



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13609.721651/2017-96
ACÓRDÃO	2201-012.278 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	EDUARDO MENEZES DE SOUZA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

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

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo recorrente.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. APLICAÇÃO SOMENTE ÀS PARTES LITIGANTES.

As decisões administrativas e as judiciais não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela, objeto da decisão.

COMPENSAÇÃO. PEDIDO. APRECIÇÃO. INCOMPETÊNCIA DO CARF.

A competência para apreciar pedido de compensação de tributos é do titular da unidade da Receita Federal do Brasil da jurisdição do domicílio tributário do contribuinte.

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.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM. CARACTERIZAÇÃO.

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

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. EXIGIBILIDADE.

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

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

Aplica-se legislação de forma retroativa a ato ou fato pretérito, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

Superveniência da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que alterou o percentual da multa qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/96.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer dos recursos voluntários quanto ao pedido de compensação, e, na parte conhecida, em dar-lhes provimento parcial, para reduzir a multa aplicada para 100%, em virtude da retroatividade benigna.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Thiago Álvares Feital e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário em face da decisão da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande (MS), consubstanciada no Acórdão nº 04-45.448 (fls. 5.605/5.614), o qual julgou improcedente a impugnação apresentada pelos sujeitos passivos (principal e solidários).

Foi efetuado lançamento de crédito tributário do Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF - relativo aos exercícios 2013, 2014, 2015 e 2016 (anos-calendário 2012, 2013, 2014 e 2015), por meio do Auto de Infração de fls. 5.170/5.185, no valor total de R\$ 676.930,41, inclusos multa de ofício de 150% e juros de mora calculados até 30/11/2017, em virtude da infração de “Rendimentos recebidos classificados indevidamente na DIRPF”.

Foram relacionados como sujeitos passivos solidários os Contribuintes: Coopercon – Cooperativa de Trabalho Médico e Atividades Afins do Estado de Minas Gerais e Eduardo José da Costa.

Reproduzo, abaixo, o relatório do Acórdão de Impugnação, que bem relata o ocorrido até aquele momento.

No Relatório de Auditoria Fiscal (fls. 5186) 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.

Em sua impugnação de folha 5270 o contribuinte e os sujeitos passivos solidários alegam, em preliminar, que:

- nulidade do lançamento: segundo o impugnante há conflito entre o auto de infração lavrado em relação à Sociedade Médica de Sete Lagoas Ltda e o auto de infração lavrados em relação ao sócio pessoa física:

Quando da fiscalização junto à Sociedade Médica a Receita Federal teria lavrado auto de infração para a cobrança de diferença de IRPJ e CSLL, em decorrência de erro na aplicação do índice de apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL. A base de incidência deste índice foram os pagamentos oriundos da COOPERCON.

Posteriormente a Receita Federal, quando da fiscalização dos sócios, entendeu que os lucros distribuídos pela sociedade médica seriam na verdade remuneração pelo trabalho individual de cada médico.

No entendimento do impugnante, em ambos os casos, a base de tributação foram os pagamentos oriundos da COOPERCON que, no primeiro momento, teriam sofrido a incidência do IRPJ e CSLL e, no segundo momento, a incidência do IRPF, o que caracterizaria a figura do bis in idem. Ante tal situação alega que há nulidade no lançamento.

- inexistência de responsabilidade tributária solidária da Coopercon e do Sr. Eduardo José da Costa:

a) Alega que a responsabilidade tributária solidária do Sr. Eduardo José da Costa não se sustenta em razão de que este não participa, não se beneficia e tampouco tem interesse comum em relação ao sujeito passivo.

Afirma que não há nos autos prova de que o coobrigado tenha agido dolosamente com o fim de suprimir o pagamento de tributo, nem tampouco de que tenha recebido qualquer vantagem econômica decorrente da situação em exame, o que implicaria no afastamento da sua responsabilidade solidária.

b) Com respeito à atribuição de responsabilidade tributária solidária à Coopercon alega que esta também não se sustenta, em razão dos mesmos fundamentos apresentados com relação ao Sr. Eduardo José da Costa.

Sustenta que a Coopercon praticou somente atos cooperativos, nos estritos termos da lei. A remuneração recebida por esta (3%) serviria somente para custear as suas despesas operacionais, não se caracterizando interesse econômico em razão disto.

Não havendo evidência da prática de fraude ou conluio por parte da Coopercon, sustenta que deve ser afastada a sua responsabilidade solidária.

Quanto ao mérito alegam que:

- a atuação da Sociedade Médica segue os preceitos legais:

Afirma que os serviços prestados pela sociedade médica, por meio de seus sócios, em ambiente hospitalar, é legítimo e segue os preceitos legais. Assim, ao contrário do que afirma a fiscalização, a ausência de estrutura física e a prestação de serviços médicos em ambientes de terceiros não desnatura a sociedade.

