



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	15504.724214/2019-90
ACÓRDÃO	2402-013.703 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GENNARO ANTONUCCI AMARAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2015, 2016

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Não se reconhece a nulidade do lançamento quando não caracterizada nenhuma das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, que disciplina o processo administrativo fiscal.

REGIME DE APURAÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO.

Apurados os rendimentos auferidos pelo contribuinte com base nas notas fiscais apresentadas pela pessoa jurídica, a tributação deve observar a tabela progressiva vigente no respectivo ano-calendário, em conformidade com a legislação aplicável.

PROVA EMPRESTADA. ADMISSIBILIDADE.

É admissível a utilização, pela administração tributária federal, de informações e provas colhidas em outros procedimentos fiscais, desde que guardem pertinência com os fatos objeto do lançamento.

ABUSO DE PERSONALIDADE JURÍDICA.RECLASSIFICAÇÃO DE RENDIMENTOS COMO TRIBUTÁVEIS

É defeso a constituição de sociedade civil sem propósito comercial tão somente para modificar fraudulentamente os elementos essenciais do fato gerador tributário de modo a transmutar rendimentos recebidos por pessoa física como se lucros distribuídos fosse. IRPF.

RENDIMENTOS RECLASSIFICADOS PELA FISCALIZAÇÃO.

Tratando-se de lançamento fiscal por meio do qual a Fiscalização reclassificou valores apurados pela pessoa jurídica como rendimentos auferidos pela pessoa física, devem ser deduzidos os valores dos tributos pagos pela pessoa jurídica.

MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

Comprovada a ocorrência da circunstância qualificadora exigida pela legislação, mostra-se cabível a aplicação da multa de ofício no percentual de 150%.

RETROATIVIDADE BENIGNA.POSSIBILIDADE

Tratando-se de lançamento não definitivamente julgado em instância administrativa a lei se aplica a fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

São devidos os juros de mora calculados com base na taxa Selic, nos termos da legislação vigente. A apreciação de eventual inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma aplicável compete ao Poder Judiciário.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

Respondem solidariamente pelo crédito tributário as pessoas que possuam interesse comum na situação constitutiva do fato gerador da obrigação principal.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas, inclusive as proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e as decisões judiciais não possuem caráter de norma geral e produzem efeitos apenas em relação às situações concretamente examinadas, ressalvadas as decisões do Supremo Tribunal Federal acerca da inconstitucionalidade de normas legais.

CITAÇÕES DOUTRINÁRIAS. PREVALÊNCIA DO DIREITO POSITIVO.

As manifestações doutrinárias, ainda que formuladas por reconhecidos especialistas, não prevalecem sobre o texto expresso do direito positivo, especialmente em matéria tributária, submetida estritamente ao princípio da legalidade.

NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, a fundamentação da decisão pode ser atendida mediante declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida, nos termos do artigo 114, §12, I da Portaria MF n.º 1.634/2023.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (1) por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário interposto e rejeitar as preliminares suscitadas; (2) no mérito, (i) por voto de qualidade, dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%, vencidos os Conselheiros Joao Ricardo Fahrion Nuske e Suez Roberto Colabardini Filho que proveram o recurso; (ii) por maioria de votos, permitir o aproveitamento do crédito pago na pessoa jurídica, vencido o Conselheiro Rodrigo Duarte Firmino que negou provimento no ponto.

Sala de Sessões, em 4 de agosto de 2026.

Assinado Digitalmente

Marcus Gaudenzi de Faria – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcus Gaudenzi de Faria, Joao Ricardo Fahrion Nuske, Suez Roberto Colabardini Filho, Rodrigo Duarte Firmino (Presidente). Ausente o conselheiro Alexandre Correa Lisboa

RELATÓRIO

Tratam os autos de recursos voluntários interpostos contra o Acórdão nº 16-94.682, proferido pela 19ª Turma da DRJ/SPO, que, por unanimidade, julgou improcedentes as impugnações apresentadas pelo sujeito passivo e pela responsável solidária.

Por descrever adequadamente os fatos, adoto, em parte, o relatório do acórdão recorrido, especialmente quanto à sua estrutura.

DO LANÇAMENTO

O auto de infração de fls. 2/19, objeto da presente controvérsia, foi lavrado contra o interessado em 22/08/2019 e refere-se ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Física — IRPF dos exercícios de 2015 e 2016, correspondentes aos anos-calendário de 2014 e 2015.

Por meio do referido lançamento, exigiu-se imposto suplementar no valor de R\$ 153.270,91, acrescido de multa de ofício qualificada e dos demais encargos legais previstos na

legislação de regência, totalizando crédito tributário de R\$ 437.808,32, conforme demonstrativo de fl. 2.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal de fls. 20/67, parte integrante do auto de infração, o lançamento decorreu de constatações realizadas em procedimento fiscal instaurado em face da pessoa jurídica Sociedade Médica de Sete Lagoas Ltda., inscrita no CNPJ sob o nº 13.039.312/0001-50, bem como de diligências fiscais a ela relacionadas.

A ação fiscal teve início em 21/06/2019, quando o interessado foi cientificado do Termo de Início de Procedimento Fiscal de fls. 380/382, encaminhado ao seu domicílio tributário por via postal, conforme Aviso de Recebimento de fls. 384/385.

Na ocasião, o interessado foi intimado a discriminar, mês a mês, os valores e as datas de efetivo recebimento dos rendimentos tributáveis, isentos ou não tributáveis e sujeitos à tributação exclusiva, auferidos nos anos-calendário de 2014 e 2015, bem como a apresentar os respectivos documentos comprobatórios.

DAS INFRAÇÕES APURADAS NO LANÇAMENTO

O auto de infração foi lavrado em razão da apuração de omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício, recebidos de pessoa jurídica, identificada no curso do procedimento fiscal, conforme discriminado às fls. 6/7:

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA

Infração: omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas.

A infração consistiu na omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, decorrentes da prestação de trabalho sem vínculo empregatício, conforme detalhado no relatório fiscal e também citado no acórdão recorrido

Enquadramento legal

Para os fatos geradores ocorridos entre 01/01/2014 e 31/12/2014, o lançamento foi fundamentado nos arts. 37, 38, 45, 55, incisos I a IV, VI, IX a XII e XIV a XIX, 56 e 83 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 — RIR/99, bem como no art. 1º, inciso VIII e parágrafo único, da Lei nº 11.482/2007, com a redação conferida pela Lei nº 12.469/2011.

Para os fatos geradores ocorridos entre 01/01/2015 e 31/12/2015, foram indicados os arts. 37, 38, 45, 55, incisos I a IV, VI, IX a XII e XIV a XIX, 56 e 83 do RIR/99, além do art. 1º, incisos VIII e IX e parágrafo único, da Lei nº 11.482/2007.

A autoridade lançadora concluiu que os valores pagos ao interessado, a título de distribuição de lucros pela SOMEPAS SR Ltda. — Sociedade Médica do Hospital e Maternidade Santa Rita, inscrita no CNPJ sob o nº 04.162.454/0001-10, correspondiam, em realidade, a rendimentos tributáveis decorrentes da prestação de serviços médicos a pessoas jurídicas, sem vínculo empregatício.

Segundo a fiscalização, tais serviços teriam sido prestados por intermédio da COOPERCON — Cooperativa de Trabalho Médico e Atividades Afins do Estado de Minas Gerais, da qual tanto o interessado quanto a SOMEPAS eram cooperados.

A conclusão fiscal baseou-se nas seguintes constatações, extraídas das provas e informações coletadas durante o procedimento:

a) a SOMEPAS não possuía estrutura física própria nem corpo auxiliar destinado à prestação dos serviços, sendo os atendimentos médicos realizados diretamente pelos sócios em diversos hospitais e entidades de saúde;

b) os contratos de prestação de serviços de assistência à saúde vigentes nos anos-calendário fiscalizados estabeleciam que os atendimentos seriam realizados, na maioria dos casos, nas instalações do Hospital e Maternidade Santa Rita S.A.; em outros casos, nos “hospitais, consultórios e clínicas em que atuam”; e, ainda, no “consultório particular dos médicos cooperados”. Para a autoridade fiscal, tais disposições demonstrariam que as pessoas jurídicas contratantes buscavam os serviços dos médicos, pessoas físicas, e não propriamente os serviços da SOMEPAS;

c) os elementos a seguir relacionados indicariam que a SOMEPAS teria sido constituída com a finalidade exclusiva de repassar honorários médicos aos seus sócios sob a aparência de lucros distribuídos. Nesse arranjo, os cooperados da COOPERCON teriam se beneficiado indevidamente da isenção do IRPF, em contrapartida ao pagamento de uma “taxa de administração”, calculada sobre os honorários repassados:

- a COOPERCON era responsável pelo relacionamento com os convênios e assumia toda a atividade burocrática relacionada ao faturamento, à cobrança, ao recolhimento, aos repasses, às glosas de pagamentos e ao levantamento de documentos;
- documentos internos demonstrariam que a COOPERCON controlava seis sociedades civis de prestação de serviços médicos, entre elas a SOMEPAS, e que o ingresso dos médicos no quadro societário de uma dessas sociedades ocorria exclusivamente em razão de vantagens tributárias;
- declaração prestada pela gerente-geral da COOPERCON, Tânia Márcia Caetano Moreira, CPF nºXXX.XXX.XXX-XX, evidenciaria o papel meramente secundário das sociedades médicas nas relações estabelecidas com seus próprios sócios, uma vez que a cooperativa controlava desde o ingresso dos profissionais no quadro societário até a representação dessas sociedades e os pagamentos efetuados aos médicos;
- a própria COOPERCON realizava planejamento tributário e orientava seus cooperados a respeito das diferenças decorrentes da associação ou não a uma das sociedades médicas;

