



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13609.722338/2018-56
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-011.642 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de março de 2024
Recorrente RICARDO HENRIQUE LANZA MEIRELLES
Interessado FAZENDA NACIONAL

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%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar. No mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para aplicar a retroação da multa da Lei 9.430/96, art. 44, § 1º, VI, incluído pela Lei 14.689/2023, reduzindo-a ao percentual de 100%. Vencidos os conselheiros Matheus Soares Leite (relator) e Ana Carolina da Silva Barbosa que davam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite – Relator

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Jose Marcio Bittes, Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldi e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

Em procedimento fiscal, foi lavrado o auto de infração de fls. 5225 a 5238 relativo ao Imposto de Renda de Pessoa Física dos anos-calendário 2013 a 2015 (exercícios 2014 a 2016), tendo sido apurados os seguintes valores (em Reais):

Imposto: 120.379,29

Multa de Ofício – 150% (passível de redução): 180.568,93

Juros de Mora – calculados até 11/2018: 44.743,58

Total do Crédito Tributário Apurado: 345.691,80

Conforme descrito no Relatório Fiscal às fls. 5240 a 5300, a Fiscalização considerou que os rendimentos declarados como isentos e não tributáveis pelo Contribuinte em suas declarações de ajuste anual dos exercícios de 2014 a 2016 tinham sido indevidamente classificados como lucros distribuídos pela empresa Sociedade Médica de Sete Lagoas Ltda. (SMSL), correspondendo, na realidade, a rendimentos tributáveis recebidos pela prestação de serviços médicos.

A Fiscalização baseou o lançamento de ofício nas seguintes constatações:

- a) Durante procedimento fiscal verificou-se que a Sociedade Médica de Sete Lagoas não possui estrutura física própria, nem corpo auxiliar para a prestação de seus serviços, e os atendimentos médicos são realizados pelos sócios em diversos hospitais e entidades de saúde;
- b) Diversos médicos não constantes do Contrato Social receberam valores repassados pela Sociedade Médica de Sete Lagoas sob a forma indevida de distribuição de lucros no período de 2011 a 2015;
- c) O critério de distribuição de lucros previsto na cláusula nona do Contrato Social da Sociedade Médica de Sete Lagoas não tem o condão de justificar a distribuição desproporcional de lucros ocorrida;

- d) O fato de apenas alguns sócios retirarem lucros da pessoa jurídica, sendo a retirada proporcional à produção de cada um, aponta no sentido de que essas “distribuições de lucros” têm, na prática, natureza de honorários médicos;
- e) A Sociedade Médica de Sete Lagoas recebe valores da Coopercon - Cooperativa de Trabalho Médico e do Hospital Irmandade Nossa Senhora das Graças e os repassa a cada sócio, na proporção dos seus atendimentos prestados, estando evidente que a natureza desses repasses é de remuneração pelo trabalho individual de cada médico, e não de distribuição de lucros da sociedade.

Por fim, a autoridade lançadora considerou que a conduta do Autuado teria finalidade dolosa de suprimir ou reduzir tributo, justificando a qualificação da multa de ofício e a lavratura de Representação Fiscal para Fins Penais, por caracterizar, em tese, crime contra a ordem tributária, conforme processo n.º 13609.722.340/2018-25, em apenso.

A Fiscalização atribuiu responsabilidade solidária, nos termos do art. 124, I, do CTN, à **Coopercon - Cooperativa de Trabalho Médico e Atividades Afins do Estado de Minas Gerais e a Eduardo José da Costa**.

Após ciência pessoal do Auto de Infração em referência em 03/12/2018 (fl. 5314), o Interessado, por intermédio de seu procurador, apresentou a impugnação de fls. 5322 a 5371 em 20/12/2018, valendo-se, em síntese, dos seguintes argumentos:

- 1) Seria nulo o lançamento em razão de as autoridades fiscais responsáveis pela lavratura do auto de infração ora impugnado terem entendido pela validade jurídica da SMSL nos anos-calendário de 2013 a 2105, exigindo IRPJ e CSLL sobre os rendimentos agora exigidos da pessoa física;
- 2) Deve ser afastada a responsabilidade solidária atribuída pela Fiscalização aos coobrigados;
- 3) 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;
- 4) Não há nos autos prova de que os coobrigados tenham agido dolosamente com o fim de suprimir o pagamento de tributo, nem tampouco de que tenham recebido qualquer vantagem econômica decorrente da situação em exame, o que implicaria no afastamento da sua responsabilidade solidária;
- 5) Deve ser decretada a improcedência do lançamento, diante da demonstração da legalidade das formas jurídicas e procedimentos fiscais adotados pelo Contribuinte, da demonstração inequívoca da presença de motivos extratributários (propósito negocial) e da inexistência de qualquer planejamento tributário abusivo no presente caso;
- 6) A ausência de estrutura física e a prestação de serviços médicos em ambientes de terceiros não desnaturam a sociedade;
- 7) É cabível a existência de sócios cuja contribuição se dê em serviços e a inexistência de atas de assembleias não invalida a sociedade;

- 8) Houve o pagamento de lucros a sócios de serviços, aqueles que não participam do capital social, nos termos previstos na legislação de regência, não havendo motivo para a descaracterização da sociedade;
- 9) O critério utilizado para a distribuição dos lucros, qual seja o 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;
- 10) 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, seria incabível a tentativa de desconsideração dos atos ou negócios praticados pela sociedade;
- 11) 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%;
- 12) Deveria haver a compensação dos valores exigidos da SMSL nos autos do processo n.º 13609-721.348/2016-11, bem como dos demais tributos federais arrecadados sob o código de tributos exigidos da pessoa jurídica, proporcionalmente aos lucros recebidos pelo Impugnante, desclassificados e convertidos em rendimentos de pessoa física.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**, por meio do Acórdão de e-fls. 5661 e ss, cujo dispositivo considerou a **impugnação improcedente**, com a **manutenção** do crédito tributário. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

LANÇAMENTO EM FACE DE PESSOA JURÍDICA. NÃO VINCULAÇÃO DO LANÇAMENTO EM FACE DA PESSOA FÍSICA.