- tipo de sociedade. Inexistência de fundamentos para descaracterização:

Alega que as sociedades simples, mesmo adotando um dos tipos de sociedade empresária possíveis, não perdem a natureza de sociedade simples. Assim é cabível a existência de sócios cuja contribuição se dê em serviços e a inexistência de atas de assembleias não invalidam a sociedade.

- pagamento de lucros a não sócios:

Alega que na condição de sociedade simples esta pode ter sócios que não participam do capital social, os chamados sócios de serviços. No presente caso houve o pagamento de lucros a sócios de serviços, nos termos previstos na legislação de regência, não havendo motivo para a descaracterização da sociedade.

- critérios de distribuição de lucros:

Alega que durante a ação fiscal ficou demonstrado que os procedimentos realizados são individualizados e cobrados de acordo com os valores praticados e, após o recebimento e o recolhimento dos tributos pela sociedade médica, os valores são distribuídos aos sócios a título de antecipação de lucros.

Afirma que o critério utilizado – trabalho individual de cada sócio – está de acordo com as disposições legais e com as orientações expedidas pela Receita Federal, não sendo passível de questionamento pela fiscalização.

- ausência de propósito negocial:

Alega que os argumentos apresentados pela fiscalização para tentar desqualificar a personalidade jurídica da sociedade não tem qualquer fundamento, posto que não encontram qualquer respaldo legal ou normativo.

Afirma que estando afastada a simulação, diante da comprovação da validade jurídica do negócio e a sua efetiva ocorrência no mundo dos fatos, além da inexistência de planejamento tributário abusivo, é incabível a tentativa de desconsideração dos atos ou negócios praticados pela sociedade.

- improcedência da multa agravada:

Alega que para a qualificação da multa é necessário que a autoridade fiscal prove a prática dolosa de atos fraudulentos. Neste sentido entende que o agente fiscal

teria que ter demonstrado que o sujeito passivo agiu, consciente e voluntariamente, no sentido de suprimir carga tributária, pois o dolo não pode ser presumido.

Afirma que os elementos trazidos aos autos não permitem concluir que houve prática de fraude ou sonegação e muito menos o dolo, o que implica na redução da multa para 75%.

- compensação de tributos recolhidos pela Sociedade Médica:

Alega que a Sociedade Médica efetuou o recolhimento de IRPJ, CSLL, COFINS e PIS sobre os pagamentos que recebeu da Coopercon. Como a presente autuação transferiu o fato gerador da pessoa jurídica para a pessoa física, deve o Fisco apurar os valores que foram recolhidos proporcionalmente aos lucros que foram recebidos pelo impugnante, compensando-os no presente lançamento.

Ao final requerem a improcedência do lançamento e o afastamento da responsabilidade solidária.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande (MS), por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, cuja decisão foi assim ementada (fls. 5.605/5.614):

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

O Contribuinte Eduardo Menezes de Souza foi cientificado da decisão em 04/04/2018 (A. R. de fl. 5.619).

Também foram cientificados os seguintes sujeitos passivos, responsáveis solidários pelo crédito tributário:

- Eduardo José da Costa, em 05/04/2018 (A. R. de fl. 5.621);

- Coopercon – Coop. de Trab. Médico e Ativ. Afins do Estado de Minas Gerais, em 05/04/2018 (A.R. de fl. 5.623).

O Contribuinte Eduardo Menezes de Souza apresentou, em 03/05/2018, o Recurso Voluntário de fls. 5.627/5.694), no qual alega o seguinte, em breve resumo:

- I- Impossibilidade da aplicação da multa qualificada
- II- Incompatibilidade da autuação em face da autuação da SMSL sobre os mesmos rendimentos
- III- Ilegitimidade passiva – tributação exclusiva na fonte e erro de enquadramento material da autuação
- IV- Legalidade dos procedimentos adotados pelo Contribuinte:
 - a. Estrutura de atendimento – atuação em conformidade com as disposições legais e regulamentares
 - b. Inexistência de fundamentos para descaracterização da sociedade
 - c. Pagamento de lucros a não sócios
 - d. Legalidade da proporção de distribuição de lucros aos sócios
 - e. Improcedência da alegação de ausência de propósito negocial
 - f. Limitação do aspecto territorial e possibilidade de expansão da atuação dos médicos por meio da SMSL
 - g. Dinâmica do rateio de prejuízo dos cooperados x responsabilidade limitada na sociedade
- V- Incorreta quantificação do crédito tributário – necessidade de exclusão dos tributos recolhidos pela sociedade médica
- VI- Impossibilidade de exigência de multa – Parecer Normativo nº 01/2002

Cita decisões administrativas.

