF devido por médicos que classificaram como isentos (dividendos) honorários médicos recebidos através da mesma sociedade (SMSL):

2201-012.279 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015 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.

2201-012.278 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015 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.

2401-012.355 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROVA. PRESSUPOSTO DE FATO E DE DIREITO.

Não apresentada prova ou alegação capaz de infirmar os pressupostos de fato e de direito do lançamento, não prosperar o recurso voluntário.

Como se vê, além das irregularidades societárias na distribuição dos dividendos, restar patente a simulação no caso (elisão fiscal). Como bem destacado pela decisão de piso, o recurso não se preocupa em enfrentar de maneira específica e pontual a farta acusação fiscal quanto à natureza de honorários médicos e à indevida classificação como distribuição de lucros, limitando-se a alegar genericamente a legalidade formal dos atos praticados isoladamente ou mesmo a aduzir irrelevância de tais atos para a esfera fiscal.

A própria contribuinte, em resposta à intimação fiscal (e-fl. 327), deixa cristalino que os rendimentos têm natureza de honorários médicos, são recebidos através da SMSL para emissão de nota fiscal e posteriormente são repassados aos médicos:

2 – A Equipe decada especialidade negocia os honorários com o Hospital e então indica a Sociedade Médica para emitir a nota fiscal para recebimento e posterior repasse aos médicos.

(...)”

Observa-se, por fim, que quanto ao alegado o propósito negocial da criação da sociedade, (i) *“uma vez que os sócios, também cooperados da mesma Cooperativa e vivenciando a limitação territorial da Coopercon, poderiam vir a querer expandir sua área de atuação”* e (ii) *“garantir aos sócios uma maior proteção patrimonial, conferindo previsibilidade e segurança jurídica para a atuação econômica dos sócios”*, não são aptas a modificar as conclusões alçadas acerca da artificialidade.

Em face às considerações tecidas, entendo que descabe à Julgadora avaliar a correção da forma declarada para o fim extratributário pretendido, vez que caracterizada a simulação. Eventual utilização para fins não tributários, não justificam estruturas e negócios artificiais (sem substância), com base no conceito civilista.

Não se trata de rechaçar ou impedir a escolha do contribuinte para eventual reorganização societária, inclusive, como exposto tal análise restaria dotada de subjetivismo.

Mesmo que se reconheça o propósito não tributário, este deve estar em consonância com a operação vista em sua integralidade. No particular, a alegação da existência de propósito negocial, por si só, não é apta a afastar o lançamento, vez que as provas juntadas autos, conforme acima, sinalizam a artificialidade.

Como exposto pela DRJ, resta mais evidente a natureza de honorários médicos, o planejamento tributário abusivo e o conhecimento de tal procedimento por parte de todos os envolvidos, pela minuta de declaração a ser assinada por representantes das sociedades em

questão afirmando a ciência de possibilidade de autuação da Receita Federal do Brasil para considerar como rendimentos tributáveis dos sócios os valores a título de distribuição isenta de lucros das pessoas jurídicas cooperadas, exigindo o IRPF diretamente do sócio (a fiscalização coletou no site da Coopercon - arquivo não paginável n. 201804161429073):

DECLARAÇÃO E AUTORIZAÇÃO

Declaro que recebi da COOPERCON – Cooperativa de Trabalho Médico e Atividades Afins do Estado de Minas Gerais, CNPJ 02.556.125/0001-28, os devidos esclarecimentos sobre as alterações introduzidas pela Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1.540/2015 e fui orientado a não mais receber, por meio da pessoa jurídica cooperada, os honorários pagos pelos órgãos da administração pública federal, até que se torne possível a adequação aos ditames do novo dispositivo legal.

Quanto aos honorários pagos pelos demais convênios contratantes da cooperativa (entidades privadas), estou 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, com acréscimo de juros e multas, ou seja, todos os valores distribuídos como lucros não tributáveis pela PJ poderão ser tratados como rendimentos tributáveis dos sócios.

Embora plenamente ciente do risco, ratifico, na qualidade de administrador indicado no contrato social e representante da PJ e dos seus sócios, **a autorização para que a COOPERCON – Cooperativa de Trabalho Médico e Atividades Afins do Estado de Minas Gerais, continue efetuando todos os repasses de honorários pagos por convênios privados através da pessoa jurídica abaixo.**

Por força desta autorização, a PJ cooperada e os seus sócios desoneram a COOPERCON Cooperativa de Trabalho Médico e Atividades Afins do Estado de Minas Gerais de responsabilidade e se comprometem a lhe ressarcir, corrigidos pelo IGPM, quaisquer valores que porventura tenha que pagar, em decorrência de eventuais condenações em processos administrativos e/ou judiciais, inclusive despesas com advogados.- grifou-se.

Registre-se, por cautela, que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmada na ADPF 324, no Tema 725 da repercussão geral e na ADC 66 não altera a solução da presente controvérsia.