Uma autuação restrita aos percentuais de lucro presumido a incidirem sobre a receita bruta de uma pessoa jurídica em momento algum diz respeito à natureza tributária das transferências de valores efetuadas por essa pessoa jurídica aos profissionais médicos que prestam os serviços a terceiros. Eventuais procedimentos fiscais realizados em outros contribuintes, bem como os critérios e procedimentos de auditoria adotados, não se prestam a fundamentar argumentação em sede de impugnação, posto que tais situações são restritas aos seus respectivos processos administrativos fiscais, podendo se tratar de fatos, períodos e tributos distintos ao presente.

NULIDADE. REQUISITOS DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Inexiste nulidade se o Interessado foi devidamente intimado do auto de infração e anexos e estes contemplam a descrição dos fatos imputados ao sujeito passivo, o período e a fundamentação jurídica do lançamento tributário, assim como a indicação dos documentos nos quais se materializaram os fatos geradores, demonstrando, ainda, as bases de cálculo, as alíquotas aplicadas, o imposto lançado e os dispositivos legais autorizadores do lançamento.

COBRIGADOS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Cabe manter-se a atribuição de responsabilidade tributária solidária se os coobrigados participaram ativamente nas condições de sócio-administrador e de gestora, da definição

e estruturação da forma de remuneração dos sócios de uma sociedade médica, que considerava que os rendimentos recebidos pelos médicos da sociedade eram isentos de imposto de renda.

SOCIEDADE. LUCROS. NATUREZA JURÍDICA DOS RENDIMENTOS PAGOS AOS SÓCIOS. VERDADE MATERIAL.

Apurando-se que as atividades e os negócios jurídicos desenvolvidos possuem aspectos diversos da realidade formal, sendo os supostos sócios prestadores de serviços e o lucro, na verdade, refere-se à remuneração dos serviços prestados, os valores recebidos devem ser classificados, segundo a sua efetiva natureza jurídica, como rendimentos tributáveis de prestação de serviços, que correspondem à verdade material dos fatos, e não como lucros isentos do Imposto de Renda.

MULTA QUALIFICADA.

Restando provada a ocorrência da circunstância qualificadora, imprescindível para a aplicação da multa qualificada, cabível é a aplicação da penalidade de 150%.

COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS FEDERAIS. PER/DCOMP.

A compensação pleiteada pelo Interessado não pode ser analisada no presente voto, por possuir rito e formas específicos (PER/DCOMP).

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e as judiciais, excetuando-se as proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, 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.

CITAÇÕES DOUTRINÁRIAS.

As doutrinas, ainda que dos mais consagrados tributaristas, não podem ser opostas ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte e os responsáveis solidários, por sua vez, inconformados com a decisão prolatada interpuseram, em conjunto, Recurso Voluntário (e-fls. 5696 e ss), repisando, em grande parte, os argumentos tecidos na impugnação e, requerendo, ao final, o seguinte:

1. Decretar-se a **NULIDADE MATERIAL DO LANÇAMENTO**, por ofensa aos preceitos dos artigos 142 e 146 do CTN, uma vez que as mesmas autoridades fiscais responsáveis pela lavratura do auto de infração ora impugnado, entenderam pela validade jurídica da SMSL nos anos-calendário de 2012 a 2015, exigindo IRPJ e CSLL sobre os rendimentos agora exigidos da pessoa física (PTA nº. 13609-721.348/2016-11).
2. Caso não se entenda pela nulidade material do lançamento, irrefutavelmente demonstrada, deve ser afastada a responsabilidade solidária atribuída pela fiscalização à COOPERCON - Cooperativa de Trabalho Médico e Atividades Afins do Estado de Minas Gerais e ao Sr. Eduardo José da Costa;

3. Superadas as preliminares, que seja decretada a **IMPROCEDÊNCIA TOTAL DO LANÇAMENTO**, diante da demonstração da legalidade das formas jurídicas e procedimentos fiscais adotados pelo contribuinte e da demonstração inequívoca da presença 2 de motivos extratributários e da inexistência de qualquer economia fiscal, sobretudo: decorrente de "planejamento tributário abusivo", no presente caso;
4. Finalmente, na hipótese de ser mantido o lançamento, deve-se: **(4.1)** afastar a aplicação da multa agravada de 150% (cento e cinquenta por cento), reduzindo-a ao patamar de 75% (setenta e cinco por cento) e, também; **(4.2)** determinar a compensação dos valores exigidos da SMSL nos autos do 13609-721.348/2016-11, bem como dos demais tributos federais (especialmente PIS/COFINS) arrecadados sob o código de tributos exigidos da pessoa jurídica, proporcionalmente aos lucros desclassificados e convertidos em rendimentos de pessoa física.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Preliminar de nulidade do lançamento.