- o diretor administrativo da SOMEPAS nos anos-calendário fiscalizados, o médico Guilherme Lacerda de Almeida, CPF nº XXX.XXX.XXX-XX, também exercia a presidência da COOPERCON no mesmo período;

d) embora intimada a apresentar as atas das assembleias eventualmente realizadas, a SOMEPAS não apresentou qualquer documento dessa natureza durante o procedimento fiscal, apesar do disposto no § 1º do art. 1.072 do Código Civil, aplicável às sociedades limitadas;

e) a SOMEPAS distribuiu lucros a diversos médicos que não integravam formalmente seu quadro societário durante parte do período fiscalizado. Entre eles estava o interessado, que somente passou a figurar como sócio a partir da sexta alteração contratual, assinada em 17/11/2014, embora recebesse lucros e pró-labore desde janeiro daquele ano. Para a fiscalização, tal circunstância contrariaria o § 2º do art. 1.055 do Código Civil, que vedaria, na espécie societária adotada, a figura do sócio não quotista cuja contribuição consistisse exclusivamente na prestação de serviços;

f) o contrato social da SOMEPAS previa a distribuição de lucros proporcionalmente à produção individual de cada sócio. Segundo a fiscalização, além de constituir critério nulo à luz do art. 1.008 do Código Civil, essa disposição reforçaria a conclusão de que os valores denominados “distribuição de lucros” possuíam, em realidade, natureza de honorários médicos;

g) em todas as notas fiscais apresentadas pela SOMEPAS, o campo “Descrição dos Serviços” continha apenas a expressão “Honorários Médicos”. A própria sociedade, em Termo de Resposta entregue à fiscalização, teria admitido que os repasses financeiros feitos aos sócios não possuíam natureza de lucros distribuídos, mas de honorários médicos, ao afirmar: “Como a forma de apurar os honorários médicos incorridos pela SOCIEDADE que se baseavam nas análises de prontuários de pacientes que foram atendidos...”;

h) para cada nota fiscal apresentada pela SOMEPAS havia uma planilha denominada “Relação de Atendimentos”, da qual constavam o nome do paciente, o convênio, a data do atendimento, o nome do médico responsável, o código e a descrição do procedimento. Para a fiscalização, tais documentos demonstrariam que os valores repassados aos médicos a título de distribuição de lucros correspondiam à remuneração pelo trabalho individualmente realizado por cada profissional;

i) embora a antecipação mensal de lucros constitua mera expectativa de direito — uma vez que o direito dos sócios aos resultados somente se consolidaria após a aprovação das demonstrações contábeis e financeiras em assembleia regularmente constituída, com a deliberação sobre a distribuição de lucros, provisões para investimentos, prejuízos e demandas —, a SOMEPAS não apresentou as atas das assembleias referentes ao período fiscalizado. Tal omissão contrariaria o parágrafo primeiro do item 5.2 da cláusula quinta de seu contrato social e o art. 1.008 do Código Civil;

j) a inexistência de reuniões ou assembleias de sócios para deliberar sobre a aprovação das contas, a designação ou destituição de administradores e os demais assuntos de

interesse da sociedade revelaria, segundo a fiscalização, que a SOMEPAS atuava apenas como agente de transformação da natureza dos rendimentos auferidos pelos médicos integrantes de seu quadro societário;

k) o conjunto dos elementos probatórios demonstraria a inexistência de propósito negocial na criação da SOMEPAS. A adesão ao seu quadro societário constituiria, assim, mero artifício jurídico destinado a afastar a tributação que deveria incidir sobre os honorários médicos auferidos pelos cooperados da COOPERCON.

Com fundamento nessas constatações, os valores contabilizados como lucros distribuídos aos sócios da SOMEPAS foram desconsiderados, por se concluir que correspondiam, em realidade, a honorários médicos recebidos pelos profissionais.

Destacou-se, ainda, que todas as notas fiscais emitidas pela SOMEPAS nos anos-calendário de 2014 e 2015 continham informações sobre os procedimentos realizados, seus valores e os nomes dos respectivos médicos. Com base nesses documentos, a fiscalização elaborou a relação dos médicos prestadores dos serviços vinculados a cada nota fiscal e dos valores atribuídos a cada um deles a título de honorários médicos, conforme o Anexo 2.

Nos casos em que foram identificadas divergências entre os valores constantes das notas fiscais e aqueles registrados nas planilhas denominadas “Relação de Atendimentos”, a fiscalização considerou os valores das planilhas. Segundo esclarecimento prestado pela SOMEPAS, as diferenças seriam decorrentes de glosas posteriormente compensadas em outras notas fiscais.

O lançamento também exigiu multa de ofício qualificada de 150%, calculada sobre o valor do imposto que deixou de ser recolhido em decorrência da omissão de rendimentos.

A penalidade foi aplicada com fundamento no art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que prevê a qualificação da multa nas hipóteses de sonegação, fraude ou conluio definidas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Segundo a autoridade lançadora, o interessado teria atuado em conluio com os demais sócios e com a COOPERCON, utilizando a pessoa jurídica interposta SOMEPAS para simular a distribuição de lucros e, dessa maneira, receber honorários médicos sem o recolhimento do IRPF devido.

Em razão de seu interesse comum na situação e de sua participação ativa no arranjo, inclusive mediante orientação e implementação do ajuste tributário que levou alguns cooperados a ingressar no quadro societário da SOMEPAS, com o objetivo de ocultar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, a COOPERCON foi incluída no polo passivo na condição de responsável solidária, nos termos do art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional — CTN.

De acordo com o lançamento, a participação da COOPERCON na infração tributária compreendeu:

a) a orientação e a implementação do arranjo tributário que resultou na constituição da SOMEPAS, com a finalidade de conferir nova aparência aos honorários médicos, transformando-os formalmente de rendimentos tributáveis em lucros distribuídos;

b) a imposição da condição de que, para ingressar como sócio da SOMEPAS, o médico também deveria ser cooperado da COOPERCON; e

c) o controle de todas as operações contábeis e financeiras da SOMEPAS.

Concluiu-se, assim, que a COOPERCON determinava as diretrizes a serem observadas tanto pela SOMEPAS quanto por seus sócios.

DAS IMPUGNAÇÕES

O interessado e a responsável solidária foram cientificados do lançamento em 29/08/2019, conforme documentos de fls. 3.354/3.357, e apresentaram suas impugnações em 09/10/2019, por meio das peças de fls. 3.361/3.379 e 3.575/3.625, subscritas por procuradores regularmente constituídos, conforme procurações de fls. 3.439 e 3.629.

A defesa do interessado contestou o lançamento, no mérito, com fundamento nas seguintes razões de fato e de direito:

a) a SOMEPAS é sociedade simples de responsabilidade limitada cujo objeto social consiste na prestação de serviços inerentes à profissão médica e atividades afins;

b) o Termo de Verificação Fiscal apontou a realização de sucessivas alterações contratuais destinadas à admissão de sócios e à cessão de quotas, considerando-as indícios de fraude. Entretanto, não foram indicadas condutas fraudulentas especificamente atribuíveis ao impugnante relacionadas à aquisição ou à cessão de quotas. Eventual responsabilidade tributária por fraudes, violações legais ou descumprimentos do contrato social deveria, portanto, ser atribuída às pessoas que efetivamente praticaram tais atos, e não automaticamente ao impugnante;

c) inexistência legal à distribuição desproporcional de lucros, não podendo tal procedimento ser considerado fraudulento com base em simples alegações, sobretudo diante da ausência de amplo conjunto probatório nesse sentido;

d) a regra do art. 1.007 do Código Civil, segundo a qual os sócios participam dos lucros e das perdas na proporção de suas quotas, possui caráter geral e não vinculante, uma vez que o próprio dispositivo se inicia pela expressão “salvo estipulação em contrário”;

e) os sócios possuem liberdade para estabelecer forma de distribuição dos resultados diversa daquela correspondente à participação no capital social. A vedação legal restringe-se à exclusão de determinado sócio da participação nos lucros ou nas perdas, sendo lícito às partes definir as condições e os percentuais de participação de cada sócio nos resultados sociais;

f) no caso em análise, cada profissional médico possui rede própria de contatos, especialidade e área territorial de atuação, sendo natural que cada um deles contribua para a formação das receitas da sociedade em proporções distintas;

g) o art. 10 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, exclui da incidência do imposto de renda na fonte e da base de cálculo do imposto de renda do beneficiário os lucros pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado. O dispositivo não condiciona a isenção à distribuição proporcional dos lucros conforme a participação de cada sócio no capital social. Diante da inexistência de vedação, os lucros poderiam ser distribuídos de forma desproporcional, conforme os critérios definidos pela própria sociedade, e não pelo Fisco;

h) a Receita Federal, por intermédio da Solução de Consulta Disit nº 46/2010, já teria reconhecido que os lucros distribuídos de maneira desproporcional à participação dos sócios no capital social são isentos do imposto de renda e não se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária, desde que a distribuição esteja em conformidade com a legislação. Esse entendimento também teria sido observado nos acórdãos do CARF citados na impugnação;

i) não houve fraude fiscal ou qualquer outra irregularidade na distribuição dos lucros relacionada ao presente caso, considerando-se o entendimento consolidado do CARF de que os lucros distribuídos desproporcionalmente permanecem isentos do imposto de renda;

j) a pretensão fiscal de descaracterizar a condição de sócio do interessado e classificá-lo como trabalhador comum, submetido à legislação trabalhista, careceria de fundamento legal e invadiria a competência da Justiça do Trabalho, ao buscar reconhecer a existência de pessoas que exerciam suas atividades sob a aparência de sócios ou de outra categoria de contribuinte individual;

k) o auto de infração também representaria tentativa de desconstituir as pessoas jurídicas fiscalizadas para impor a tributação diretamente às pessoas físicas, mediante indevida aplicação do art. 9º da Consolidação das Leis do Trabalho — CLT, o que não poderia ocorrer sem prévia decisão judicial;

l) os serviços médicos prestados pelo interessado possuem natureza científica e enquadram-se no art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, que autorizou a prestação de serviços de natureza científica, artística ou cultural por intermédio de pessoas jurídicas, em caráter personalíssimo ou não, para fins fiscais e previdenciários;

m) para afastar a aplicação do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, seria necessária a comprovação dos requisitos caracterizadores da relação de emprego previstos no art. 3º da CLT, quais sejam, subordinação, remuneração, pessoalidade e não eventualidade. Tais requisitos não estariam presentes na relação mantida pelo interessado, tampouco teriam sido demonstrados pela fiscalização;

n) não estando caracterizada a relação de emprego, seria legítima a aplicação do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, que permite que serviços de natureza científica, como os serviços médicos, sejam prestados por pessoas jurídicas, em caráter personalíssimo ou não, para fins fiscais e previdenciários;

o) a jurisprudência do CARF corroboraria o entendimento de que, ausentes os elementos constitutivos da relação de emprego entre o suposto tomador e o prestador dos serviços, a autoridade fiscal não poderia desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade para enquadrar seus trabalhadores ou sócios como segurados empregados;

p) caso não fosse admitida a aplicação do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, os serviços prestados deveriam ser interpretados como cessão de mão de obra, nos termos do art. 31, § 3º, da Lei nº 8.212, de 1991;

q) sobre os valores pagos ao impugnante a título de distribuição de lucros também não incidiriam contribuições previdenciárias, em razão do disposto no art. 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212, de 1991;

r) a distribuição de lucros ao interessado observou o art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, não se enquadrando em hipótese de incidência do imposto de renda. Não teria ocorrido, portanto, a prática de ilícito fiscal capaz de justificar o lançamento de ofício;

s) ainda que se adotasse entendimento diverso, teria ocorrido, no máximo, erro de planejamento por parte do interessado, mas nunca fraude ou simulação apta a autorizar o lançamento de ofício com fundamento no art. 149, inciso VII, do CTN. Por esse motivo, o crédito tributário deveria ser extinto;

t) nem mesmo o parágrafo único do art. 116 do CTN poderia fundamentar o lançamento, diante da ausência de regulamentação do dispositivo, circunstância que reforçaria a inexistência de previsão legal para a desconsideração dos contratos relacionados à atividade desenvolvida pelo interessado;

u) a aplicação da multa de ofício qualificada, correspondente a 150% do valor exigido, foi questionada por supostamente:
(i) violar o princípio constitucional da vedação ao confisco, previsto no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal; e
(ii) não estar amparada em prova da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, devendo ser aplicado o entendimento consubstanciado na Súmula CARF nº 14;

v) caso o auto de infração fosse mantido, os valores já recolhidos pelo contribuinte a título de imposto de renda, deveriam ser deduzidos da exigência, sob pena de enriquecimento ilícito do Estado.