Os sujeitos passivos solidários apresentaram, por meio de procurador legalmente habilitado, em 23/04/2028, o Recurso Voluntário de fls. 5.697/5.756, com os seguintes argumentos, em síntese:

I – Nulidade material. Autuação sobre os mesmos rendimentos exigidos da Pessoa Jurídica. Mudança de critério jurídico. Ofensa aos artigos 142 e 146 do CTN

II – Inexistência de responsabilidade tributária solidária da Coopercon e Eduardo José da Costa

III – Legalidade dos procedimentos adotados pelo Contribuinte: nesse ponto, repisa as alegações do sujeito passivo principal.

IV – Improcedência da multa de 150%

V – Compensação dos tributos recolhidos pela SMSL

Citam decisões administrativas.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Relator.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS

Os Recorrentes citam diversas decisões administrativas. Quanto ao entendimento que consta das decisões proferidas pela Administração Tributária ou pelo Poder Judiciário, embora possam ser utilizadas como reforço a esta ou aquela tese, elas não se constituem entre as normas complementares contidas no art. 100 do CTN e, portanto, não vinculam as decisões desta instância julgadora, restringindo-se aos casos julgados e às partes inseridas no processo de que resultou a decisão. São inaplicáveis, portanto, tais decisões à presente lide.

PRELIMINARES

Os Recorrentes pugnam pela nulidade do lançamento, sob o fundamento de que o lançamento fiscal recai sobre os mesmos rendimentos sobre os quais a Delegacia da Receita Federal de Sete Lagoas/MG, agente autuante, exige da Sociedade Médica de Sete Lagoas Ltda o Imposto de Renda sobre a Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Aduz que, em ambos os casos, exige-se o pagamento de imposto de renda sobre os valores repassados pela Coopercon, primeiro objetivando o IRPJ e a CSLL e, posteriormente, o IRPF, configurando *bis in idem*.

Alega que ocorreu alteração do critério jurídico do lançamento, por vias transversas, com ofensa aos artigos 142 e 146 do CTN.

Pois bem.

A presente autuação diz respeito aos rendimentos declarados como isentos e não tributáveis pelo Contribuinte em suas declarações de ajuste anual dos exercícios de 2013 a 2016 (anos-calendário 2012 a 2015), os quais a Fiscalização considerou como indevidamente classificados como lucros distribuídos pela empresa Sociedade Médica de Sete Lagoas Ltda (SMSL), pois correspondem, de fato, a rendimentos tributáveis recebidos pela prestação de serviços médicos.

O lançamento fiscal efetuado na sociedade médica, por sua vez, é relativo à aplicação incorreta do coeficiente de presunção do lucro presumido, aplicado sobre a receita bruta, acarretando a exigência de IRPJ e CSLL. Portanto, a outra autuação foi restrita aos percentuais de lucro presumido a incidirem sobre a receita bruta da SMSL, com questões inerentes apenas à tributação das pessoas jurídicas, não se referindo à natureza tributária das transferências de valores efetuadas pela SMSL aos profissionais médicos.

Assim, são infundadas as alegações dos Recorrentes sobre a existência de *bis in idem* ou alteração de critério jurídico, uma vez que as hipóteses de incidência são distintas e as exigências relativas às pessoas físicas não se confundem com aquelas relativas à pessoa jurídica.

Cabe esclarecer que o lançamento fiscal foi elaborado nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, especialmente a verificação da efetiva ocorrência do fato gerador tributário, a matéria sujeita ao tributo, bem como o montante individualizado do tributo devido.

O art. 142, CTN, estabelece que:

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

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

Assim, não compete ao Auditor Fiscal agir de forma discricionária no exercício de suas atribuições. Em constatando a falta de recolhimento, face a ocorrência do fato gerador, deve lavrar de imediato o Auto de Infração de forma vinculada, constituindo o crédito tributário.

Portanto, o procedimento fiscal atendeu todas as determinações legais, não havendo, pois, nulidade.

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

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

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

Art. 59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

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

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

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Portanto, rejeitam-se as preliminares de nulidade.