Preliminarmente, o sujeito passivo suscita a nulidade do lançamento, sob o fundamento de que a autuação versa sobre os mesmos rendimentos sobre os quais a Delegacia da Receita Federal de Sete Lagoas/MG, responsável pela autuação, exige da Sociedade Médica de Sete Lagoas Ltda, sociedade simples inscrita no CNPJ sob o n.º 13.039.312/0001-50.

Afirma, pois, que a fiscalização, em 31/08/2016, lavrou auto de infração contra a Sociedade Médica de Sete Lagoas Ltda, formalizado nos autos do PTA n.º 13609-721.348/2016-11, com vistas à exigência do IRPJ e da CSLL sobre os rendimentos auferidos pela sociedade, dentre os quais os pagamentos efetuados pela COOPERCON.

Alega, pois, que os fatos que levaram a Fiscalização a autuar a SMSL são idênticos aos que levaram o Fisco a desconsiderá-la e a tributar seus sócios, havendo, portanto, nítida mudança de critério jurídico sobre os mesmos fatos, o que atrairia a nulidade da autuação.

Pontua, pois, que na primeira autuação, lavrada contra a SMSL, a RFB de Sete Lagoas entendeu que a referida sociedade não se revestiria das condições de sociedade

empresária, por não deter estrutura e pessoal próprios. Expressamente reconheceu **que a SMSL seria sociedade simples e, por isso, efetuou o lançamento das diferenças de IRPJ e CSLL.**

Contudo, agora, a mesma DRFB, contradizendo seus próprios atos, afirma que a SMSL não seria sociedade, mas apenas um veículo de recebimento simulado de remuneração de serviços como se lucros fossem.

Alega, ainda, a existência de manifesta alteração do critério jurídico do lançamento, por vias transversas, com a consequente nulidade da presente autuação, por ofensa aos ditames dos artigos 142 e 146 do CTN.

Em respeito ao artigo 146 do CTN, alega que somente poderia ser 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 2013 a 2015, a mesma Delegacia Fiscal entendeu ser devido o IRPF.

Pois bem.

Entendo que não assiste razão ao recorrente.

A começar, no caso em discussão, a Fiscalização considerou que os rendimentos declarados como isentos e não tributáveis pelo Contribuinte em suas declarações de ajuste anual dos exercícios de 2014 a 2016 tinham sido indevidamente classificados como lucros distribuídos pela empresa Sociedade Médica de Sete Lagoas Ltda. (SMSL), correspondendo, na realidade, a rendimentos tributáveis recebidos pela prestação de serviços médicos.

Por sua vez, o auto de infração lavrado em face da Sociedade Médica de Sete Lagoas (SMSL), constante do processo nº 13609-721.348/2016-11, versou sobre a aplicação incorreta do coeficiente de presunção do lucro aplicado sobre a receita bruta, efetuando lançamentos de IRPJ e CSLL.

Dessa forma, não prospera a alegação de *bis in idem* e nem mesmo sobre a alteração de critério jurídico, eis que as hipóteses de incidência são distintas e as exigências relativas à pessoa física não se confundem com as exigências relativas à pessoa jurídica, cada qual devendo arcar com a responsabilidade tributária que lhe recai.

A propósito, conforme bem destacado pela decisão recorrida, 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 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, o que não se vislumbra na situação dos autos.

Não há, portanto, nenhuma vinculação ou prejudicialidade entre o presente lançamento e a autuação constante do processo n.º 13609-721.348/2016-11, não havendo motivos para se cogitar da nulidade suscitada pelos recorrentes.

Para além do exposto, entendo que o lançamento em comento seguiu todos os passos para sua correta formação, conforme determina o art. 142 do Código Tributário Nacional, quais sejam: (a) constatação do fato gerador cominado na lei; (b) caracterização da obrigação; (c) apuração do montante da base de cálculo; (d) fixação da alíquota aplicável à espécie; (e) determinação da exação devida – valor original da obrigação; (f) definição do sujeito passivo da obrigação; e (g) lavratura do termo correspondente, acompanhado de relatório discriminativo das parcelas mensais, tudo conforme a legislação.

Constato que o presente lançamento tributário atendeu aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, havendo a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto n.º 70.235/1972, bem como a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte, de modo que restam afastadas quaisquer hipóteses de nulidade do lançamento.

Entendo, portanto, que não há nenhum vício que macula o presente lançamento tributário, não tendo sido constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, havendo a devida descrição dos fatos e dos dispositivos infringidos e da multa aplicada. Portanto, entendo que não se encontram motivos para se determinar a nulidade do lançamento, por terem sido cumpridos os requisitos legais estabelecidos no artigo 11 do Decreto n.º 70.235/72, notadamente considerando que o contribuinte teve oportunidade de se manifestar durante todo o curso do processo administrativo.

Nesse sentido, tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente arts. 142 do CTN e 10 e 11 do Decreto n.º 70.235/72, não há que se falar em nulidade do lançamento.

Assim, uma vez verificado a ocorrência do fato gerador, o Auditor Fiscal tem o dever de aplicar a legislação tributária de acordo com os fatos por ele constatados e efetuar o lançamento tributário.