Com base nas razões de fato e de direito expostas na impugnação, a defesa requereu:

a) o reconhecimento da improcedência do auto de infração, com a consequente extinção do crédito tributário relativo ao imposto de renda;

b) subsidiariamente, a exclusão da multa aplicada ao contribuinte ou, caso mantida a omissão de rendimentos, sua redução para o percentual de 75%, com o afastamento da hipótese de fraude; e

c) ainda subsidiariamente, a dedução, do montante exigido, dos valores já retidos na fonte e recolhidos pelo contribuinte a título de imposto de renda.

DA IMPUGNAÇÃO DA RESPONSÁVEL SOLIDÁRIA

Na impugnação apresentada pela responsável solidária, a defesa sustentou, em síntese, os seguintes argumentos:

Em sede preliminar

a) o lançamento seria materialmente nulo em razão de mudança de critério jurídico, em violação aos arts. 142 e 146 do CTN. Em fiscalização anterior, posteriormente cancelada pelo CARF, a Receita Federal teria considerado a SOMEPAS como sociedade integrante de grupo econômico e contribuinte do IRPJ. Em nova fiscalização, entretanto, teria concluído que a sociedade não poderia ser reconhecida como pessoa jurídica para fins de imposto de renda. Assim, após duas fiscalizações anteriores, teria sido lavrado o presente auto de infração com base em alteração do critério jurídico anteriormente adotado;

b) o lançamento também seria materialmente nulo em razão da utilização de prova emprestada proveniente de outro procedimento fiscal, relativo à Sociedade Médica de Sete Lagoas, sem a observância dos procedimentos necessários ao desenvolvimento da ação fiscal. Em especial, a COOPERCON não teria sido intimada a apresentar informações que poderiam influenciar o convencimento da autoridade julgadora;

c) haveria, ainda, nulidade material em razão de o imposto supostamente devido ter sido apurado pelo regime de competência, quando deveria ter sido adotado o regime de caixa;

d) no Anexo 3 do Termo de Verificação Fiscal, a Receita Federal distribuiu o valor das notas fiscais emitidas pela SOMEPAS conforme a produção de cada sócio, sem considerar que, em determinadas situações, a sociedade não chegou a distribuir lucros por não ter recebido os pagamentos dos tomadores dos serviços. A defesa mencionou, como exemplo, o caso da empresa Minas Center Med Ltda., conforme demonstrariam os documentos anexados.

Questões de mérito

e) os procedimentos adotados pelo contribuinte seriam legais. A defesa contestou a afirmação de que a SOMEPAS não possuiria estrutura física para realizar os atendimentos, uma vez que a legislação permitiria às sociedades médicas prestar serviços em estabelecimentos de terceiros, especialmente hospitais, que dispõem da estrutura necessária ao exercício da medicina,

incluindo a realização de exames complexos e procedimentos cirúrgicos. Nesse contexto, a consequência tributária estaria relacionada apenas à forma de apuração do IRPJ e da CSLL;

f) não haveria fundamento para a descaracterização da sociedade. A adoção de um dos tipos societários previstos na legislação não implicaria a perda da natureza de sociedade simples. Além disso, seria possível que a contribuição dos sócios consistisse na prestação de serviços em ambiente hospitalar de terceiros. A ausência de atas ou assembleias, por sua vez, não invalidaria a pessoa jurídica nem produziria efeitos tributários ou fiscais;

g) quanto ao pagamento de lucros a pessoas que não figuravam formalmente como sócias, sustentou-se que as sociedades simples poderiam admitir sócios de serviço sem participação no capital social, os quais poderiam receber pró-labore sujeito ao imposto de renda na fonte e lucros distribuídos, conforme a Solução de Consulta Disit nº 6/2012, da 1ª Região Fiscal;

h) a distribuição desproporcional de lucros aos sócios não seria ilegal, sobretudo por estar expressamente prevista no contrato social e observar os critérios reconhecidos pela própria Receita Federal;

i) nos termos do art. 1.007 do Código Civil, da Solução de Consulta Cosit nº 120/2016 e da jurisprudência do CARF, não haveria ilegalidade no critério adotado para a distribuição dos lucros ao autuado. Além de haver previsão contratual para a distribuição desproporcional, a SOMEPAS teria utilizado critérios compatíveis com sua natureza jurídica de sociedade de profissionais;

j) seria admitida a isenção dos lucros distribuídos aos sócios de sociedades simples que prestam serviços profissionais em nome da sociedade, desde que o contrato social previsse a distribuição desproporcional e a contabilidade discriminasse os lucros atribuídos a cada sócio;

k) o fato de os médicos sócios já serem cooperados da COOPERCON antes da constituição da SOMEPAS e de anteriormente prestarem serviços ao hospital como pessoas físicas não configuraria ilegalidade. Ao contrário, a própria legislação estimularia a constituição de pessoas jurídicas por profissionais liberais, admitindo, inclusive, a atuação individual de médicos por meio de empresa individual de responsabilidade limitada — EIRELI, ainda que sem estrutura física própria, conforme se extrairia de soluções de consulta da Cosit;

l) a constituição da SOMEPAS teria sido necessária para a melhor organização dos fluxos de trabalho. O fato de a COOPERCON prestar serviços de gestão empresarial, mediante remuneração equivalente a 3% do total dos repasses, demonstraria o propósito negocial da estrutura, consistente em reunir sociedades e pessoas físicas, nos termos da legislação cooperativista, com a finalidade de obter ganho de escala, maior poder de negociação e otimização de custos relacionados a atividades como contabilidade, assessoria jurídica e cobrança;

m) a COOPERCON e a SOMEPAS teriam atuado em estrito cumprimento da legislação cooperativista;

n) a cobrança da taxa de administração de 3% encontraria fundamento no art. 8º da Lei nº 5.764, de 1971;

o) a estrutura societária desconsiderada pela fiscalização não geraria necessariamente economia tributária, inexistindo, nos autos, prova de efetiva redução da carga tributária. Os valores repassados à SOMEPAS, além da taxa de administração, estariam sujeitos à incidência de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins. Na realidade, os custos seriam maiores caso a sociedade contratasse diretamente com os hospitais, circunstância que estaria demonstrada nos documentos de pagamento apresentados pela própria fiscalização;

p) conforme o entendimento do CARF, o afastamento do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, dependeria da comprovação, pelo Fisco, dos requisitos previstos no art. 3º da CLT e, consequentemente, da existência de relação de emprego;

q) a multa de ofício e os juros de mora deveriam ser cancelados, uma vez que o impugnante teria seguido orientações emanadas da própria Administração Tributária, nos termos do parágrafo único do art. 100 do CTN;

r) a multa de ofício qualificada deveria ser cancelada diante da inexistência de dolo. Ainda que o autuado tivesse efetuado recolhimento insuficiente de tributos, não teria agido com intenção fraudulenta. Como não foram prestadas informações falsas ao Fisco, a conduta poderia, no máximo, ser classificada como incorreta ou decorrente de erro de informação, jamais como fraudulenta;

s) seria necessária a realização de diligência para a retificação do valor do tributo devido, uma vez que a autoridade fiscal teria desconsiderado os valores efetivamente recebidos pelo contribuinte;

t) deveriam ser compensados os tributos federais devidos ou recolhidos pela pessoa jurídica SOMEPAS — entre eles IRPJ, CSLL, PIS e Cofins — incidentes sobre os valores cujo fato gerador foi transferido para a pessoa física;

u) deveria ser reconhecida a inexistência de responsabilidade tributária solidária da COOPERCON, uma vez que a cooperativa estaria sendo responsabilizada simplesmente por cumprir seu objeto social previsto nos atos constitutivos e por observar a Lei nº 5.764, de 1971, que disciplina o regime jurídico das sociedades cooperativas.

Ao final, a defesa da responsável solidária requereu:

a) preliminarmente, a declaração de nulidade material do lançamento, com fundamento nos arts. 142 e 146 do CTN;

b) no mérito, o reconhecimento da improcedência do lançamento, diante da alegada legalidade das formas jurídicas e dos procedimentos fiscais adotados pelo contribuinte, da existência de motivos extra tributários — propósito negocial — e da ausência de planejamento tributário, especialmente de natureza abusiva;

c) caso fosse reconhecida a validade do lançamento do IRPF, a aplicação do parágrafo único do art. 100 do CTN, com o cancelamento da multa e dos juros de mora;

d) caso o crédito tributário, a penalidade ou os juros fossem mantidos, ainda que parcialmente:

d.1) o afastamento da multa qualificada de 150%, com sua redução para 75%; e

d.2) a compensação dos valores recolhidos pela SOMEPAS sob os códigos dos tributos exigidos da pessoa jurídica, proporcionalmente aos lucros recebidos pelo impugnante e posteriormente reclassificados como rendimentos da pessoa física; e

e) por fim, caso fosse mantida qualquer parcela do lançamento, o afastamento da responsabilidade solidária atribuída com fundamento no art. 124, inciso I, do CTN.

DO ACÓRDÃO RECORRIDO

As impugnações foram conhecidas e, ao examiná-las, o colegiado de primeira instância afastou as preliminares suscitadas.

Em especial, destacou-se que não houve desconconsideração da personalidade jurídica, mas apenas a requalificação das receitas diante das constatações e dos elementos de prova reunidos nos autos pela autoridade fiscal.

No mérito, as impugnações foram julgadas improcedentes, com a manutenção do crédito tributário.

O acórdão recorrido recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2015, 2016

NULIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL.

Não há de se falar em nulidade da ação fiscal realizada se não restaram violados quaisquer incisos do artigo 59 do Decreto n.º 70.235/72 que regula o processo administrativo fiscal.

REGIME DE APURAÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO.

Após a apuração dos rendimentos auferidos pelo autuado, com base nas notas fiscais apresentadas pela pessoa jurídica, e em conformidade com os dispositivos pertinentes a matéria, a tributação foi feita com base na tabela progressiva vigente no ano-calendário correspondente.

PROVA EMPRESTADA. ADMISSIBILIDADE.

É lícito ao fisco federal valer-se de informações colhidas por outras autoridades fiscais para efeito de lançamento de

imposto de renda, desde que estas guardem pertinência com os fatos cuja prova se pretenda oferecer.