MÉRITO

Os Recorrentes alegam o seguinte:

- Os serviços prestados pela sociedade médica, por meio de seus sócios, em ambiente hospitalar, é legítimo e segue os preceitos legais. Assim, ao contrário do que afirma a fiscalização, a ausência de estrutura física e a prestação de serviços médicos em ambientes de terceiros não desnatura a sociedade.
- As sociedades simples, mesmo adotando um dos tipos de sociedade empresária possíveis, não perdem a sua natureza. Assim é cabível a existência de sócios cuja contribuição se dê em serviços e a inexistência de atas de assembleias não invalidam a sociedade.
- Na condição de sociedade simples, pode ter sócios que não participam do capital social, os chamados sócios de serviços. No presente caso, houve o pagamento de lucros a sócios de serviços, nos termos previstos na legislação de regência, não havendo motivo para a descaracterização da sociedade.
- Durante a ação fiscal, restou demonstrado que os procedimentos realizados são individualizados e cobrados de acordo com os valores praticados e, após o recebimento e o recolhimento dos tributos pela sociedade médica, os valores são distribuídos aos sócios a título de antecipação de lucros.
- O critério utilizado – trabalho individual de cada sócio – está de acordo com as disposições legais e com as orientações expedidas pela Receita Federal, não sendo passível de questionamento pela Fiscalização.
- Os argumentos apresentados pela Fiscalização para tentar desqualificar a personalidade jurídica da sociedade não tem qualquer fundamento, pois não encontram qualquer respaldo legal ou normativo.
- Diante da comprovação da validade jurídica do negócio e a sua efetiva ocorrência no mundo dos fatos, além da inexistência de planejamento tributário abusivo, é incabível a tentativa de desconsideração dos atos ou negócios praticados pela sociedade.

Não têm razão os 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, cujo acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

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.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

PROVA. PRESSUPOSTO DE FATO E DE DIREITO.

Não tendo o recorrente apresentado prova capaz de afastar os pressupostos de fato e de direito do lançamento, não há como prosperar o recurso voluntário.

RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. LEI Nº 14.689/2023. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA REDUZIDA A 100%.

A Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, alterou o percentual da Multa Qualificada, reduzindo-a a 100%.

A referida turma decidiu, por maioria, dar provimento parcial ao recurso voluntário para aplicar a retroação da multa prevista na Lei nº 9.430/96, art. 44, § 1º, VI, incluído pela Lei 14.689/2023, reduzindo-a ao percentual de 100%.

Reproduzo abaixo o voto vencedor, do ilustre Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, 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 anos-calendário 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 anos-calendário 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).

Corrobora 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.

Aduz, ainda, o Recorrente Eduardo Menezes que, diferentemente do que fez a Fiscalização, que deslocou a sujeição passiva para a pessoa física do sócio, deveria tê-lo feito para quem efetuou o pagamento.

Sustenta que o lançamento deveria ter sido efetuado com base no art. 61, § 1º, da Lei nº 8.981/95, por pagamento sem causa, de modo que há evidente erro no enquadramento legal da autuação, assim como ilegitimidade passiva do Recorrente, pois a responsabilidade recairia sobre a fonte pagadora.

Não há como acolher a pretensão recursal, por preclusão.

Verifica-se que os Recorrentes não apresentaram esses argumentos em sua Impugnação e, em consequência, não houve manifestação da decisão da DRJ sobre a matéria.

Desse modo, trata-se de matéria não impugnada, a qual não faz parte do litígio, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, que regulamenta o processo administrativo fiscal: *Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997).*

Ainda que se possa considerar essa matéria como de ordem pública, por envolver erro no enquadramento legal e ilegitimidade passiva, não possui razão o Recorrente.

O lançamento fiscal foi efetuado em face do sujeito passivo que recebeu os rendimentos da pessoa jurídica, em razão dos serviços médicos prestados, não havendo que se falar em pagamento sem causa ou beneficiário não identificado, hipóteses essas previstas no mencionado art. 61, § 1º, da Lei nº 8.981/95.

Também não se admite, nesse caso, que a sujeição passiva seja da fonte pagadora, como aduz o Recorrente, uma vez que a responsabilidade recai sobre o beneficiário dos rendimentos, conforme dispõe a Súmula CARF nº 12:

Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual, é legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário, ainda que a fonte pagadora não tenha procedido à respectiva retenção. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Portanto, deve ser mantida a decisão recorrida.

MULTA QUALIFICADA – 150%

Os Recorrentes contestam a aplicação da multa qualificada, no percentual de 150%, alegando a inexistência de conduta dolosa. Afirmam que a utilização de determinado modelo de

negócio, ainda que insubsistente, mas sem qualquer simulação, não justifica a qualificação da multa.

Sem razão os Recorrentes.

Conforme amplamente demonstrado no Relatório Fiscal, está-se diante de uma situação em que houve uma simulação, onde foi constatada a interposição da pessoa jurídica SMSL, com o objetivo de supressão ou redução da tributação.

Assim discorreu a autoridade fiscal para justificar a qualificação da multa (Relatório Fiscal – fls. 5.235/5.238):

Ao declarar o montante de R\$ 866.889,46 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 informou e/ou prestou declaração falsa ao Fisco. Por outro lado, ao utilizar os demonstrativos de pagamentos (DOC.032 e DOC.038) 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 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 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 MÁRCIA 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, em vez de rendimentos tributáveis. Em contrapartida, a COOPERCON cobrava 3% sobre os valores repassados como “taxa de administração de sociedade civil”.