As demais alegações do recorrente, a meu ver, dizem respeito ao mérito da questão posta, não se tratando de preliminar, eis que o lançamento foi devidamente motivado, não havendo qualquer prejuízo para a compreensão dos fatos narrados e as infrações imputadas ao sujeito passivo.

Por fim, incumbe ao autor o ônus de comprovar os fatos constitutivos do Direito por si alegado, e à parte adversa, a prova de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Cabe, portanto, ao contribuinte o ônus de enfrentar a acusação fiscal, devidamente motivada, apresentando os argumentos pelos quais entende que o presente lançamento tributário merece ser declarado improcedente, não sendo o caso de decretar a nulidade do auto de infração, eis que preenchidos os requisitos do art. 142 do CTN.

Portanto, não há de se falar em nulidade do auto de infração, tendo em vista que este foi devidamente instituído com base no Decreto n.º 70.235/1992 e na Lei n.º 8.212/91, bem

como foi assegurado ao Recorrente o exercício de seu direito à ampla defesa, ao contraditório e ao devido processo legal, razões pelas quais afastou a preliminar arguida.

Rejeito, portanto, a alegação dos recorrentes, neste particular.

3. Mérito.

Conforme descrito no Relatório Fiscal às fls. 5240 a 5300, a Fiscalização considerou que os rendimentos declarados como isentos e não tributáveis pelo Contribuinte em suas declarações de ajuste anual dos exercícios de 2014 a 2016 tinham sido indevidamente classificados como lucros distribuídos pela empresa Sociedade Médica de Sete Lagoas Ltda. (SMSL), correspondendo, na realidade, a rendimentos tributáveis recebidos pela prestação de serviços médicos.

A Fiscalização baseou o lançamento de ofício nas seguintes constatações:

- (a) Durante procedimento fiscal verificou-se que a Sociedade Médica de Sete Lagoas não possui estrutura física própria, nem corpo auxiliar para a prestação de seus serviços, e os atendimentos médicos são realizados pelos sócios em diversos hospitais e entidades de saúde;
- (b) Diversos médicos não constantes do Contrato Social receberam valores repassados pela Sociedade Médica de Sete Lagoas sob a forma indevida de distribuição de lucros no período de 2011 a 2015;
- (c) O critério de distribuição de lucros previsto na cláusula nona do Contrato Social da Sociedade Médica de Sete Lagoas não tem o condão de justificar a distribuição desproporcional de lucros ocorrida;
- (d) O fato de apenas alguns sócios retirarem lucros da pessoa jurídica, sendo a retirada proporcional à produção de cada um, aponta no sentido de que essas “distribuições de lucros” têm, na prática, natureza de honorários médicos;
- (e) A Sociedade Médica de Sete Lagoas recebe valores da Coopercon - Cooperativa de Trabalho Médico e do Hospital Irmandade Nossa Senhora das Graças e os repassa a cada sócio, na proporção dos seus atendimentos prestados, estando evidente que a natureza desses repasses é de remuneração pelo trabalho individual de cada médico, e não de distribuição de lucros da sociedade.

Em relação ao mérito, os recorrentes reiteram os argumentos apresentados na impugnação, no sentido de que:

- (i) A SMSL de fato não possui estrutura física própria para atendimento a pacientes, porquanto os médicos prestam serviços nos ambientes hospitalares, mas isso nada tem de ilegal, pelo contrário, a lei faculta às sociedades médicas a prestação de serviços em estabelecimentos de terceiros, especialmente hospitais;
- (ii) A ausência de estrutura física própria e a prestação de serviços médicos em ambientes de terceiros não desnatura a sociedade, somente impõe vedação à aplicação das bases reduzidas (8% e 12%) na apuração do IRPJ e da CSLL pelo lucro presumido, o que já é objeto de autuação relativa aos mesmos períodos de apuração (2012 a 2015);

- (iii) No caso presente, é possível a existência de sócios cuja contribuição se dê em serviços e a não apresentação de atas de reunião/assembleia não pode dar azo à invalidade da pessoa jurídica, sobretudo para fins tributários;
- (iv) Verifica-se perfeitamente admissível que qualquer dos sócios da sociedade simples contribua com seu trabalho, sem que isso descaracterize a sociedade ou desnature o lucro distribuído, de modo que para que pudesse desconsiderar a natureza de lucros pagos aos sócios de serviços, deveria o Fisco ter provado a insuficiência dos lucros e não o fazendo, não pode agir contra sua própria orientação e descaracterizar os lucros distribuídos aos sócios de serviços;
- (v) Não há qualquer ilegalidade no critério adotado para a distribuição de lucros, pois, além de haver previsão o contratual para a distribuição desproporcional, a SMSL adota critérios perfeitamente condizentes com a sua natureza jurídica de sociedade de profissionais;
- (vi) No caso em tela a SMSL agiu conforme as orientações fiscais (Solução de Consulta COSIT), 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;
- (vii) O artigo 129 da Lei nº 11.196/ 2005, veio esclarecer que os rendimentos decorrentes da prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, realizados por pessoa jurídica, ainda que prestados em caráter personalíssimo, sujeitam-se à tributação aplicável às pessoas jurídicas;
- (viii) Todas as contratações e operações realizadas entre COOPERCON, SMSL, sócios e outras pessoas ligadas (cite-se, por oportuno, o empréstimo mencionado no relatório fiscal) são legais, verdadeiras e atingem finalidades extratributárias, especialmente a união de forças em torno do cooperativismo;
- (ix) A estrutura desconsiderada pelo Fisco não traz, necessariamente economia fiscal, eis que, 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;
- (x) Caso subsistente o lançamento, deve ser determinada a compensação dos valores exigidos da SMSL nos autos do 13609-721.348/2016-11, bem como dos demais tributos federais arrecadados sob o código de tributos exigidos da pessoa jurídica, proporcionalmente aos lucros recebidos pela Impugnante, desclassificados e convertidos em rendimentos de pessoa física.