RECLASSIFICAÇÃO DOS RENDIMENTOS AUFERIDOS NA PESSOA FÍSICA.

Restando comprovado que o contribuinte praticou atos jurídicos simulados, com o intuito doloso de reduzir indevidamente sua base de cálculo tributável na declaração de ajuste da pessoa física, impõe-se a desconsideração dos efeitos dos atos viciados praticados, para que se operem as consequências no plano da eficácia tributária.

MULTA QUALIFICADA.

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

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

Devidos os juros de mora calculados com base na taxa SELIC na forma da legislação vigente. Eventual inconstitucionalidade e/ou ilegalidade da norma legal deve ser apreciada pelo Poder Judiciário.

COMPENSAÇÃO DO IRPF EXIGIDO DA PESSOA FÍSICA COM O IRPJ RECOLHIDO PELA PESSOA JURÍDICA.

Revela-se incabível a pessoa física pleitear, em seu nome, a compensação do crédito tributário contra ela lançado de ofício com os impostos apurados, lançados e recolhidos, mesmo que indevidamente, pela pessoa jurídica. O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrados pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, somente pode utilizá-lo na compensação de débitos próprios.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

Respondem solidariamente pelo crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

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 foi cientificado do acórdão em 23/09/2020 e apresentou recurso voluntário em 15/07/2020, conforme informação trazida por seu patrono às fls. 3.762 e 3.763.

A responsável solidária foi cientificada em 12/08/2020 e apresentou tempestivamente seu recurso voluntário em 10/09/2020.

Reconhecida a tempestividade, os recursos foram encaminhados para julgamento, podendo seus fundamentos ser assim resumidos.

DO RECURSO DO CONTRIBUINTE

Em sua peça recursal o contribuinte novamente traz à baila as teses já enfrentadas pelo colegiado de piso em sede de impugnação

Alega que a fiscalização concluiu que o contribuinte omitiu rendimentos ao receber honorários médicos por intermédio da SOMEPAS, registrando-os como distribuição de lucros, quando deveriam ter sido tributados como rendimentos da pessoa física.

O recorrente sustenta que sua atuação se inseriu no âmbito da elisão fiscal lícita, e não da fraude, argumentando que a prestação de serviços médicos por intermédio de pessoa jurídica é expressamente autorizada pelo art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005.

Defende que a Receita Federal não poderia desconsiderar administrativamente a personalidade jurídica da sociedade, pois essa providência dependeria da configuração das hipóteses previstas no art. 50 do Código Civil e da prévia apreciação pelo Poder Judiciário.

Afirma que integrou efetivamente o quadro societário da SOMEPAS e que eventuais irregularidades praticadas por outros sócios não poderiam ser automaticamente imputadas a ele.

Sustenta que a distribuição desproporcional de lucros é permitida pela legislação societária e que os valores assim distribuídos permanecem isentos do imposto de renda, nos termos do art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995.

Invoca precedentes do CARF e a discussão travada na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 66, perante o Supremo Tribunal Federal, para reforçar a legitimidade da prestação de serviços médicos por intermédio de pessoa jurídica e da submissão desses rendimentos ao regime tributário próprio das empresas.

Alega, ainda, que não houve dolo, fraude ou simulação, elementos necessários para justificar a autuação e, especialmente, a aplicação da multa de ofício qualificada.

Subsidiariamente, afirma que, caso não seja reconhecida a aplicação do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, a situação deveria ser examinada como hipótese de cessão de mão de obra, e não como omissão de rendimentos pessoais.

Da multa

O recurso também questiona a multa qualificada de 150%, sob o argumento de que não foi comprovada a ocorrência de fraude e de que a penalidade possui caráter confiscatório.

Requer, assim, o cancelamento da multa ou, subsidiariamente, sua redução para o percentual de 75%.

Ao final, o recorrente requer:

1. o cancelamento integral do crédito tributário e do auto de infração;
2. subsidiariamente, a exclusão da multa ou sua redução; e
3. caso a autuação seja mantida, a dedução dos valores de imposto de renda já recolhidos nos anos-calendário de 2014 e 2015, a fim de evitar cobrança em duplicidade.

DO RECURSO DA RESPONSÁVEL SOLIDÁRIA

Em sede preliminar, a recorrente reitera integralmente as teses apresentadas na impugnação e sustenta a nulidade do lançamento por indevida mudança de critério jurídico.

Argumenta que a própria Receita Federal, em procedimentos fiscalizatórios anteriores, reconheceu a SOMEPAS como pessoa jurídica regularmente constituída e sujeita à tributação pelo IRPJ, não podendo, posteriormente, desconsiderar sua existência para requalificar os lucros distribuídos como rendimentos tributáveis da pessoa física.

Reitera, ainda, a alegação de nulidade decorrente da utilização de prova emprestada, afirmando que a autuação se fundamentou em elementos colhidos em procedimento fiscal relativo a terceiro contribuinte, sem a necessária produção de provas no presente caso e sem a adequada observância do contraditório e da ampla defesa.

No mérito, o recurso limita-se, essencialmente, a renovar os argumentos anteriormente deduzidos na impugnação.

A recorrente defende a legalidade da constituição e da atuação da SOMEPAS, a licitude da prestação de serviços médicos por intermédio de pessoa jurídica, a validade da distribuição desproporcional de lucros prevista no contrato social, a inexistência de planejamento tributário abusivo ou de simulação, a improcedência da multa qualificada de 150%, a necessidade de compensação dos tributos já recolhidos pela pessoa jurídica e a exclusão da responsabilidade solidária atribuída à COOPERCON.

Ad argumentandum tantum, a recorrente solidária passa a invocar a Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 66 (já apresentada pelo recorrente principal e afastada pelo julgador de piso), julgada pelo Supremo Tribunal Federal, não com a finalidade de introduzir nova causa de pedir, mas apenas para reforçar a tese de legitimidade da prestação de serviços intelectuais e médicos por intermédio de pessoa jurídica.

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Marcus Gaudenzi de Faria**, Relator

Os Recursos Voluntários interpostos são considerados tempestivos, e sendo, atendidos aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº. 70.235/72, devem, portanto, ser conhecidos.

Na fase de impugnação os recursos foram tratados conjuntamente, dado atacarem de forma similar o lançamento.

Nesta etapa recursal observo que, sobremaneira em relação ao recorrente autuado, se verifica, em que pese revisar todos os itens tratados na impugnação e rebatidos pelo julgador de piso, incremento (reforço, sem constituir, a meu sentir, inovação recursal) nas teses defensivas, que serão tratados sob a alcunha recorrente, enquanto a tese argumentativa explícita da solidária a citará como recorrente solidária, a fim de melhor estratificar as informações no julgamento.

Mesmo no tocante às exceções supra mencionadas, observo que as teses argumentativas trazidas à baila em nada alteram, a meu sentir, os fundamentos do acórdão recorrido, que permanecem hígidos e que, nos termos do artigo 114, § 12 do RICARF, adoto como razão de decidir.

Da Preliminar de Nulidade do Lançamento

No que tange às preliminares suscitadas (**trazidas pelo solidário**), cabe esclarecer que as hipóteses de nulidade do processo administrativo fiscal (Paf) são aquelas

previstas no art. 59 do referido Decreto nº 70.235, de 1972, que rege o rito processual do Paf:

Art. 59. São nulos:

- Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;
- Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Pelo texto transcrito, observa-se que, no caso de auto de infração, há nulidade somente nos caso de lavratura por pessoa incompetente, pois, por preterição do direito de defesa, apenas despachos e decisões a ensejariam.

Por outro lado, as irregularidades, incorreções ou omissões diferentes das previstas no art. 59 não implicam em nulidade do auto de infração e poderão ser sanadas, se o sujeito passivo restar prejudicado, como determina o art. 60 do mesmo decreto:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

No caso em tela, os fundamentos de fato e de direito que embasam o lançamento tributário constam do relatório fiscal de forma minuciosa, nele tendo sido consignado que os valores recebidos pelo contribuinte da pessoa jurídica Sociedade Médica do Hospital e Maternidade Santa Rita - SOMEPAS, a título de distribuição de lucros, não se revestem dessa natureza, constituindo-se, de fato, em rendimentos tributáveis oriundos da COOPERCON decorrentes de atos cooperados.

Na espécie, a definição da natureza jurídica do rendimento é suficiente para estabelecer se trata-se de rendimento isento ou tributável.

A aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza é fato imponible do imposto de renda pessoa física, conforme previsto nos dispositivos legais que embasam o lançamento, discriminados no auto de infração, notadamente, o *caput* do art. 37 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/1999), que consolida o disposto no art. 43, incisos I e II do Código Tributário Nacional (CTN), e no art. 3º, parágrafo 1º, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, e que estabelece o que segue:

Art. 37. Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados (Lei nº 5.172, de 1966, art. 43, incisos I e II, e Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 1º).

O art. 43 do Código Tributário Nacional (CTN), que, com efeito, estabelece a previsão legal do fato imponível do tributo, assim dispõe:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

- de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;
- de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

O art. 3º, parágrafo 1º, da Lei nº 7.713, de 1988, por sua vez, define a base de cálculo do imposto de renda nestes termos:

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

Em suma, o auto de infração e seus anexos contemplam a descrição dos fatos imputados ao sujeito passivo, o período e a fundamentação jurídica do lançamento tributário, assim como a indicação dos documentos com base nos quais foi fundamentada a imputação de materialização dos fatos geradores. Demonstram, ainda, as bases de cálculo, as alíquotas aplicadas, o imposto devido e os dispositivos legais autorizadores do lançamento.

Portanto, o lançamento contém os requisitos aptos a lhe garantir a presunção de certeza e liquidez, em harmonia com o art. 10 do Decreto 70.235, de 1972, e com o art. 142 do Código Tributário Nacional.

No auto de infração está descrita a motivação fática e jurídica do lançamento, o que permite ao contribuinte defender-se plenamente, o que de fato o interessado fez, inexistindo, portanto, justa causa para a invalidação do ato administrativo.

Quanto às afirmações feitas pela defesa do sujeito passivo solidário no sentido de que fiscalizações anteriores realizadas na pessoa jurídica Sociedade Médica do Hospital e Maternidade Santa Rita invalidaria a fiscalização na pessoa física e de que teria havido mudança de critério jurídico com relação ao mesmo período temporal, tais argumentos não podem ser aceitos como fundamentos para decretar a nulidade do auto de infração em face do interessado. Tratam-se de procedimentos fiscais distintos, aplicados a sujeitos passivos diferentes, cada um respondendo por seus tributos devidos.

Assim sendo, rejeito as preliminares de nulidade invocadas.

Da mesma forma, verifico que o acórdão trata da distribuição de lucros e sobre sua desproporcionalidade, enfrentando inclusive as questões de ausência de critérios e mecanismos para a distribuição (retratadas no TVF e reproduzidas no acórdão) de lucros, a corroborar com a fundamentação do lançamento.

De fato, sem razão a tese recursal

Resta ao mérito debater justamente a reconfiguração dos rendimentos recebidos pelo recorrente. Esse é, pois, o cerne do mérito do litígio, devendo ser tratada no tópico a seguir.

Do mérito

Destarte, se as circunstâncias fáticas imputadas no lançamento foram comprovadas pela autoridade fiscal e se permitem ou não concluir pela ocorrência do fato gerador, em face da legislação aplicável, é matéria a ser enfrentada na análise de mérito do lançamento, e não causa de nulidade.

Da utilização de Prova Emprestada

Quanto a contestação de uma alegada nulidade deste Paf porquanto o processo estaria alicerçado em informações oriundas de outro procedimento, especialmente a utilização de prova emprestada decorrente de investigação/fiscalização realizada perante a Sociedade Médica de Sete Lagoas – SMSL, sem a devida observância de procedimentos necessários, especialmente a intimação do coobrigado COOPERCON, não merece acolhida o pleito.

O procedimento fiscal é uma fase oficiosa em que a fiscalização atua com poderes amplos de investigação, tendo liberdade para interpretar os elementos de que dispõe para efetuar o lançamento. Nessa fase, o fisco submete-se à regra geral do ônus da prova prevista no Processo Civil – que serve como fonte subsidiária ao processo administrativo fiscal. Como ainda não há processo instaurado, mas tão somente procedimento, não se pode falar em direito de defesa ou contraditório.

O que existe é tão somente o dever de colaboração por parte da contribuinte. Somente com o lançamento tributário a autoridade fiscal dá cabo às investigações/apurações e estabelece as premissas e o resultado do procedimento. A partir daí, com a abertura de prazo para defesa, pode o contribuinte impugnar os fatos jurídicos e torná-los controvertidos, surgindo, então, o processo administrativo fiscal, com a instrução probatória que lhe é peculiar.

Antes da impugnação, não há litígio, não há contraditório e o procedimento é levado a efeito, de ofício, pelo fisco. O ato do lançamento é privativo da autoridade fiscal, e não uma atividade compartilhada com o sujeito passivo. É o que se infere o artigo 142 do Código Tributário Nacional. É somente nesta atual fase processual, após o lançamento, que são garantidos todos os direitos

previstos no inciso LV, artigo 5º, da Constituição Federal (contraditório e ampla defesa).

O direito constitucional à ampla defesa e ao contraditório assegurado pela Constituição de 1988 tem por escopo oferecer aos litigantes, seja em processo judicial ou administrativo, o direito à reação contra atos desfavoráveis, momento esse em que a parte interessada exerce o direito à ampla defesa, cujo conceito abrange o princípio do contraditório.

A observância da ampla defesa ocorre quando é dada ou facultada a oportunidade à parte interessada em ser ouvida e a produzir provas, no seu sentido mais amplo, com vista a demonstrar a sua razão no litígio.

Desta forma, quando a administração pública, antes de decidir sobre o mérito de uma questão administrativa, dá à parte contrária a oportunidade de impugná-la da forma mais ampla que entender, o que aconteceu de fato ocorreu no presente no processo, não está infringindo, nem de longe, os princípios mencionados. Não há, pois, que se falar em qualquer afronta ao direito de defesa ou ao contraditório.

No tocante à assim chamada prova emprestada, deve-se observar que a doutrina processual usualmente utiliza tal denominação para a prova produzida num processo, seja por documento, depoimento pessoal ou exame pericial, que possa ser trasladada e aproveitada em outro processo. Cabe observar que o artigo 369 do Código de Processo Civil (CPC), utilizado subsidiariamente no processo administrativo tributário, prescreve que:

As partes têm o direito de empregar todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, para provar a verdade dos fatos em que se funda o pedido ou a defesa e influir eficazmente na convicção do juiz.

Ademais, não existe vedação na legislação reguladora do processo administrativo à utilização de provas colhidas em outro processo ou por outra autoridade administrativa, fiscal ou judicial, desde que sejam legais e moralmente legítimas, conforme preceitua o Código de Processo Civil. No mesmo sentido é a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

PROVA EMPRESTADA. ADMISSIBILIDADE - É lícito ao Fisco federal valer-se de informações colhidas por outras autoridades fiscais para efeito de lançamento de Imposto de Renda, desde que estas guardem pertinência com os fatos cuja prova se pretenda oferecer. (Acórdão 106-15779)

NORMAS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - PROVA EMPRESTADA - A jurisprudência administrativa reconhece a validade da chamada prova emprestada, observadas as naturais cautelas na sua utilização. No caso, a autoridade administrativa bem as observou. Deve, portanto, ser considerada válida. (Acórdão 102-43475)

Ressaltamos que os elementos dos autos têm em seu conteúdo informações suficientes para amparar o lançamento. A informação existe por si só no documento, e o impugnante, se discorda de seu conteúdo, pode esforçar-se para demonstrar que não corresponde à realidade dos fatos. Esse, sim, é o crivo do contraditório, ao qual toda prova deve estar submetida, já que o contencioso é regido pelo princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa.

No caso presente, em obediência ao art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, ao contribuinte foi assegurada a oportunidade para o contraditório na impugnação, permitindo concluir que nenhuma irregularidade há em relação à admissão das provas no presente processo.

Do Regime de Apuração na Pessoa Física

No tocante ao argumento de que a tributação do imposto na pessoa física teria ocorrido supostamente com base no regime de competência (data da emissão das notas fiscais), quando deveria ter sido apurado o tributo devido pelo regime de caixa (na data do efetivo recebimento), cabe as seguintes ponderações.

A partir de 1º de janeiro de 1989, data de início de eficácia da Lei nº 7.713, de 1988, o imposto de renda das pessoas físicas passou a ser exigido mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital eram percebidos.

O imposto incidente sobre os rendimentos do trabalho pagos ou creditados às pessoas físicas deve ser retido pelas fonte pagadora, seja ela pessoa física ou jurídica. O imposto também deve ser retido na fonte, no caso dos demais rendimentos pagos à pessoa física que não estejam sujeitos à tributação exclusiva, quando a fonte pagadora for pessoa jurídica. Se a fonte pagadora for pessoa física, o imposto mensal deve ser recolhido pelo próprio beneficiário na forma de imposto complementar, tudo conforme o art. 7º, incisos I e II, e art. 8º, da já referida Lei nº 7.713, de 1988:

Art. 7º Ficam sujeito à incidência do imposto de renda na fonte, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei:

- os rendimentos do trabalho assalariado, pagos ou creditados por pessoas físicas ou jurídicas;
- os demais rendimentos percebidos por pessoas físicas, que não estejam sujeitos à tributação exclusiva na fonte, pagos ou creditados por pessoas jurídicas.

§ 1º O imposto a que se refere este artigo será retido por ocasião de cada pagamento ou crédito e, se houver mais de um pagamento ou crédito, pela mesma fonte pagadora, aplicar-se-á a alíquota correspondente à soma dos rendimentos pagos ou creditados à pessoa física no mês, a qualquer título.

§ 2º (Revogado pela Lei nº 8.218, de 1991)

§ 3º (Vetado)

Art. 8º Fica sujeito ao pagamento do imposto de renda, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei, a pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos e ganhos de capital que não tenham sido tributados na fonte, no País.

Com a Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990 (art. 2º), o imposto continuou a ser devido mensalmente, porém, ao se estabelecer deduções que somente poderiam ser utilizadas na declaração de ajuste anual, a exigência mensal do tributo passou a ser provisória, passando o valor definitivo a ser determinado apenas declaração de ajuste anual, entregue sempre no ano subsequente, conforme dispõem os art. 9º e 10º da referida lei.

Nesse arranjo, o imposto retido mensalmente pelas fontes pagadoras dos rendimentos e o pago pelo contribuinte a título de imposto complementar passaram a ser considerados como antecipação do imposto devido no ajuste anual. Os art. 7º, 8º e 11 e 12, parágrafo V, da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, apresentam um quadro geral de tudo quanto aqui afirmado, nestes termos:

Art. 7º A pessoa física deverá apurar o saldo em Reais do imposto a pagar ou o valor a ser restituído, relativamente aos rendimentos percebidos no ano calendário, e apresentar anualmente, até o último dia útil do mês de abril do ano-calendário subsequente, declaração de rendimentos em modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal.

(...)

Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

- de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

- das deduções relativas:

(...)

Art. 11. O imposto de renda devido na declaração será calculado mediante utilização da seguinte tabela:

(...)

Art. 12. Do imposto apurado na forma do artigo anterior, poderão ser deduzidos:

(...)

V - o imposto retido na fonte ou o pago, inclusive a título de recolhimento complementar, correspondente aos rendimentos incluídos na base de cálculo;

Então, no que diz respeito ao imposto de renda da pessoa física, é cediço que o se trata de tributo com fato gerador complexo, de modo que o fato de o rendimento ser tributado no mês em que foi auferido não significa que essa

tributação seja definitiva, visto que o pagamento está sujeito a ajuste posterior, que inclusive pode resultar em restituição.

Neste cenário, recorro à doutrina, que lança luz sobre a questão ao classificar e definir os fatos geradores periódicos ou complexivos. Fatos geradores periódicos, também denominados complexivos, são aqueles que se realizam ao longo de um intervalo de tempo. Luciano Amaro, ao discorrer sobre os fatos geradores periódicos, assim se manifestou:

Não ocorrem hoje ou amanhã, mas sim ao longo de um período de tempo, ao término do qual se valorizam 'n' fatos isolados que, somados, aperfeiçoam o fato gerador do tributo.

Ainda sobre o fato gerador do imposto de renda, assim se posiciona Hugo de Brito Machado:

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza incide, em regra geral, sobre as rendas e proventos auferidos em determinado período. O imposto, em princípio, é de incidência anual. Existem, porém, ao lado dessa incidência genérica, incidências específicas, denominadas incidências na fonte. Podem ser mera antecipação da incidência genérica e podem ser, em certos casos, incidência autônoma.

Em se tratando de imposto de incidência anual, pode-se afirmar que o seu fato gerador é da espécie dos fatos continuados. E em virtude de ser a renda, ou o lucro, um resultado de um conjunto de fatos que acontecem durante determinado período, é razoável dizer-se também que se trata de fato gerador complexo.

Ao fornecer sua explanação sobre os fatos geradores periódicos, Luciano Amaro cita o caso do imposto de renda como exemplo para esta categoria, conforme se observa no segmento abaixo transcrito:

É tipicamente o caso do imposto sobre a renda periodicamente apurada, à vista dos fatos (ingressos financeiros, despesas, etc.) que, no seu conjunto, realizam o fato gerador.

Conforme o art. 7º da Lei nº 9.250, de 1995, anteriormente transcrito, o contribuinte deve apurar o imposto relativo aos rendimentos percebidos ao longo de todo o ano-calendário. O fato gerador só se completa em 31 de dezembro do respectivo ano, pois o montante dos valores de rendimentos recebidos, em suas diversas modalidades, bem como o montante das despesas dedutíveis incorridas, só podem ser efetivamente determinados em 31 de dezembro, pois é nesta data que se encerra o ano-calendário.

No caso concreto, podemos afirmar que as notas fiscais emitidas pela SOMEPAS nos anos-calendário fiscalizados juntamente com os respectivos relatórios de atendimentos foram utilizados pela autoridade lançadora como instrumento de determinação dos rendimentos omitidos pelo autuado, uma vez que restou

demonstrado que os rendimentos auferidos possuem natureza remuneratória de prestação de serviços e referem-se, portanto, a honorários médicos, e não lucros distribuídos.

Conforme consta do termo de verificação fiscal, o anexo 3 integrante da autuação relaciona as notas fiscais emitidas pela SOMEPAS em nome das pessoas jurídicas para as quais o fiscalizado prestou serviços, discriminando o valor atribuído ao fiscalizado como omissão de rendimentos, em cada nota fiscal, baseado nos atendimentos realizados. Esses valores foram lançados no auto de infração como omissão de rendimentos do trabalho recebidos de pessoa jurídica.

Portanto, a fiscalização agiu em estrita obediência às disposições legais que regem a matéria, uma vez que os valores omitidos, com base nas notas fiscais e relatórios de atendimentos, foram apurados mensalmente, conforme discriminação constante no auto de infração. Após a apuração mensal, e em conformidade com os dispositivos legais vigentes (art. 787, e parágrafos, art. 849, parágrafo 3º, todos do Decreto 3000, de 1999, vigente à época dos fatos), a tributação foi feita com base na tabela progressiva vigente no ano-calendário correspondente.

Em que pese os protestos, não há reparos a se fazer no trabalho desenvolvido pela autoridade lançadora.

Da Reclassificação dos Rendimentos Auferidos

No mérito, infere-se do lançamento realizado e das impugnações apresentadas (autuado e corresponsável) que duas teses distintas se contrapõem.

A primeira, defendida pela auditoria fiscal, busca tributar na pessoa física, como contraprestação pelos serviços prestados, os rendimentos auferidos pelo autuado. A segunda, argumento das defesas, suscita que os valores recebidos são isentos, por se tratarem de lucros distribuídos aos sócios.

Verificou-se durante procedimento fiscal que os rendimentos recebidos pelo autuado têm natureza remuneratória decorrente de serviços prestados. Referem-se a honorários médicos, e não a lucros distribuídos/dividendos. Seriam rendimentos tributáveis oriundos da COOPERCON, decorrentes de atos cooperados. Entretanto, mediante arranjo tributário, foi constituída a Sociedade Médica do Hospital e Maternidade Santa Rita (CNPJ 04. 162.454/0001-10), denominada SOMEPAS, especificamente para que os rendimentos decorrentes de atos cooperados assumissem a “roupagem de dividendos”.

As impugnações, por sua vez, afirmam que os fatos indicados pela fiscalização, como, por exemplo, o de a SOMEPAS não ter sede própria, nada têm de ilegal, pois os médicos/sócios prestam serviços em hospitais, e que o impacto desse fato seria sobre o recolhimento de IRPJ e CSLL, mas não descaracterizaria a sociedade. Afirmam, ainda, que a existência de sócios cuja contribuição se dá em serviços e a não realização de assembleias não seria motivo para invalidar a pessoa jurídica para fins tributários.

Importa aqui destacar que, em sede recursal, o recorrente ressalta de maneira contundente que:

- médicos podem escolher atuar como pessoa física ou jurídica;
- a constituição da SOMEPAS representou uma opção lícita de organização econômica;
- não houve evasão fiscal;
- existiu apenas planejamento tributário permitido pela legislação

Em que pese entender que o acórdão recorrido enfrenta o tema de forma absolutamente correta, observo que o relator entendeu que a SOMEPAS funcionou como uma **empresa interposta** para receber honorários médicos e repassá-los aos profissionais sob a aparência de lucros distribuídos. Por isso, os valores foram **reclassificados de lucros isentos para rendimentos tributáveis do trabalho sem vínculo empregatício**, sujeitos ao IRPF na pessoa física.

Não vejo, da mesma forma, para o caso em análise, dado o robusto conjunto probatório trazido aos autos, qualquer agressão do lançamento aos dispositivos legais que permitem a prestação de serviços e a terceirização de atividades intelectuais entre pessoas jurídicas, materializado a partir da Lei 11196/2005 e tratada no TEMA 725 pelo STF

Assim, a contratação de profissionais liberais altamente qualificados — como advogados, engenheiros, médicos, consultores e programadores — por intermédio de pessoas jurídicas foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal como modalidade contratual legítima, em prestígio aos princípios constitucionais da livre iniciativa e da livre concorrência. Esse reconhecimento, contudo, não autoriza a adoção indiscriminada dessa forma de contratação, tampouco impede a análise das circunstâncias concretas de cada caso. E é justamente nesse ponto que, a meu ver, reside a distinção relevante do presente litígio.

Com efeito, a fiscalização não impugna, em abstrato, a contratação entre pessoas jurídicas, nem pretende afastar a possibilidade de organização empresarial da atividade profissional. O que se verifica nos autos é realidade diversa.

Os elementos probatórios evidenciam que a prestação dos serviços possuía caráter eminentemente personalíssimo, circunstância revelada tanto pela agenda individual do profissional médico quanto pela emissão de faturas diretamente vinculadas aos atendimentos por ele realizados, demonstrando que a remuneração correspondia, em essência, ao trabalho pessoal prestado.

Nessas condições, afasta-se a lógica que inspirou a edição da Lei nº 11.196/2005, voltada ao fortalecimento da atividade empresarial e à desoneração das relações econômicas estruturadas entre pessoas jurídicas. O que se constata, em verdade, é uma relação estabelecida

entre uma empresa contratante e um profissional prestador de serviços, utilizando-se uma segunda pessoa jurídica apenas como instrumento formal para o recebimento da contraprestação pelo trabalho executado.

No caso concreto, a remuneração pelo labor pessoal foi revestida da forma jurídica de distribuição de lucros. Todavia, tal qualificação somente encontraria respaldo caso a pessoa jurídica efetivamente desenvolvesse atividade empresarial própria, gerando resultado econômico a ser compartilhado entre seus sócios. Foi precisamente a inexistência dessa realidade econômica que a fiscalização demonstrou ao longo da instrução, evidenciando que a sociedade atuava exclusivamente como veículo para o repasse da remuneração decorrente da prestação pessoal dos serviços médicos.

A discussão atual no STF sobre a matéria(Tema 1.389) busca exatamente delimitar de quem é o ônus da prova e qual é o limite probatório exato para separar o modelo de negócios lícito da fraude e da simulação, dada a necessidade de observarmos na matéria tributária a primazia da realidade.

Prossiga-se, na transcrição do voto condutor:

Há que se esclarecer que o exercício e a organização da atividade econômica são livres, enquanto não afetarem o legítimo interesse da sociedade e dos trabalhadores envolvidos, porque isso implicaria abuso do poder econômico em detrimento de sua função social.

À fiscalização, não se permitem ingerências quanto à forma de administrar a empresa. Contudo, se os contribuintes agem, em matéria de tributação, de forma contrária à lei, elidindo o pagamento de tributo, o fisco tem o poder-dever de agir.

Desta forma, na análise do caso concreto, é necessário ir além dos aspectos formais das operações e visualizar a realidade fática envolvida na execução dos serviços prestados que geraram os rendimentos objeto de tributação nestes autos, buscando sempre a verdade material, que deve prevalecer sobre a formal.

Para o deslinde do litígio, não basta a análise dos elementos formais da relação jurídica estabelecida entre a pessoa jurídica SOMEPAS e seus sócios, incluindo o autuado. É necessário ir além e determinar a realidade fática envolvida na execução dos serviços médicos. Nesse cenário, tem-se os fatos havidos por incontroversos:

a SOMEPAS possuía 78 sócios nos anos-calendário fiscalizados, não possui estrutura física própria e não conta com corpo de empregados auxiliares na prestação do serviço;

a SOMEPAS não realiza assembleias (embora obrigada);

a alegada distribuição de lucros ocorre de maneira proporcional ao desempenho produtivo dos sócios, conforme contrato social;

há distribuição de lucros para sócios que não constam do quadro societário da SOMEPAS;

os serviços são prestados em hospitais e entidades de saúde de terceiros.

Nesse contexto, observa-se o esvaziamento das atividades da SOMEPAS enquanto sociedade, ao passo que o critério de distribuição de lucros apontado pela fiscalização revela uma remuneração pela prestação de serviços médicos. A SOMEPAS não realiza, diretamente, nenhuma atividade comercial ou de prestação de serviços, cabendo aos sócios formais prestar todos os serviços médicos e, à COOPERCON, gerenciar esses atendimentos.

Como são os sócios que realizam todas as atividades médicas, está claro que são estes, efetivamente, os prestadores de serviços médicos.

Cabe registrar que, ao contrário do que alega a defesa, a sociedade simples, quando se constitui conforme uma limitada (caso da SOMEPAS), deve seguir a normatização concernente a este tipo, a teor do art. 983 do Código Civil, instituído pela Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.

A sociedade empresária deve constituir-se segundo um dos tipos regulados nos arts. 1.039 a 1.092; a sociedade simples pode constituir-se de conformidade com um desses tipos, e, não o fazendo, subordina-se às normas que lhe são próprias.

A sociedade simples somente se subordina inteiramente às normas que lhe são próprias na hipótese de não optar pela constituição segundo algum dos tipos de sociedade empresária. Desta forma, a SOMEPAS sujeita-se as determinações dos arts. 1.052 a 1.055, 1.072 e 1.078 do Código Civil. Sendo assim, para a SOMEPAS, não é permitida a contribuição de sócios através de prestação de serviços, na forma do art. 1.055, § 2º, do mesmo código:

Art. 1.055. O capital social divide-se em quotas, iguais ou desiguais, cabendo uma ou diversas a cada sócio.

(...)

§ 2º É vedada contribuição que consista em prestação de serviços.

Portanto, é injustificada a distribuição de lucros para sócios não integrantes do quadro societário. Por outro lado, infere-se dos autos que o único critério previsto pelo contrato social da SOMEPAS permite que sócios sejam excluídos da distribuição de lucros, na situação em que, por alguma razão, não tenham desempenho produtivo (férias, doenças etc., conf. Cláusula 5), o que também é vedado pelo Código Civil em seu art. 1.008:

É nula a estipulação contratual que exclua qualquer sócio de participar dos lucros e das perdas

A assimetria nos pagamentos entabulados aos médicos é consequência direta da natureza dos valores pagos em decorrência do trabalho de cada um: recebem proporcionalmente ao trabalho efetuado junto aos tomadores diretos dos serviços e não em proporção à simbólica participação no capital social. Resta demonstrado, assim, o caráter de contraprestação pelo labor executado, traduzindo-se, nitidamente, em verdadeira remuneração, disfarçada sob o manto de lucro.

A própria SOMEPAS, em resposta à intimação fiscal, deixou claro que os rendimentos têm natureza de honorários médicos, recebidos através da SOMEPAS (repasse) e “*se baseavam nas análises de prontuários de pacientes que foram atendidos...*”.

É também inconteste o fato de que a COOPERCON controla a SOMEPAS e todos integrantes são cooperados. São fatos comprovados:

a SOMEPAS é formalmente cooperada da COOPERCON desde 2002;

a contabilidade Prezario, além de executar os serviços contábeis da cooperativa, também realizou da SOMEPAS;

o diretor administrativo da SOMEPAS nos anos-calendário fiscalizados, o médico Guilherme Lacerda de Almeida, CPF 905.453.466-49, também era presidente da COOPERCON no mesmo período;

em planilhas a que a fiscalização teve acesso, estão discriminados os custos tributários de cada sociedade civil que a COOPERCON controla, incluída a SOMEPAS, além da taxa de administração (repassadas à cooperativa). A SOMEPAS é referida como “Pessoa Jurídica COOPERCON (Santa Rita)”;

é condição obrigatória para ser sócio da SOMEPAS ser cooperado da COOPERCON.

Em resposta à indagação fiscal, a gerente geral da COOPERCON reafirma o controle da cooperativa junto à pessoa jurídica e informa sobre o planejamento tributário com relação aos médicos fazerem parte de tais sociedades, conforme transcrição do relatório fiscal (item 4.4):

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

(...)

Que a decisão de fazer parte das sociedades médicas é sempre do médico, mas que a Coopercon orienta sobre as diferenças. Que a Coopercon trabalha com planejamento tributário, como qualquer outra empresa;

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

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

Que tal prática está sendo alterada atualmente, que os diretores da Coopercon estão sendo substituídos na representação das Sociedades médicas;

Para deixar ainda mais evidente a natureza de honorários médicos, o planejamento tributário abusivo e o conhecimento de tal procedimento por parte de todos os envolvidos, a fiscalização informa a existência de minuta de declaração a ser assinada por representantes das sociedades em questão afirmando a ciência de possibilidade de autuação da Receita Federal do Brasil para considerar como rendimentos tributáveis dos sócios os valores a título de distribuição isenta de lucros das pessoas jurídicas cooperadas, exigindo o IRPF diretamente do sócio. (grifei)

O intuito de tal declaração, que também autoriza a permanência dos repasses dos honorários via sociedades, é eximir a COOPERCON de responsabilidade (ações regressivas) por eventuais autuações fiscais contra as pessoas jurídicas e os sócios. Segue a transcrição na íntegra:

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

Quanto aos honorários pagos pelos demais convênios contratantes da cooperativa (entidades privadas), estou ciente de que os seus repasses à pessoa jurídica cooperada poderão ser desconsiderados pela Receita Federal, que os tributará, em caso de autuação, como repasses às pessoas físicas sócias, de acordo com a tabela do Imposto de Renda da Pessoa Física, com acréscimo de juros e multas, ou seja, todos os valores distribuídos como lucros não tributáveis pela PJ poderão ser tratados como rendimentos tributáveis dos sócios.

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

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

No caso em exame, infere-se do Termo de Verificação Fiscal, item 6, que embora o valor previamente declarado pelo contribuinte em suas declarações de ajuste

tenha sido como lucros distribuídos, para fins de tributação, deve-se levar em consideração a essência do rendimento, sua verdadeira natureza.

A tributação deve ser realizada de acordo com os fatos geradores efetivamente ocorridos. A situação de fato é que houve recebimento de honorários médicos pelo interessado, tributados indevidamente como receita da interposta pessoa jurídica SOMEPAS.

Em todas as notas fiscais emitidas pela SOMEPAS nos anos-calendário fiscalizados foi possível apurar o valor do serviço atribuído ao autuado. Sendo assim, os valores de lucros distribuídos foram corretamente desconsiderados, visto que restou comprovado que tais lucros são, na verdade, honorários médicos recebidos pelo contribuinte.

Nas notas fiscais apresentadas, constam relacionados todos os procedimentos realizados, o respectivo atendimento e o nome do médico que o realizou. Obteve-se a relação de médicos prestadores de serviços por cada nota fiscal apresentada/emitida, bem como o valor atribuído a cada um deles, conforme anexo 02.

Acrescenta a fiscalização que nos casos em que ocorreram diferenças entre o valor constante da nota fiscal e as planilhas “Relação de Atendimentos” apresentadas pela SOMEPAS, foi considerado o valor constante da planilha, uma vez que, conforme explicado pela SOMEPAS, tais diferenças se referiram a glosas e foram compensadas em notas fiscais posteriores. Desta forma, a base de cálculo obtida é resultado da apuração realizada com base nos documentos apresentados (notas fiscais e relatórios de atendimentos).

A defesa do interessado questiona a utilização da parcela dos honorários médicos discriminados nas notas fiscais atribuída a cada sócio na planilha fornecida pela SOMEPAS.

Contudo, na atividade do lançamento, a autoridade administrativa deve, entre outras coisas, verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido, o que implica em apurar a base de cálculo do tributo (art. 142 do Código Tributário Nacional).

A autoridade fiscal desconsiderou os valores declarados pelo interessado como lucros distribuídos, porque, primeiro, ficou demonstrado que os valores pagos pela sociedade aos seus sócios eram, de fato, honorários pelos serviços médicos prestados a terceiros. Depois, porquanto a própria fonte pagadora discriminou nas notas fiscais o valor dos honorários médicos cobrados dos tomadores de serviços e a parcela atribuída a cada sócio médico.

Como já afirmado, a realidade fática deve sempre prevalecer sobre qualquer instrumento formal, pois as circunstâncias e o cotidiano nas relações podem ser diversos daquilo que ficou documentado. A essência do ato jurídico é o fato e não a forma. E isso está consignado expressamente no art. 118, inciso I, do CTN, que assim dispõe:

Art. 118 - A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

Tendo a fiscalização apurado o valor dos honorários médicos de cada sócio, esse é o valor dos rendimentos tributáveis que deverá ser considerado como base de cálculo do imposto na apuração da omissão de rendimentos. O fato de o interessado ter informado esses lucros em suas DAA em nada modifica a situação fiscal, pois, como ficou demonstrado, a SOMEPAS foi criada exatamente para que seus sócios pudessem declarar como lucros isentos os rendimentos do trabalho não assalariado, com infração da legislação tributária.

É crucial destacar que o fisco não se valeu de uma presunção no lançamento em tela. Tampouco se está diante de um simples planejamento tributário lícito. Os fatos carreados aos autos são mais que suficientes para apontar que o único objetivo da admissão dos médicos como supostos sócios era escapar, de forma dissimulada, à tributação, não restando outro caminho à administração tributária senão o de desconsiderar como lucros os valores pagos ao autuado e tributá-los como rendimentos do trabalho.

As impugnações não se preocupam em enfrentar de maneira específica e pontual a farta acusação fiscal quanto à natureza de honorários médicos e à indevida classificação como distribuição de lucros, limitando-se a alegar genericamente a legalidade formal dos atos praticados isoladamente ou mesmo a aduzir irrelevância de tais atos para a esfera fiscal.

Não se aplica ao caso dos autos o contido no art. 129 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, uma vez que tal dispositivo legal só é aplicável se verdadeiramente presente uma relação civil e comercial entre a SOMEPAS e os profissionais médicos.

O art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005 deve ser interpretado sistematicamente com as demais normas do ordenamento jurídico brasileiro, não podendo servir de manto protetor para a criação de pessoas jurídicas com o objetivo de disfarçar/dissimular uma relação de prestação de serviços.

É necessário esclarecer, ainda, que não há no presente lançamento qualquer procedimento de desconsideração da personalidade jurídica da empresa. A personalidade jurídica da empresa permanece produzindo todos os efeitos que lhe são próprios, tal como no momento de sua constituição. O que ocorre, no presente caso, é a caracterização de que os valores pagos à pessoa jurídica são, na realidade, rendimentos do trabalho por serviços médicos prestados pelo interessado, estando sujeitos ao imposto de renda pessoa física.

À luz dos fatos, não há como afastar a imputação de que a SOMEPAS fora criada e existe unicamente para que os honorários médicos gerenciados pela COOPERCON sejam repassados como rendimentos isentos a título de lucros distribuídos para as

pessoas físicas cooperadas, denotando completa ausência de propósito negocial da citada sociedade.

Assim, reputa-se comprovada a natureza tributável dos rendimentos

recebidos pelo contribuinte e correta a reclassificação promovida pela fiscalização.

Da Multa de Ofício Qualificada (150%)

Foi aplicada a multa de ofício qualificada de 150% estabelecida no art. 44, inciso I, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, devida em casos de sonegação, fraude ou conluio, previstos nos art 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Argumenta a fiscalização, em síntese, que a aplicação a multa majorada deve-se ao fato de ter havido conduta dolosa do contribuinte com o intuito de sonegar e fraudar o fisco, através de conluio elaborado pela COOPERCON, utilizando a SOMEPAS para repassar os honorários médicos disfarçadamente como distribuição de lucros.

Sobre a aplicação da multa prevista nos casos de lançamento de ofício, cabe transcrever o artigo 44, inciso I, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, *in verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 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)

bem como os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, que assim dispõem:

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

- da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;
- 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 44 acima transcrito. A aplicação da multa qualificada, prevista no parágrafo 1º, pressupõe que seja comprovada uma das hipóteses contidas nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502, de 1964, isto é sonegação, fraude ou conluio.

A fraude se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à fazenda pública, num propósito deliberado de se subtrair no todo ou em parte uma obrigação tributária. Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do **dolo**, o comportamento intencional, específico, de causar dano à Fazenda Pública, utilizando-se de subterfúgios a fim de esconder a ocorrência do fato gerador ou retardar o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

O dolo é o elemento subjetivo da *sonegação, da fraude e do conluio*, que os diferenciam da mera falta de pagamento do tributo ou da simples omissão de rendimentos na declaração de ajuste, seja ela pelos mais variados motivos que se aleguem.

O conceito de dolo encontra-se no inciso I do art. 18 do Código Penal instituído pelo Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940, que dispõe ser o **crime doloso aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo**. É de se ressaltar que a *doutrina finalista*, adotada pelo Código Penal Brasileiro com a reforma de 1984, deslocou o elemento normativo (consciência da ilicitude) para a culpabilidade, como elemento indispensável ao juízo de reprovação. Desta forma, o dolo constitui-se dos elementos *cognitivo*, que é o conhecimento do agente do ato ilícito, e *volitivo*, que é à vontade de atingir determinado resultado ou em assumir o risco de produzi-lo.

Na aplicação da multa qualificada de 150%, a autoridade fiscal deve subsidiar o lançamento com elementos probatórios que mostrem de forma irrefutável a existência destes dois elementos formadores do dolo, elemento subjetivo dos tipos relacionados nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, aos quais o § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996, faz remissão. É, pois, essa comprovação nos autos requisito de legalidade para aplicação desta multa qualificada.

Em sede recursal, o recorrente argumenta pela aplicação ao caso do dispositivo da Súmula CARF 14, que estabelece que a simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos pelo fisco não autoriza, por si só, a aplicação da multa de ofício qualificada (aquela com penalidade mais pesada), sendo obrigatório comprovar o evidente intuito de fraude do contribuinte.

Não lhe assiste razão. Veja-se que **o acórdão recorrido, com riqueza de detalhes e sem reparos deste relator, narra a materialidade da infração e sua clara subsunção à norma que capitula a multa imposta:**

No presente procedimento, infere-se que a majoração da multa aplicada é resultante da comprovação substancial, conforme registrada no termo de verificação da infração, da prática intencional e reiterada da contratação de profissionais médicos (entre eles o autuado) como sócios pela pessoa jurídica SOMEPAS, que os remunerou na forma de distribuição de lucros, sendo que esse fato não passou de estratégia visando sonegar tributos.

Isso se deu de forma consciente e deliberada pelos partícipes envolvidos – a COOPERCON, a SOMEPAS e os profissionais médicos, incluindo o autuado –, que agiram em conluio para a consecução de seus objetivos. O dolo, portanto, restou demonstrado.

Pelo conjunto probatório, restou comprovada a ocorrência de evasão fiscal, que consiste em prática que infringe a lei, cometida após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária com o objetivo reduzi-la ou ocultá-la.

O sujeito passivo, sabendo que tem que pagar o tributo devido, encontra uma forma de dissimulá-lo, com o intuito de não pagá-lo ou minimizar o pagamento. A atitude está intrínseca na questão da evasão, pois o dolo e a intenção de não pagar ou pagar menos do que é devido ao Estado está associada à ocorrência do fato gerador e, portanto, caracteriza-se como ilícita.

É preciso reconhecer que as hipóteses em que é facultado ao contribuinte realizar negócios sem ter de contribuir para o fisco são restritas e pressupõem a atuação dentro de limites impostos pela lei, não havendo espaço para hipóteses de simulação, fraude ou dolo.

Portanto, não há como considerar eventual ou involuntária a conduta do contribuinte nem mera divergência de interpretação fática ou da legislação, o que torna devida a multa qualificada prevista no artigo 44, inciso I, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, para os rendimentos auferidos da SOMEPAS para os exercícios fiscalizados.

Mesmo entendimento se aplica no afastamento da alegação de ataque do acórdão recorrido ao disposto na Súmula 25. Existem nos autos os elementos que de fato validam a tese da autoridade fiscal.

Acerca da qualificação da multa, conquanto esta deva ser mensurada à luz dos atos acima descritos, os quais caracterizam intuito fraudulento, conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal, aplica-se ao caso a retroatividade benigna do art. 106, II, “c”, do Código

Tributário Nacional, devendo-se reduzir a penalidade ao percentual de 100%, por força do disposto na Lei nº 14.689/2023.

Dos Juros Aplicados – Taxa Selic

Quanto a contestação sobre a aplicação de juros moratórios, uma vez que o autuado não teria dado azo a conduta que ensejou o lançamento fiscal, não prospera a alegação.

Inicialmente, mister se faz a transcrição da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, que instituíram a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic):

Lei nº 8.981, de 1995:

Art. 84. Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1.995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:

I - juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna;

(...)

§ 1º Os juros de mora incidirão a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento, e a multa de mora, a partir do primeiro dia após o vencimento do débito.

§ 2º O percentual dos juros de mora relativo ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado será de 1%.

§ 3º Em nenhuma hipótese os juros de mora previstos no inciso I, deste artigo, poderão ser inferiores à taxa de juros estabelecida no art. 161, § 1º, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, no art. 59 da Lei nº 8.383, de 1991, e no art. 3º da Lei nº 8.620, de 5 de janeiro de 1993.

§ 4º Os juros de mora de que trata o inciso I, deste artigo, serão aplicados também às contribuições sociais arrecadadas pelo INSS e aos débitos para com o patrimônio imobiliário, quando não recolhidos nos prazos previstos na legislação específica.

Lei nº 9.065, de 1995:

Art. 13. A partir de 1º de abril de 1.995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1.994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1.994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1.995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei nº 8.981, de 1.995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

A Lei nº 9.065, de 1995, procurou justamente constituir uma *paridade* ao dano causado pelo atraso do contribuinte. O governo paga juros calculados pela taxa Selic pelo dinheiro tomado no mercado. O prejuízo causado pelo atraso do contribuinte é exatamente igual ao valor representado pela taxa Selic, ou, dito de outra forma, o atraso no pagamento do imposto ou contribuição obriga o governo a tomar valor idêntico no mercado de capitais e a remunerar tal operação pela taxa Selic. A exata medida do dano causado pelo inadimplemento é, pois, a própria taxa.

No que tange à base legal da cobrança, observe-se que o Código Tributário Nacional, em seu artigo 161, parágrafo 1º, abaixo transcrito, permite, por expressa autorização legal, a exigência de juros de mora em valor superior a 1% ao mês:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º . Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês.

A cobrança de juros de mora em percentual equivalente à taxa Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, foi fixada pelo artigo 13 da Lei nº 9.065, de 1995, portanto, sua cobrança não é ilegal.

É certo que, em época de crise ou mesmo fora dela, no mercado de dinheiro, se busca o capital onde for mais barato. Portanto, em matéria tributária, a exigência dos juros de mora com base em taxas flutuantes aos níveis de mercado, além de não encontrar nenhum óbice de natureza constitucional, atua como fator dissuasório da inadimplência fiscal ao impedir que o particular, como meio de fugir das taxas de mercado, utilize o expediente de atrasar o adimplemento de suas obrigações tributárias e, por conseguinte, de locupletar-se à custa do erário.

Reproduzimos ementa de acórdão do Superior Tribunal de Justiça - STJ, o qual é pacífico o entendimento da incidência da taxa Selic como juros moratórios nas dívidas fiscais, não havendo que se cogitar de ilegalidade na sua cobrança:

AgRg no Ag 945534 / DF AGRADO REGIMENTAL NO AGRADO DE INSTRUMENTO 2007/0208714-2. Ministro LUIZ FUX (1122). T1 - PRIMEIRA

TURMA. Data do Julgamento: 03/06/2008. Data da Publicação: DJ 18.06.2008 p. 1.

AGRADO REGIMENTAL EM AGRADO DE INSTRUMENTO. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRADO DE INSTRUMENTO. ART. 544, CPC. RECURSO ESPECIAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. CTN, ART. 138. DÉBITO

CONFESSADO E OBJETO DE PARCELAMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. JUROS DE MORA. APLICAÇÃO DA TAXA SELIC. LEI N.º 9.065/95. PRECEDENTES. AUSÊNCIA DE

DEMONSTRAÇÃO DE VIOLAÇÃO À LEI FEDERAL. SÚMULA 284/STF. APONTADA OFENSA A ARTIGOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INADMISSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS

282 E 356 DO C. STF.

(...)

Os créditos tributários, recolhidos extemporaneamente ou objeto de parcelamento administrativo, cujos fatos geradores ocorreram a partir de 1º de janeiro de 1995, a teor do disposto na Lei 9.065/95, são acrescidos dos juros da taxa SELIC, operação que atende ao princípio da legalidade.

Raciocínio diverso importaria tratamento anti-isonômico, porquanto a Fazenda restaria obrigada a reembolsar os contribuintes por **esta** taxa Selic, ao passo que, no desembolso os cidadãos exonerar-se-iam desse critério, gerando desequilíbrio nas receitas fazendárias.

(...)

Agravo Regimental a que se nega provimento.

A título ilustrativo, cabe também a informação de que o cálculo dos juros de mora com base na taxa Selic é matéria que não mais suscita dissídio jurisprudencial no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), tratada que foi em súmula daquele colegiado:

Súmula nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Desta forma, não obstante o inconformismo do contribuinte, os encargos moratórios devem subsistir por possuir previsão legal.

Quanto ao aproveitamento dos valores reclassificados, importa resgatar, do TFV, o seguinte trecho:

O Anexo 03 (Fls 372 a 379) deste Termo relaciona as notas fiscais emitidas pela SOMEPAS em nome das pessoas jurídicas para as quais o fiscalizado prestou serviços nos anos-calendário 2014 e 2015. O referido Anexo discrimina o valor atribuído ao fiscalizado como omissão de rendimentos em cada nota fiscal. Esses valores foram lançados no Auto de Infração resultante desta fiscalização como “Omissão de Rendimentos do Trabalho Recebidos de Pessoa Jurídica”.

Estando perfeitamente delimitada a receita que fora reclassificada e a motivação de sua reclassificação, entendo importante destacar, também do acórdão 2402-013.334, cujo entendimento acompanhei neste julgamento, de redação do conselheiro Gregório Rechmann Júnior, cujo entendimento sobre esta matéria específica acompanhei no julgamento:

Transcrevo excertos do voto proferido no Acórdão 2202-004.869, da lavra do Conselheiro Ronnie Soares Anderson, Presidente desta Turma, que se pronunciou sobre pedido semelhante:

No que tange à possibilidade de dedução dos valores pagos pela... a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS do montante de IRPF lançado, assiste razão ao recorrente. Partilha-se do entendimento já consolidado no âmbito do CARF conforme o qual, em casos similares ao ora enfrentado, devem ser aproveitados os tributos já pagos pela pessoa jurídica verificada como sendo mera interposta pessoa do verdadeiro titular dos rendimentos de pessoa física. Trata-se de uma única capacidade contributiva, e as receitas oneradas pelos tributos da legislação atinente às pessoas jurídicas consubstanciam-se de fato, em rendimentos e proventos da pessoa física do recorrente, consoante a reclassificação promovida pela autoridade lançadora verificou, e que já foram parcialmente onerados por tributos federais.

Ora. Devidamente individualizada e passível de quantificação da fração atribuída ao sócio (frise-se, descabida em situação na qual o recorrente não participa da sociedade), o racional da decisão é pertinente, cabendo o aproveitamento dos tributos, se efetivamente recolhidos pela pessoa jurídica e que não tenham sido objeto de restituição ou compensação por esta.

Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer dos recursos voluntários interpostos, afastar as preliminares suscitadas e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para : a) reduzir a multa qualificada ao patamar de 100% b) permitir o aproveitamento dos valores pagos pela PJ da qual o recorrente é sócio vinculadas às notas fiscais apontadas no anexo 3 do TVF.

Assinado Digitalmente

Marcus Gaudenzi de Faria