As respostas postadas pelo contribuinte em 16/08/2017 (DOC.043) corroboram que existe uma confusão institucional entre SMSL e COOPERCON. A SMSL é usada

basicamente para a emissão de notas fiscais, ou seja, o controle e toda estrutura administrativa era da COOPERCON:

- Que a SMSL surgiu por meio de médicos já cooperados da COOPERCON, que trabalhavam no HOSPITAL IRMANDADE DE NOSSA SENHORA DAS GRAÇAS, com a finalidade de otimizar o processo de recebimento dos honorários médicos vinculados a serviços prestados nesse hospital.
- Que os honorários médicos são negociados entre o corpo clínico de cada especialidade e a administração do HOSPITAL IRMANDADE DE NOSSA SENHORA DAS GRAÇAS, sendo o pagamento efetuado para SMSL com a administração da COOPERCON. Concluo que a negociação é individual e particular. Não é a SMSL que traz clientes ou negocia valores.
- Que quando se tornou sócio da SMSL, já era sócio da COOPERCON.
- Que só se lembra de ter participado das primeiras reuniões, ao ingressar na cooperativa, sempre com a presença da Sra. TÂNIA MÁRCIA CAETANO MOREIRA. Trata-se da gerente-geral da COOPERCON.
- Que não conhece o Sr. EDUARDO JOSÉ DA COSTA pessoalmente. Lembro que se trata do Sócio-administrador e Diretor Administrativo da SMSL.

Tais informações nos provocam a seguinte indagação: ora, se a COOPERCON detinha todos esses atributos e o sujeito passivo era cooperado dessa entidade, por que ingressar no quadro societário de uma empresa que utiliza a estrutura administrativa e o poder de negociação daquela que ele já era cooperado? Mais adiante entendemos o porquê.

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 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\$ 866.889,46, 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\$ 238.394,604, (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.

Diante dos fatos apurados, foi formalizada a Representação Fiscal para Fins Penais (Processo Administrativo nº 13609-721.653/2017-85), em decorrência dos fatos descritos, que em tese, configuram crime contra a ordem tributária, definido pela Lei nº 8.137 de 27 de dezembro de 1990.

Aqui, é interessante trazer o conceito doutrinário de simulação, extraído da obra de Orlando Gomes:

Há simulação quando em um negócio jurídico se verifica intencionalmente divergência entre a vontade real e a vontade declarada, com o fim de enganar terceiros. É uma deformação voluntária para escapar à disciplina normal do negócio, prevista na lei. (Introdução ao Direito Civil, 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1983)

Sílvio de Salvo Venosa também define a simulação, da seguinte forma:

Juridicamente, é a prática de ato ou negócio que esconde a real intenção. A intenção dos simuladores é encoberta mediante disfarce, parecendo externamente negócio que não é espelhado pela vontade dos contraentes. As partes não pretendem originalmente o negócio que se mostra à vista de todos; objetivam tão-só produzir aparência. Trata-se de declaração enganosa de vontade. (Direito civil. Parte geral. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003)

Conforme Venosa:

Simular é fingir, mascarar, camuflar, esconder a realidade. Juridicamente, é a prática de ato ou negócio que esconde a real intenção. A intenção dos simuladores é encoberta mediante disfarce, parecendo externamente negócio que não é espelhado pela vontade dos contraentes.

As partes não pretendem originalmente o negócio que se mostra à vista de todos; objetivam tão-só produzir aparência. Trata-se de declaração enganosa de vontade.

A característica fundamental do negócio simulado é a divergência intencional entre a vontade e a declaração. Há na verdade oposição entre o pretendido e o declarado. As partes desejam mera aparência do negócio e criam ilusão de existência. Os contraentes pretendem criar aparência de um ato, para assim surgir aos olhos de terceiros.

A disparidade entre o querido e o manifestado é produto de deliberação dos contraentes (VENOSA, Silvio de Salvo. Direito civil. Parte geral. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 467).

Nos ensinamentos de Farias e Rosendal:

A simulação revela-se como o intencional e propositado desacordo entre vontade declarada (tornada exterior) e a vontade interna (pretendida concretamente pelo declarante), fazendo com que seja almejado um fim diverso daquele afirmado.

[...]

Na simulação aparenta-se um negócio jurídico que, na realidade, não existe ou oculta-se, sob uma determinada aparência, o negócio verdadeiramente desejado. Por isso, e de acordo com a nossa sistemática legal, é possível detectar duas espécies de simulação: a) absoluta ou b) relativa.