Na hipótese dos autos, a controvérsia se resume em definir se as formalidades exigidas pelo auditor fiscal, bem como se os fatos narrados, são capazes de descaracterizar a natureza do lucro distribuído, quais sejam: (i) ausência de estrutura física da SMSL para atendimento a pacientes; (ii) existência de apenas 1 (um) funcionário registrado; (iii) atendimentos médicos realizados pelos sócios em diversos hospitais e entidades de saúde; (iv) pagamento de valores, pela SMSL, a título de lucros, a diversos médicos que não pertenceriam aos quadros societários da entidade; (v) ausência de atas de assembleias realizadas; (vi) distribuição desproporcional de lucros e de acordo com a produção de cada um; (vii) prática de planejamento tributário abusivo.

Pois bem.

Inobstante o esforço da autoridade fiscal, entendo que os fundamentos utilizados para lastrear a tributação dos valores recebidos pelo sócio a título de distribuição de lucros, não merece prosperar, como será demonstrado a seguir.

De início, cabe destacar que inexistente previsão legal que imponha à sociedade a obrigação de remunerar o sócio pelo seu trabalho, determinado pagamento de pró-labore e não de lucro, seja para fins civis, seja para fins tributários. Podem os sócios optar por correrem integralmente o risco da atividade e nada perceberem a título de remuneração pelo trabalho, de modo que a inexistência de pró-labore, por si só, não representa fraude ou faculta à autoridade fiscal arbitrar remuneração ao sócio distinta daquela que se extrai do contrato social.

No mesmo sentido caminha a doutrina (Contribuições previdenciárias à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais / Elias Sampaio Freire, Marcelo Magalhães Peixoto (coordenadores). – São Paulo. MP Editora. 2012. p. 347):

A nosso ver, em qualquer sociedade, os sócios ou acionistas podem optar por não querer perceber remuneração (pró-labore), aceitando apenas os lucros ou dividendos. Não há em nosso ordenamento jurídico norma que obrigue ao sócio ou acionista receber o pagamento de pró-labore.

Muito pelo contrário; trata-se de uma opção do sócio/acionista administrador de uma sociedade, que pode tanto angariar parte do pagamento por força de pró-labore e a outra parte a título de lucro/dividendo, como optar por perceber tudo somente como lucro/dividendo.

Também não há qualquer óbice na legislação à distribuição desproporcional de dividendos, expressamente autorizada no Código Civil, conforme se extrai da leitura do artigo 1.007:

Art. 1.007. Salvo estipulação em contrário, o sócio participa dos lucros e das perdas, na proporção das respectivas quotas, mas aquele, cuja contribuição consiste em serviços, somente participa dos lucros na proporção da média do valor das quotas.

Dessa forma, acaso os sócios não estabeleçam de forma diversa, os dividendos serão distribuídos na proporção das respectivas quotas, já que, nos dizeres de Arnaldo Wald, “as partes têm liberdade para estipular as condições e o percentual de participação de cada sócio nos resultados sociais” (WALD, Arnaldo. Comentários ao Novo Código Civil. Volume XIV. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 157).

Na mesma linha, J. A. Penalva Santos assinala que “a distribuição dos lucros entre os sócios obedece ao que constar da cláusula contratual; na sua falta, prevalece a regra da proporcionalidade”. (SANTOS, J.A. Penalva. Comentários ao Código Civil Brasileiro. Volume IX. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 187).

Avançando um pouco mais, cabe pontuar que, em relação à tributação dos lucros ou dividendos, a Lei nº 9.249/95 adotou claramente o método de integração parcial de exclusão dos dividendos recebidos, isto é, o método de isenção na distribuição e recebimento dos dividendos, conforme pode ser observado em seu artigo 10:

Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

Parágrafo único. No caso de quotas ou ações distribuídas em decorrência de aumento de capital por incorporação de lucros apurados a partir do mês de janeiro de 1996, ou de reservas constituídas com esses lucros, o custo de aquisição será igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista.

§ 1º No caso de quotas ou ações distribuídas em decorrência de aumento de capital por incorporação de lucros apurados, a partir do mês de janeiro de 1996, ou de reservas constituídas com esses lucros, o custo de aquisição será igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista.

§ 2º A não incidência prevista no **caput** inclui os lucros ou dividendos pagos ou creditados a beneficiários de todas as espécies de ações previstas no art. 15 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, ainda que a ação seja classificada em conta de passivo ou que a remuneração seja classificada como despesa financeira na escrituração comercial.

§ 3º Não são dedutíveis na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL os lucros ou dividendos pagos ou creditados a beneficiários de qualquer espécie de ação prevista no art. 15 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, ainda que classificados como despesa financeira na escrituração comercial.