A razão é simples: o presente feito versa sobre IRPF e sobre a natureza dos rendimentos percebidos pelo contribuinte. Não se discute, aqui, vínculo empregatício, nem a lícitude, em tese, da prestação de serviços médicos por intermédio de pessoa jurídica. O ponto controvertido consiste em definir se os valores declarados como isentos, a título de distribuição de lucros, possuíam efetivamente essa natureza ou se correspondiam a rendimentos tributáveis auferidos pela pessoa física em decorrência da prestação de serviços médicos.

Inclusive, o próprio Relatório Fiscal faz menção a “serviços médicos prestados” e a “honorários médicos”, sem em momento algum sustentar que a recorrente seria empregada da SMSL (inclusive o auto de infração frisa que são “rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício”). Isso confirma que o lançamento não se funda na caracterização de vínculo de emprego, mas na conclusão de que os valores recebidos tinham natureza de rendimentos decorrentes da prestação de serviços médicos, e não de distribuição de lucros. A discussão, portanto, permanece circunscrita ao IRPF e à correta qualificação da natureza dos rendimentos auferidos pela pessoa física (o que, inclusive, pode-se admitir como prestador de serviço contribuinte individual).

No caso concreto, a fiscalização concluiu, com base no conjunto probatório reunido nos autos, que houve artificial interposição da Sociedade Médica de Sete Lagoas – SMSL para atribuir aparência de distribuição de lucros a valores que, em sua essência, derivavam de atos cooperados e da prestação de serviços médicos.

Os precedentes do STF acima referidos afirmam a licitude, em abstrato, da terceirização, da divisão do trabalho entre pessoas jurídicas e da prestação de serviços intelectuais por intermédio de pessoa jurídica. Não impedem, contudo, que a autoridade fiscal, em matéria de imposto sobre a renda da pessoa física, examine a realidade material dos fatos para identificar a natureza dos rendimentos e afastar a qualificação formal atribuída aos pagamentos, em patente simulação, quando o conjunto probatório indicar que os valores, embora rotulados como lucros ou dividendos, constituíam rendimentos tributáveis.

Foi justamente essa a conclusão adotada no lançamento. Como visto, segundo o Relatório Fiscal, a SMSL não apresentava autonomia operacional compatível com a posição formal que ocupava no arranjo adotado, havia forte dependência administrativa em relação à COOPERCON, e os repasses guardavam correspondência com a produção médica individual. Tais elementos, entre outros, levaram à compreensão de que os valores recebidos pelo contribuinte não consubstanciavam distribuição de lucros isenta, mas rendimentos tributáveis da pessoa física, decorrentes de serviços médicos.

Assim, não há identidade entre a matéria apreciada pelo STF nos precedentes mencionados e a controvérsia destes autos (os quais, inclusive, não socorrem situações em que evidente a ocorrência de simulação). Por isso, a licitude abstrata da prestação de serviços por pessoa jurídica não afasta, por si só, a conclusão fiscal de que os valores declarados como distribuição de lucros correspondiam, em verdade, a rendimentos tributáveis.

Pelo exposto, deve ser mantido o lançamento fiscal.

4 MULTA QUALIFICADA

Quanto à multa qualificada, extrai-se do Relatório Fiscal a seguinte motivação:

Ao declarar os montantes recebidos como rendimentos isentos - a título de “lucro distribuído / dividendos” – quando na verdade se trata de rendimento decorrente do trabalho não assalariado, no caso, 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 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 saiba 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.

(...)

Conforme demonstrado ao longo deste Termo, a SMSL, 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).

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”.

Verifica-se, pois, que tal procedimento está em consonância com 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. Respondendo à indagação anterior, 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 simplesmente para emissão de notas fiscais e “conversão” de 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\$ 665.033,26, como rendimentos isentos no período fiscalizado, 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\$ 182.884,14, (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 previsto no art. 1º, incisos I e IV da Lei 8.137/90. Resta, portanto, justificada a qualificação da multa.

Nesse particular, concordo com a decisão de piso. Conforme já analisado, restou evidente o ajuste doloso da contribuinte com o intuito de sonegar e fraudar o Fisco, através de conluio elaborado pela Coopercon, utilizando a SMSL para repassar os honorários médicos disfarçadamente como distribuição de lucros.

O conjunto probatório constante dos autos gera a convicção de que a contribuinte autuado tinha conhecimento da simulação havida, ou seja, da artificial interposição da SMSL, tanto que afirma que seu ingresso na SMSL objetivou o fluxo do recebimento de pagamentos e a organização administrativa mais eficaz (e-fl. 327 – Resposta ao Termo de Intimação 02). Por conseguinte, correta a qualificação da multa de ofício empreendida pela autoridade lançadora.

4.1 RETROATIVIDADE BENIGNA

Entretanto, apesar da improcedência dos argumentos levantados pelos recorrentes, verifica-se que o art. 44 da Lei n. 9.430/96 foi alterado pelo art. 8º da Lei n. 14.689/23, passando a ter a seguinte redação:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões.

Como se vê, a alteração legislativa promovida estabelece que a multa qualificada deverá ser lançada no montante de 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício. A multa de 150% passa a ser aplicável apenas nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo.

Nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN a lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração. É nesse sentido o que determina, inclusive, o Parecer SEI n. 3950/2023/MF.

Deste modo, deve-se aplicar a retroação da multa da Lei n. 9.430/96, art. 44, § 1º, VI, reduzindo-a ao percentual de 100% (cem por cento).

5 RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

No que tange à responsabilidade solidária, concordo com a decisão de piso e adoto os fundamentos ali expostos, mediante a reprodução do seguinte trecho (art. 114, §12, do RICARF):

Da Responsabilidade Solidária

12. Com base no art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional instituído pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996, a fiscalização lavrou termo de responsabilidade solidária contra a Coopercon e Eduardo José da Costa, diretor financeiro da Coopercon e sócioadministrador da SMSL.

12.1 A defesa alega essencialmente que não houve beneficiamento econômico de tais sujeitos passivos, não cabendo a caracterização de interesse comum. Aduz que, no caso do sócio-administrador, deveria a autoridade lançadora demonstrar a vantagem econômica e enquadrá-lo no art. 135 do CTN, o que não foi feito. Quanto à Coopercon, sustenta que não houve demonstração de evidente controle sobre a SMSL.

12.2 Como já comentado neste voto, o controle da SMSL por parte da Coopercon é indiscutível e o conluio entre estas e o sujeito passivo é nítido na elaboração do

ajuste doloso para fraudar o Fisco na tentativa de emprestar natureza de distribuição de lucros a rendimentos oriundos de honorários de serviços médicos. Acrescente-se a isto o fato de Eduardo José da Costa exercer a administração de ambas as pessoas jurídicas. Logo, não há dúvidas sobre a atuação conjunta e consciente para sonegar de tributo e fraudar a legislação fiscal. Resta, então, avaliar a ocorrência do interesse comum para fins de enquadramento no art. 124, I, do CTN.

12.3 Assim dispõe o mencionado dispositivo:

"Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;"

12.4 Primeiramente, vale lembrar que a norma não define interesse comum necessariamente como possível vantagem econômica, bastando existir interesse na situação que constitui do fato gerador. No caso dos autos, em contexto de conluio para sonegar e fraudar a Administração Tributária, o interesse comum é inerente, evidenciado pelo próprio ajuste das partes, qual seja, disfarçar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

12.5 Por outro lado, interpretar que, para fins do art. 124, I, do CTN, o responsável solidário também deva estar em condições de ser contribuinte do tributo é indevidamente restringir o alcance do dispositivo, que não demarcou qualquer limitação nessa diretriz.

12.6 Como se vê, a larga participação das partes na fraude denuncia o interesse comum a viabilizar a responsabilidade solidária na forma do referido dispositivo.

Conforme exposto à sociedade no presente voto, o conjunto probatório constante dos autos gera a convicção de caber a responsabilização solidária da COOPERCON e do Sr. Eduardo José da Costa com lastro no art. 124, I, do CTN diante da situação de ilícitos provada pela fiscalização, havendo comprovação de nexo causal da atuação consciente de ambos na artificial interposição da SMSL. É ver trecho do Relatório Fiscal:

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.

Ao contrário do defendido, não se trata de um mero interesse econômico, mas de vínculo com os fatos jurídicos tributários objeto do lançamento sob o aspecto dos atos ilícitos a ele vinculados, a revelar interesse jurídico comum advindo da atuação de ambos na artificial manipulação dos fatos geradores. Por conseguinte, correta a imputação empreendida pela autoridade lançadora.

Sendo assim, mantenho a responsabilidade solidária.

6 COMPENSAÇÃO

Por fim, deve ser rejeitado o pedido de compensação com tributos recolhidos pela SMSL.

A compensação tributária tem natureza de direito subjetivo do contribuinte com rito procedimental e normativo próprios diversos dos afetos aos processos administrativos que tratam de atuação fiscal. Tal pleito somente pode ser veiculado por meio do Programa Gerador do Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação (PER/DCOMP),

Não obstante, ressalto, ainda valor a ser compensado foi pago por pessoa com personalidade jurídica diversa. E, como bem explicado pela decisão de piso, *“não houve transferência de rendimentos da pessoa jurídica para a pessoa física, apenas reclassificação da natureza dos rendimentos, que passaram de isentos para tributáveis, mas com a mesma titularidade, a pessoa física”*.

7 CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares e dar-lhe provimento parcial, para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100% (cem por cento).

Assinado Digitalmente

Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo

ACÓRDÃO 2302-004.467 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 13609.721565/2017-83

DOCUMENTO VALIDADO