A simulação absoluta tem lugar quando o ato negocial é praticado para não ter eficácia. Ou seja, na realidade, não há nenhum negócio, mas mera aparência. [...] Já a simulação relativa, por sua vez, oculta um outro negócio (que fica dissimulado), sendo aquela em que existe intenção do agente, porém a declaração exteriorizada diverge da vontade interna. Em ambas as hipóteses, a simulação gera nulidade do negócio jurídico, não produzindo efeitos. (grifos do original). (FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. Curso de direito civil. vol. 1. 12. ed. Salvador: Juspodium, 2014, p. 576)

Ao se deparar com a ocorrência de simulação, a autoridade fiscal tem o dever de aplicar a legislação sobre os fatos efetivamente ocorridos, desconsiderando aqueles fatos constituídos apenas formalmente, sem nenhuma consonância com a realidade.

Esse dever decorre do disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional, segundo o qual a autoridade administrativa que vai realizar o lançamento deve verificar a ocorrência do fato gerador e determinar a matéria tributável. O objetivo é a identificação do verdadeiro fato gerador, a fim de determinar a verdadeira matéria tributável, não ficando a autoridade fiscal limitada aos aspectos formais dos atos praticados.

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

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

(...)

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

Diante de tais dispositivos do Código Tributário Nacional, resta evidente a possibilidade de a autoridade fiscal desconsiderar o ato simulado e apurar o crédito tributário com base nos fatos efetivamente ocorridos. Cabe ressaltar que tal atitude impõe-se como um dever à autoridade fiscal e nada mais é do que uma decorrência do princípio da verdade material.

Transcrevo a lição de Alberto Xavier sobre o tema:

A verdade, porém, é que o interesse pragmático do Fisco não vai ao ponto de exigir a declaração de invalidade do ato simulado, vez que tal invalidade respeita apenas às relações entre privados, que podem ter interesse ou não na arguição da nulidade ou até ter interesses divergentes, como sucede com os terceiros de boa-fé interessados na validade do ato simulado que, em nome da proteção da aparência jurídica, têm interesse na preservação dos seus efeitos: pense-se nos credores ou sub-adquirentes do simulado adquirente.

O interesse do Fisco contenta-se com a ineficácia relativa de tais atos, ineficácia esta que se traduz na insuscetibilidade de os atos em causa lhe causarem prejuízo, atingindo a sua esfera jurídica, independentemente de tais atos serem considerados válidos ou nulos, eficazes ou ineficazes nas relações privadas entre os simuladores, nas relações entre simuladores e terceiros ou nas relações entre terceiros com interesses conflitantes. (Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva, São Paulo: Dialética, 2001, p. 69)

O que se verifica atualmente é que existe uma tendência de uma parcela dos contribuintes procurar se eximir das suas obrigações tributárias ou atrair a aplicação de uma norma tributária mais benéfica, recorrendo a esquemas de negócios artificiosos, que manipulam e distorcem normas jurídicas, dentro de uma aparente legalidade, mas que se caracterizam como planejamento tributário abusivo.

Normalmente, trata-se de contribuintes com maior capacidade econômica e, conseqüentemente, com maior acesso a apoio técnico de assessores especializados. Esse comportamento, cada vez mais comum, infringe o ordenamento jurídico e é considerado sonegação fiscal, devendo, portanto, ser combatido.

Na simulação, ocorrem operações forçadas, artificiosas, que usam a estrutura formal de contratos e outros institutos jurídicos desprovidos de qualquer substância jurídica real, com o intuito de as partes se beneficiarem de uma tributação mais favorável.

A autoridade fiscal deve, portanto, desconsiderar os atos jurídicos praticados com simulação (sob aparente licitude) e aplicar as normas tributárias aos negócios efetivamente

praticados pelas partes, não podendo ficar restrita aos princípios do direito privado quanto aos efeitos tributários dos atos e fatos jurídicos.

Esse é o entendimento que vem sendo adotado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

IRPF. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS. ELISÃO FISCAL. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO.

A interpretação da norma tributária, até para a segurança do contribuinte, deve ser primordialmente jurídica, mas a consideração econômica não pode ser abandonada. Assim, uma relação jurídica sem qualquer finalidade econômica, digo, cuja única finalidade seja a economia tributária, não pode ser considerada um comportamento lícito. A simulação é a modalidade de ilícito tributário que, com maior frequência, costuma ser confundida com elisão. Na simulação, a declaração recíproca das partes não corresponde à vontade efetiva e a causa da ocultação está sempre voltada para a obtenção de algum benefício que não poderia ser atingido pelas vias normais, o que demonstra tratar-se de um ato antecipadamente deliberado pelas partes envolvidas, que se volta para um fim específico, no caso contornar a tributação. Na simulação tem-se pactuado algo distinto daquilo que realmente se almeja, com o fito de obter alguma vantagem. Reconhece-se a liberdade do contribuinte de agir antes do fato gerador e mediante atos lícitos, salvo simulação e outras patologias do negócio jurídico, como o abuso de direito e a fraude à lei, conforme ensina Marco Aurélio Greco. (Planejamento Tributário. 3ª ed. Dialética:2011, p.319.).