Nos termos do *caput* do artigo 10, da Lei nº 9.249/95, é possível observar que (i) os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, (ii) pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas (iii) tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, (iv) não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, (v) nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

Ao dispor sobre lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, verifica-se que a isenção pretendida irá abranger os resultados apurados a partir de janeiro de 1996.

Inexiste qualquer vinculação de que os referidos lucros ou dividendos tenham sido efetivamente tributados, bastando que eles tenham sido apurados de acordo com a legislação comercial e contábil.

Também inexistente qualquer vinculação de que os referidos lucros ou dividendos tenham sido distribuídos de forma proporcional à participação de cada sócio no capital social.

Fixada as premissas acima, no caso dos autos é fato incontroverso a existência do pagamento de um salário-mínimo aos sócios, a título de pró-labore, conforme informado no item 2.1.4. do Relatório Fiscal de e-fls. 5240 e ss, bem como a distribuição de lucros, de forma proporcional **ao desempenho produtivo**, cujo rendimento isento fora reclassificado pela fiscalização, ante a desconsideração de sua natureza jurídica, recaindo a tributação na pessoa física, beneficiária do rendimento.

Nesse desiderato, cabe pontuar que o Contrato Social da sociedade prevê, no parágrafo quarto da cláusula terceira, que a “**distribuição dos lucros e das perdas não será**

feita, necessariamente, de forma proporcional às quotas de capital”. Já a cláusula nona do contrato social aborda um critério estabelecido para essa **distribuição desproporcional**. É de se ver:

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

Cabe considerar, no caso em tela, que se trata de uma sociedade de médicos, cujos sócios exercem as atividades sociais pessoalmente, prestando serviços de alta complexidade, o que torna compreensível que eles sejam remunerados de acordo com seu empenho, responsabilidade e dedicação ao serviço, de modo que a realização do objeto social desta sociedade, em específico, esteja ligada às qualidades pessoais dos sócios e ao empenho destes na execução de atividades.

Portanto, conforme pontuam os recorrentes, os sócios podem pactuar a forma de distribuição que lhes parecer mais adequada, com vistas a atender às finalidades do empreendimento, desde que respeitadas as limitações constantes da lei.

O fato de haver sócio que trabalha para a sociedade não é, de per si, elemento definatório da qualificação do rendimento como pró-labore ou dividendos. Assim, para que se conforme a legislação fiscal ao que dispõe a legislação civil, em atendimento inclusive ao disposto nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional, é preciso que se compreenda que o pró-labore, nos termos da alínea “f”, inciso V, artigo 12 da Lei nº 8.212, de 1991, é a parcela recebida pelo sócio a título de remuneração, conforme definido pelo contrato social.

Nesse desiderato, a despeito da amplitude conceitual da remuneração, esta não se confunde com o lucro, ainda que o êxito societário decorra do labor dos sócios. Havendo a demonstração da existência de lucro, ainda que se comprove que o sócio colaborou com seu trabalho, há ampla liberdade, nos limites do contrato social, para que o pagamento se dê a título de distribuição de lucros.

Note-se que, enquanto não apurado o lucro, presume-se que o pagamento se deu a título remuneração, mas, uma vez apurado o lucro, não há dispositivo legal que imponha atribuir a natureza jurídica de remuneração. Nesse sentido:

Nada impede que, após a apuração do resultado do exercício, constate-se que tenha havido lucro e seja afastada eventual cobrança sobre as parcelas adiantadas a título de participação no lucro”. (REsp 1224724/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/02/2011, DJe 24/02/2011)

No caso dos autos, é indispensável mencionar que a autoridade lançadora não fez qualquer menção sobre irregularidades na contabilidade da entidade, bem como não questionou a efetiva existência de lucros a serem distribuídos, nem sobre a inexistência de discriminação dos rendimentos decorrentes do trabalho.

Dito isto, é de se ver que a escrita contábil da entidade não foi desconsiderada, ou descaracterizada por conter omissões, incorreções ou não atender às formalidades extrínsecas, a ponto de não fazer prova a seu favor.

Cabe dizer, pois, que as irregularidades apontadas nos autos não se relacionam com a forma de apuração do lucro, não tendo sido demonstrada, ainda, a inexistência do lucro da sociedade, o que valida os valores apurados como lucro e assim distribuídos, não cabendo, desta forma, a desconsideração dos rendimentos recebidos pelo contribuinte.

De mais a mais, o fato de a Sociedade Médica de Sete Lagoas não possuir estrutura física própria, não desnatura a validade desta entidade, sobretudo em razão das características dos serviços prestados, que não se restringem a simples consultas, de modo que os médicos prestam serviços dentro dos hospitais, conforme reconhece a própria fiscalização.

A propósito, a legislação tributária federal faculta às sociedades médicas a prestação de serviços em estabelecimentos de terceiros, especialmente hospitais, que são os estabelecimentos dotados de estrutura condizente ao exercício da medicina, especialmente exames complexos e cirurgias.

Nesse sentido, ao contrário do que sustenta o Fisco, a ausência de estrutura física própria e a prestação de serviços médicos em ambientes de terceiros não desnatura a sociedade, somente, quando muito, impõe vedação à aplicação das bases reduzidas na apuração do IRPJ e da CSLL pelo lucro presumido.

Nesse compasso, o único ilícito que poderia ser imputado à SMSL é o recolhimento a menor do IRPJ e da CSLL, o que, já é objeto de autuação relativa aos mesmos períodos de apuração (2012 a 2015), não impactando no presente processo que, por sua vez, diz respeito à reclassificação dos rendimentos tributáveis recebidos por pessoa física em razão da prestação de serviços médicos.

Além disso, a existência de sócios cuja contribuição se dê em serviços ou a não realização de atas de reunião/assembleia não tem o condão de dar azo à invalidade completa da pessoa jurídica, desconsiderando a distribuição de lucros realizada, fato que se discute nos presentes autos, posto que trata da reclassificação dos rendimentos recebidos a título de lucros por parte do sujeito passivo principal.

Da mesma forma, eventual pagamento de valores, pela Sociedade Médica de Sete Lagoas, a título de lucros, a diversos médicos que não pertenceriam aos quadros societários da entidade, não tem o condão de prejudicar a integralidade dos lucros distribuídos, mas tão somente daqueles que não são sócios da entidade, situação que não impacta nos presentes autos, tendo em vista a condição de sócio do sujeito passivo principal, matéria incontroversa.

A propósito, em relação à constatação de que o sócio recebe o lucro **de forma proporcional ao desempenho produtivo**, entendo que se encontra dentro da liberdade de pactuação e escolha dos sócios, não sendo tal fato suficiente para descaracterizar a natureza dos rendimentos recebidos.

Portanto, não vislumbro qualquer ilegalidade no critério adotado para a distribuição de lucros, pois, além de haver previsão contratual para a distribuição desproporcional, a Sociedade Médica de Sete Lagoas adota critérios perfeitamente condizentes com a sua natureza jurídica de sociedade de profissionais.

Já no tocante às formalidades exigidas pela fiscalização, também entendo que em nenhum momento colocam em dúvida, a existência do lucro efetivo da sociedade, de modo que não desvirtuam a natureza dos lucros distribuídos, ou seja, não geram uma presunção de pagamento de pró-labore.

Assim sendo, considerando que a contabilidade da Sociedade Médica de Sete Lagoas não foi desconsiderada, sendo, portanto, idônea, porque não houve demonstração de qualquer irregularidade para não merecer fé e, os lucros sendo apurados, demonstrados contabilmente e assim distribuídos na forma como acordado pelos sócios, entendo que não deve subsistir o lançamento.

E no que se refere à alegação de simulação, no sentido de que a criação da sociedade limitada visava a encobrir rendimentos auferidos pela Cooperativa, a argumentação se esvai considerando que a constituição de uma sociedade limitada, para os fins pretendidos pela recorrente, demonstra apenas a profissionalização de sua atividade, não denotando qualquer intuito de fraude à legislação tributária. A propósito, cabe destacar que as cooperativas podem ser equiparadas à empresa, portanto, também estão sujeitas a todas as obrigações acessórias e principais, conforme parágrafo único do artigo 15, da Lei n.º 8.212/91.

A meu ver, **no caso em tela, a Sociedade Médica de Sete Lagoas 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.**

Além disso, o art. 129 da Lei n.º 11.196/2005, veio esclarecer que os rendimentos decorrentes da prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, realizados por pessoa jurídica, ainda que prestados em caráter personalíssimo, sujeitam-se à tributação aplicável às pessoas jurídicas:

Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil.

Ora, o abuso da personalidade jurídica somente pode ser caracterizado em situações nas quais a pessoa jurídica dissimula a relação de emprego (ou seja, quando a prestação de serviços envolve subordinação, pessoalidade, habitualidade, trabalho por pessoa física e onerosidade). No caso, porém, isso sequer foi cogitado pela fiscalização.

De fato, quando o sócio da pessoa jurídica prestadora de serviços é, na realidade, empregado da empresa tomadora, a constituição de pessoa jurídica por tais indivíduos para prestar o serviço à tomadora constitui simulação. Fora dessa situação, é legítima a constituição da pessoa jurídica.

Ademais, conforme bem demonstrado pelo sujeito passivo, 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"), consoante se extrai da Resolução SES n.º 0599, de 11 de novembro de 2004.**

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. E, ainda, o simples fato de a COOPERCON prestar serviços de gestão empresarial, mediante remuneração (3% do total dos repasses) atesta o propósito negocial da estrutura, que é justamente aglutinar sociedades e pessoas físicas - nos termos da legislação cooperativista - com a finalidade de ganho de escala, de melhores poderes de negociação, de otimização de custos com mão de obra de atividades fins (contadores, departamento jurídico, de cobrança etc.).

Uma vez afastada a simulação (ou existência de fraude) diante da comprovação da validade jurídica do negócio e sua efetiva ocorrência no mundo dos fatos, incabível a tentativa de requalificação ou desconsideração dos atos ou negócios praticados pelos contribuintes.

Nesse sentido, entendo que a exigência em epígrafe deve ser cancelada, não tendo a fiscalização logrado êxito na reclassificação dos rendimentos recebidos pelo sujeito passivo a título de distribuição de lucros, eis que: a) os valores distribuídos foram contabilizados como lucros; b) a fiscalização não questionou se o lucro distribuído foi efetivamente materializado ao final do exercício, não cabendo sua requalificação, ainda que distribuído de forma desproporcional; c) as irregularidades formais apontadas pela fiscalização, não têm o condão de invalidar a natureza jurídica da distribuição de lucros.