(Acórdão nº 2801-003.958, data de publicação: 10/03/2015, rel. Marcio Henrique Sales Parada).

OPERAÇÕES ESTRUTURADAS. SIMULAÇÃO.

Constatada a desconformidade, consciente e pactuada entre as partes que realizaram determinado negócio jurídico, entre o negócio efetivamente praticado e os atos formais de declaração de vontade, resta caracterizada a simulação relativa, devendo-se considerar, para fins de verificação da ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, o negócio jurídico dissimulado.

(Acórdão nº 1401-000.868, data de publicação: 18/12/2012, rel. Fernando Luiz Gomes de Mattos).

Assim dispunha a Lei nº 9.430/96, sobre a aplicação das multas em lançamentos de ofício, à época dos fatos geradores:

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 duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964**, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(destaquei)

Já a Lei nº 4.502/1964 possui a seguinte redação:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente;

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.

Como se percebe, nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo acima transcrito. Excepciona a regra a comprovação do intuito fraudulento, a qual acarreta a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430 de 1996, com a redação dada Lei nº 11.488, de 15/06/2007.

A fraude fiscal pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, um propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária.

Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de lesar o Fisco, quando, se utilizando de subterfúgios, escamoteiam a ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fiscal.

No presente caso, não há razão para afastar a qualificação da multa de ofício, uma vez que restou demonstrada a conduta fraudulenta do Contribuinte fiscalizado, ao realizar um planejamento tributário ilícito, sem legítimo propósito negocial, com a interposição de uma pessoa jurídica, visando unicamente à redução de tributos, como amplamente demonstrado acima.

Restou, portanto, plenamente caracterizada a ocorrência de uma simulação, estando justificada a aplicação da multa qualificada.

Contudo, em 21 de setembro de 2023 foi publicada a Lei nº 14.689, a qual alterou o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, tendo cominado penalidade menos severa, reduzindo-a para 100% (cem por cento), consoante abaixo:

§ 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: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

[...]

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

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. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023).

Assim sendo, não tendo sido constatada a reincidência descrita no § 1º-A, aplica-se ao presente a retroatividade benigna de que trata o art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, de modo que a multa qualificada fica reduzida ao percentual de 100% (cem por cento).

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Os responsáveis solidários (Coopercon – Cooperativa de Trabalho Médico e Atividades afins do Estado de Minas Gerais e Eduardo José da Costa) trazem as seguintes alegações:

- A responsabilidade tributária solidária do Sr. Eduardo José da Costa não se sustenta em razão de que este não participa, não se beneficia e tampouco tem interesse comum em relação ao sujeito passivo.

- Não há nos autos prova de que o coobrigado tenha agido dolosamente com o fim de suprimir o pagamento de tributo, nem tampouco de que tenha recebido qualquer vantagem econômica decorrente da situação em exame, o que implicaria no afastamento da sua responsabilidade solidária.

- A responsabilidade tributária solidária da Coopercon também não se sustenta, em razão dos mesmos fundamentos apresentados com relação ao Sr. Eduardo José da Costa.

- A Coopercon praticou somente atos cooperativos, nos estritos termos da lei.

- A remuneração recebida por esta (3%) serviria somente para custear as suas despesas operacionais, não se caracterizando interesse econômico em razão disto.

- Não há evidência da prática de fraude ou conluio por parte da Coopercon, devendo ser afastada a sua responsabilidade solidária.

Sobre a responsabilidade solidária, o autuante assim se manifestou (Relatório Fiscal – fls. 5.238/5.240):

VI – DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA – INTERESSE COMUM – Art. 124, I

A obrigação decorrente da ocorrência do fato gerador do tributo é uma obrigação direta do contribuinte e não de terceiro. Trata-se de uma relação contributiva exclusivamente entre o Estado e o contribuinte em face da existência de capacidade contributiva. O terceiro, por sua vez, deverá ser elencado como responsável tributário na hipótese de descumprimento de deveres de colaboração para com o Fisco, deveres estes que repercutam na ocorrência do fato gerador, no descumprimento da obrigação do sujeito passivo ou em obstáculos ao Fisco. Nesse sentido, o responsável figura como “garante” da Fazenda Pública, porquanto contribuiu para o inadimplemento do sujeito passivo. Assim se manifestou o STF nos autos do RE 562.276/PR, com repercussão geral:

[...]

O Código Tributário Nacional – CTN, no art. 124, I, trata da responsabilidade de terceiros que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; veja-se:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Pessoas que tenham interesse comum são aquelas que figuram em um mesmo polo de uma relação. Por exemplo, em uma compra e venda tem-se de um lado o interesse do conjunto de compradores e, do outro lado, o interesse do conjunto de vendedores. No caso da solidariedade tributária decorrente de interesse comum são chamados a responder pelo débito aqueles que estiverem no mesmo polo da situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, ou seja, aqueles que tenham o interesse comum ao do sujeito passivo.

No tocante à situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, Amílcar de Araújo Falcão afirma que o fato gerador é um fato jurídico em sentido estrito cuja peculiaridade é constituir um critério, um parâmetro para aferição da capacidade econômica ou contributiva do sujeito passivo.

[...]

“Para caracterizar o suporte fático da obrigação tributária prevista em lei”, com apoio em Amilcar de Araújo Falcão, Carlos Sampaio, sustenta que “não deve o intérprete se iludir com as formas jurídicas adrede escolhidas pelo sonegador, com o fito de enganar o fisco. O que interessa à norma tributária é o fato econômico contemplado pela lei e não o ato jurídico em que poderá ser traduzido ou mascarado”.

A corroborar o exposto acima, Amilcar de Araújo Falcão dispõe:

[...]

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.

Nesse sentido, Carlos Sampaio, nas palavras de Fábio Fanuchi, sustenta que não é possível, na solidariedade de fato, atribuir responsabilidade tributária a terceiro que não participa, não se beneficia, tampouco tem interesse comum ao do sujeito passivo, salvo se a lei (124, II) criar tal solidariedade. Entretanto, se houver lucro tributável em determinada operação, que beneficia mais de uma pessoa natural, estas poderão responder pelo tributo devido, ainda que a relação entre elas não seja jurídica (sociedade de direito) (124, I). Veja-se:

[...]

À luz do objetivo social da norma, Carlos Sampaio observa ainda que todos que têm interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária, têm capacidade contributiva e têm o dever de colaboração para com o Estado (linha de pensamento também defendida pelo STF, conforme exposto acima) na promoção do bem comum, o qual se sobrepõe ao interesse individual.

[...]

Por fim, Carlos Sampaio assenta que em havendo fraude ou conluio fica evidenciado o interesse comum entre as partes, haja vista o objetivo de sonegar. Com efeito, poderá o Fisco chamar todas essas as pessoas, físicas e/ou jurídicas, a responder pelo débito tributário.

[...]

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 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 pelos sujeitos passivos arrolados como solidários (COOPERCON e Sr. Eduardo José da Costa) 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 maneira, deve ser mantida a responsabilidade solidárias da COOPERCON e Sr. Eduardo José da Costa.

COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS

Os Recorrentes requerem, subsidiariamente, a compensação dos valores recolhidos pela pessoa jurídica (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) com o presente lançamento.

Não há como acolher a sua pretensão, uma vez que este Conselho não é competente para apreciar pedidos de restituição/compensação. A competência é da unidade da Receita Federal que jurisdiciona o contribuinte.

Aos órgãos julgadores do CARF compete o julgamento de recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos do artigo 1º da Portaria MF nº 1.634 de 21 de dezembro de 2023.

Portanto, a atuação deste Conselho nos processos que tratem de compensação exige a instauração de litígio decorrente da negativa pela autoridade competente, o que não é o presente caso.

Nesse sentido as seguintes decisões deste Conselho:

COMPENSAÇÃO. PEDIDO. APRECIÇÃO. INCOMPETÊNCIA DO CARF. A competência para apreciar pedido de compensação de tributos é do titular da unidade da Receita Federal do Brasil da jurisdição do domicílio tributário do contribuinte.

(Acórdão nº 2201-011.970, de 04/12/2024, Rel. Marco Aurélio de Oliveira Barbosa)

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

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

(Acórdão nº 9202-011.431, de 21/08/2024, Rel. Ludmila Mara Monteiro de Oliveira)

PAF. CARF. COMPETÊNCIA INSTITUCIONAL.

O CARF não é competente para apreciar pedidos de compensação, restituição, parcelamento e remissão de débitos, cuja competência é exclusiva da unidade da Receita Federal que jurisdiciona o contribuinte.

(Acórdão nº 2001-007.373, de 19/09/2024, Rel. Wilderson Botto)

Portanto, não se conhece do recurso nessa parte.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por não conhecer dos Recursos Voluntários quanto ao pedido de compensação, e, na parte conhecida, em **dar-lhes parcial provimento**, para reduzir a multa aplicada para 100%, em virtude da retroatividade benigna.

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

PROCESSO 13609.721651/2017-96

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa

DOCUMENTO VALIDADO