Como consequência da possibilidade societária de distribuição desproporcional de lucros (com a devida autorização no contrato social) e da isenção de imposto de renda na distribuição de lucros ou dividendos, não há que se falar em tributação do montante distribuído a título de lucros ou dividendos aos sócios.

Dessa forma, entendo que assiste razão aos recorrentes, não devendo subsistir o lançamento, eis que calcado na equivocada premissa de que os lucros distribuídos ao sócio consistiriam em remuneração pelo trabalho prestado.

De mais a mais, necessária adequação da postura da Receita Federal do Brasil a novel jurisprudência do Supremo Tribunal Federal pautada nos princípios constitucionais da livre iniciativa e da livre concorrência, que asseguram aos agentes econômicos a liberdade de formular estratégias negociais indutoras de maior eficiência econômica e competitividade.

Para além de afrontar o princípio da Legalidade, referida interpretação não se alinha às alterações promovidas pela Reforma Trabalhista e devidamente reconhecidas pelos Tribunais Superiores, mormente o Supremo Tribunal Federal ao julgar a ADPF nº 324, que corresponde ao tema nº 725 da Repercussão Geral.

Como se verifica, os tribunais superiores têm caminhado para adequar a sua postura ao que dispõe a nova legislação, não havendo a obrigatoriedade de um modelo único de remuneração, seja ele salário, seja pró-labore, como insiste a Fiscalização no caso concreto.

Sendo assim, existindo escrituração contábil regular, demonstrando e discriminando a remuneração recebida a título de pró-labore, pelos sócios, e a existência de lucro, partindo a distribuição de critério idôneo previsto no contrato social, não há como sustentar o lançamento fiscal que reclassificou os rendimentos isentos, desconsiderando a natureza jurídica de distribuição de dividendos.

Da mesma forma, não é possível identificar, na hipótese dos autos, a existência de má-fé em razão de fraude ou conluio por ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária do tributo devido, eis que sequer há tributo a ser devido.

Conforme visto, a contabilidade da empresa não foi “desconfigurada” pela fiscalização no relatório fiscal, e não foram indicados elementos que pudessem dar suporte à acusação formulada, a não ser por meros indicativos de interpretação de redução da carga tributária, o que por si só não permite num conjunto de análise fraudulenta, imputar a multa qualificada por dolo ou simulação.

Assim, tendo em vista não ser possível concluir pela aplicabilidade dos artigos 71 a 73, da Lei 4.502/64, e não existindo elementos suficientes para aplicar o dispositivo referente à prática de “simulação” ou “conluio”, também afastado, por consequência, a multa aplicada de 150%, para 75%.

Na mesma toada, diante da verificação da não ocorrência do fato gerador, da ausência de planejamento tributário abusivo (ou abuso do direito), da desqualificação da multa e da não configuração de simulação, entendo que a responsabilidade solidária, amparada com espeque no art. 124, I, do CTN, deve ser afastada, cabendo a exclusão da responsabilidade dos devedores solidários, quais sejam, **COOPERCON – Cooperativa de Trabalho Médico e Atividades Afins do Estado de Minas Gerais e Eduardo José da Costa.**

Por fim, tendo em vista que a decisão é integralmente favorável aos recorrentes, posto que não considero válido o substrato jurídico que deu origem à presente autuação, deixo de manifestar sobre os demais pontos aventados no apelo recursal.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, a fim de reconhecer a improcedência do lançamento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite

Voto Vencedor

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Redator Designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênica para manifestar entendimento divergente no que se segue.

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).**

Corroborar 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.

Em relação à qualificação da multa de ofício, extrai-se do Relatório Fiscal a seguinte motivação:

6 DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA

(...)

Ao declarar o montante de R\$ (...) 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 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.

(...)

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**. (...)

As respostas apresentadas pelo contribuinte em 27/11/2018 (DOC.038) 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**:

- O contribuinte informou que é cooperado da **COOPERCON** desde 20/05/2010, anteriormente à entrada na **SMSL** (26/10/2010).
- O contribuinte informou que nunca participou de assembleias ou **reuniões** de sócios.
- O contribuinte informou que **apenas conhece** o Sr. Eduardo J(...) da Costa **como médico e sócio da SMSL**, sem ter com aquele qualquer outro vínculo.

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\$ (...)**, 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 2013 a 2015 no montante de **R\$ (...)**, (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.

O conjunto probatório constante dos autos gera a convicção de que o 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 (DOC.038). Por conseguinte, correta a qualificação da multa de ofício empreendida pela autoridade lançadora, sendo cabível apenas o ajuste de seu percentual diante do advento da Lei nº 14.689, de 2023.

Em relação à imputação de responsabilidade solidária por interesse comum (CTN, art. 124, I), do Relatório Fiscal extrai-se o seguinte excerto:

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

(...)

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.

(...) 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.

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 nexos causal da atuação consciente de ambos na configuração da simulação havida, ou seja, na artificial interposição da **SMSL**. 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.

Por fim, não prospera o pedido de compensação com tributos recolhidos pela **SMSL**, eis que 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, ainda mais quando o valor a ser compensado foi pago por pessoa com personalidade jurídica diversa.

Isso posto, voto por **CONHECER** do Recurso Voluntário, **REJEITAR A PRELIMINAR** e, no mérito, **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL** para aplicar a retroação da multa da Lei 9.430/96, art. 44, § 1º, VI, incluído pela Lei 14.689/2023, reduzindo-a ao percentual de 100%.

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro