



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.724267/2019-19
ACÓRDÃO	2402-013.654 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AGLAEDSON RAMOS CHAVES JUNIOR E OUTRO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) NORMAS PROCESSUAIS. PRELIMINARES. CONFUSÃO COM O MÉRITO. REJEIÇÃO. PRIMAZIA DO JULGAMENTO DE FUNDO.

Por força dos princípios da instrumentalidade, da cooperação e da efetividade processual, as preliminares que se confundem com a matéria de fundo ou cujo acolhimento resulte em menor utilidade prática do que a resolução meritória favorável ao recorrente devem ser rejeitadas, priorizando-se o julgamento do mérito como o desfecho apto a conferir real pacificação e segurança jurídica.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MÉDICOS POR SOCIEDADE SIMPLES. AUTONOMIA ECONÔMICA DA PESSOA JURÍDICA. INOCORRÊNCIA.

A licitude da constituição de pessoa jurídica para a prestação de serviços profissionais não impede a verificação, no caso concreto, da efetiva autonomia da sociedade. Comprovado que os serviços eram prestados sob responsabilidade exclusiva dos sócios, com apropriação individual dos resultados econômicos e sem estrutura, organização ou comunhão de esforços aptas a caracterizar atuação societária autônoma, conclui-se que os rendimentos decorreram diretamente da atividade pessoal dos profissionais.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Enseja qualificação da multa de ofício a simulação caracterizada pela utilização de interposta pessoa, para dissimular o recebimento de rendimentos pelo sujeito passivo na tentativa de alterar a característica do

fato gerador, ao teor do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, c/c art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

RETROATIVIDADE BENIGNA. ART. 106, II, C DO CTN. REDUÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA PARA 100%.

Nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN, aplica-se retroativamente a lei que comine penalidade mais favorável ao contribuinte, desde que o crédito tributário ainda não esteja definitivamente constituído.

A Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, alterou o art. 44 da Lei nº 9.430/1996, reduzindo a multa de ofício qualificada de 150% para 100%. Por se tratar de norma mais benéfica, impõe-se sua aplicação aos autos em curso, com a consequente adequação do percentual da penalidade.

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

Se a lide se restringe à apreciação da legalidade do lançamento, e não trata de compensação de tributos, extrapola da competência de o julgador administrativo admitir o aproveitamento dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica que teve seus rendimentos deslocados para a pessoa física, diante da legalidade do lançamento. A possibilidade da pessoa física aproveitar pagamentos da pessoa jurídica também encontra óbice na falta de previsão legal para a utilização de pagamentos entre sujeitos passivos diversos.

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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (1) por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas; (2) no mérito, (i) por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto de modo a reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%, vencidos os Conselheiros Suez Roberto Colabardini Filho (relator) e Joao Ricardo Fahrion Nüske que deram provimento integral ao recurso, (ii) por voto de qualidade, não permitir o aproveitamento do crédito pago na pessoa jurídica, vencidos os Conselheiros Suez Roberto Colabardini Filho (relator), Joao Ricardo Fahrion Nüske e Marcus Gaudenzi de Faria que neste

ponto proveram o recurso. Designado redator do voto vencedor o Conselheiro Alexandre Correa Lisboa.

Assinado Digitalmente

Suez Roberto Colabardini Filho – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente

Assinado Digitalmente

Alexandre Corrêa Lisboa – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcus Gaudenzi de Faria, Joao Ricardo Fahrion Nüske, Alexandre Correa Lisboa, Suez Roberto Colabardini Filho, André Barros de Moura (substituto[a] integral), Rodrigo Duarte Firmino (Presidente).

RELATÓRIO

Cuida-se de dois recursos voluntários interpostos contra o Acórdão da 1ª Turma da DRJ/CGE (Campo Grande, MS) que manteve em parte o crédito lançado. Colaciono a ementa de julgamento:

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. VALIDADE DO LANÇAMENTO. Não há nulidade do lançamento quando não configurado óbice à defesa ou prejuízo ao interesse público.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. COMPROVAÇÃO DA NATUREZA TRIBUTÁVEL. São tributáveis os valores informados a título de distribuição de lucros quando se constata, que, na realidade, trata-se de honorários decorrentes da prestação de serviços médicos pela pessoa física.

COMPENSAÇÃO DE DÉBITO DA PESSOA FÍSICA COM CRÉDITO DE PESSOA JURÍDICA. A lei veda a compensação de crédito advindo do pagamento de tributos pela pessoa jurídica com débito do sujeito passivo (pessoa física).

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. Cabível a qualificação da multa diante da conduta fraudulenta do contribuinte, configurada pelo recebimento de rendimentos de pessoa física mediante interposta pessoa jurídica.

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.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

No caso, referido contencioso decorre da lavratura de autos de infração provenientes do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) Nº 06.1.01.00-2019-00344-7 de fls. 17/65, os quais adoto seus termos como relatório neste recurso.

Em apertada síntese, o lançamento se fundamenta na omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica sem vínculo empregatício, decorrentes da descaracterização da natureza jurídica dos rendimentos declarados pelo recorrente, a título de lucros distribuídos recebidos da sociedade SOMEPAS SR Ltda. Sociedade Médica do Hospital e Maternidade Santa Rita, CNPJ nº 04.162.454/0001-1.

Para tanto, a fiscalização considerou que tais rendimentos decorreram, na verdade, de honorários recebidos pela prestação de serviços médicos, sustentando que a SOMEPAS não existia de fato e atuou como interposta pessoa, por não possuir estrutura física própria, empregados, que os atendimentos médicos eram realizados nos hospitais, consultórios e clínicas de atuação dos médicos, e, em alguns casos, no consultório particular dos médicos, que a gestão da SOMEPAS era feita pela COOPERCON, responsável pela parte administrativa relativa a faturamento, cobrança, recolhimento, repasse, glosas de pagamentos, levantamento de documentos, etc.

O auto de infração foi lavrado contra o contribuinte, aqui recorrente, e, na figura de responsável, COOPERCON - COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO E ATIVIDADES AFINS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, também recorrente.

Do recurso interposto pelo recorrente/contribuinte, extrai-se: (a) alegação de nulidade do AI por ausência de especificação do fato e da sanção; (b) inexistência de evasão fiscal, e existência de propósito negocial para a existência da sociedade SOMEPAS, da ausência de relação empregatícia; (c) da distinção entre fraude a lei, abuso do direito e figuras assemelhadas; (d) abuso do direito no Código Civil de 2002 e seus reflexos em matéria tributária; (e) diferença entre elisão e evasão fiscais; (f) da multa de ofício qualificada. inexistência de dolo e fraude; (g) ausência de crime contra a ordem tributária; (h) Junta decisões paradigmas; (i) ao final pugna pelo acolhimento das pretensões, seja de nulidade, seja de mérito.

Do recurso interposto pelo recorrente/responsável, COOPERCON, extrai-se: (a) preliminar de nulidade material do lançamento. veracidade da pessoa jurídica já atestada pela própria receita federal. mudança de critério jurídico. ofensa aos artigos 142 e 146 do CTN; (b) preliminar de nulidade material do lançamento. impossibilidade de utilização de prova emprestada. ofensa ao devido processo legal. prova não convalidada no caso concreto; (c) preliminar de nulidade material do lançamento. Apuração pelo regime de competência na autuação de pessoas físicas; (d) no mérito, a legalidade dos procedimentos adotados pelo contribuinte, atuação em conformidade da sociedade de acordo com as disposições legais e regulamentares. observância de entendimentos da RFB; (e) legalidade do planejamento tributário; (f) cancelamento da multa de ofício e dos juros de mora. observância do art. 100, parágrafo único do CTN; (g) improcedência da aplicação da multa agravada de 150%; (h) da necessidade de compensação dos tributos recolhidos pela SOMEPAS com os valores exigidos nesta autuação; (i) da inexistência de responsabilidade tributária solidária da COOPERCON; (j) ao final pugna pela nulidade ou, alternativamente, no mérito, pela procedência da impugnação.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **SUEZ ROBERTO COLABARDINI FILHO**, Relator

Conheço dos recursos porque tempestivos e adequados aos requisitos legais, passando a análise em conjunto.

Inicialmente, no tocante às preliminares, entendo inexistir quaisquer das nulidades suscitadas, sendo que em considerável parte delas a discussão confunde-se com o mérito, cuja análise é prioritária em relação a ela.

A primazia do julgamento de mérito, no contexto processual atual, analisa o processo por uma ótica instrumentalista e cooperativa, sendo mandatário que o provimento de fundo é o único desfecho apto a conferir real utilidade, efetividade e legitimidade à função pacificadora do Estado.

Com efeito, inevitavelmente é mais subsistente a análise meritória quando comparada à análise meramente formal, sobretudo porque este Conselho, enquanto última instância do processo administrativa, posiciona-se no papel de formação de jurisprudência e conferir segurança jurídica.

Por esses fundamentos, rejeito as preliminares, passando à análise de mérito.

A controvérsia central cinge-se na análise da imputada infração à legislação tributária, para saber se haveria óbice de utilização de pessoa jurídica para a prestação de serviços médicos, conhecida situação que fora denominada de “pejotização”, matéria que vem sendo objeto de frequentes debates.

E assiste razão aos recorrentes.

Não subsiste ilicitude na conduta de prestação de serviços intelectuais por intermédio de pessoa jurídica, ainda que tais serviços possuam caráter personalíssimo.

A propósito, oportuno lembrar que nessa linha normativa que consiste o permissivo legal expresso no art. 129, Lei 11.196/05: *“Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil”*.

Esse dispositivo foi considerado constitucional pelo STF na ADC nº 66, cujo entendimento proferido é vinculante, conforme art. 28, parágrafo único, da Lei 9.868/99:

AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE. REGIME JURÍDICO FISCAL E PREVIDENCIÁRIO APLICÁVEL A PESSOAS JURÍDICAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS INTELECTUAIS, INCLUINDO OS DE NATUREZA CIENTÍFICA, ARTÍSTICA E CULTURAL. COMPATIBILIDADE CONSTITUCIONAL. LIVRE INICIATIVA E VALORIZAÇÃO DO TRABALHO. LIBERDADE ECONÔMICA NA DEFINIÇÃO DA ORGANIZAÇÃO EMPRESARIAL. AÇÃO JULGADA PROCEDENTE. 1. A comprovação da existência de controvérsia judicial prevista no art. 14 da Lei n. 9.868/1999 demanda o cotejo de decisões judiciais antagônicas sobre a validade constitucional na norma legal. Precedentes. 2. É constitucional a norma inscrita no art. 129 da Lei n. 11.196/2005. (ADC 66, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 21-12-2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-053 DIVULG 18-03-2021 PUBLIC 19-03-2021)

A sociedade empresária decorre de uma união de pessoas, no caso dos autos, por profissionais liberais, encontra pleno amparo no ordenamento jurídico, não podendo o Fisco, por simples viés arrecadatória, tecer presunções que se enquadrem em construções frágeis frente ao ordenamento.

A ausência de uma estrutura complexa de fatores organizacionais não é indício de simulação, mas sim decorrência natural da liberdade conferida aos profissionais intelectuais na escolha da veste societária que melhor lhes aprouver. Exigir que médicos constituam estruturas operacionais robustas para validar sua autonomia jurídica revela evidente afronta ao direito societário, pois impõe uma restrição ilegal ao direito de associação desses profissionais.

O ordenamento pátrio, por meio do parágrafo único do art. 1052 do Código Civil, autoriza expressamente a segregação patrimonial pela limitação da responsabilidade sem que isso desnature o caráter predominantemente intelectual e civil do seu objeto social.

Ademais, no contexto da Constitucionalização do Direito Civil, processo de releitura das normas privadas sob a ótica da Constituição Federal de 1988, a interpretação das estruturas societárias sempre deve ser pautada pelo princípio da livre iniciativa e da liberdade de organização empresarial, alicerces da Ordem Econômica (art. 170, caput, da CF/88), cabendo ao Estado, por meio de seus órgãos de fiscalização, atuar como indutor e facilitador, e não com a criação de óbices diuturnos ao exercício de atividades profissionais lícitas com base em mero subjetivismo.

Também, a escolha por um modelo de gestão e limitação de responsabilidade via sociedades limitadas representa o lícito exercício da autonomia privada e do planejamento societário (e não um artifício fraudulento), uma vez que a limitação da responsabilidade dos sócios ao valor de suas quotas é direito garantido por lei, que visa a conferir segurança jurídica e dinamizar o mercado de serviços de saúde.

Portanto, o exercício do poder de tributar não pode se servir de instrumento de cerceamento da liberdade econômica, sob pena de violar a própria Ordem Econômica, que é tão constitucional quanto ele.

Lado outro, observa-se adicionalmente também que a prestação de serviços por interposta pessoa jurídica é considerada lícita na sua atividade-fim ou meio, como já julgou o STF, na ADPF nº 324 e do Tema 725 da repercussão geral, este segundo cuja tese fixada é: *“É lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, mantida a responsabilidade subsidiária da empresa contratante”*.

Direito do Trabalho. Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental. Terceirização de atividade-fim e de atividade-meio. Constitucionalidade. 1. A Constituição não impõe a adoção de um modelo de produção específico, não impede o desenvolvimento de estratégias empresariais flexíveis, tampouco veda a terceirização. Todavia, a jurisprudência trabalhista sobre o tema tem sido oscilante e não estabelece critérios e condições claras e objetivas, que permitam sua adoção com segurança. O direito do trabalho e o sistema sindical precisam se adequar às transformações no mercado de trabalho e na sociedade. 2. A terceirização das atividades-meio ou das atividades-fim de uma empresa tem amparo nos princípios constitucionais da livre iniciativa e da livre concorrência, que asseguram aos agentes econômicos a liberdade de formular estratégias negociais indutoras de maior eficiência econômica e competitividade. 3. A terceirização não enseja, por si só, precarização do trabalho, violação da dignidade do trabalhador ou desrespeito a direitos previdenciários. É o exercício abusivo da sua contratação que pode produzir tais violações. 4. Para evitar tal exercício abusivo, os princípios que amparam a constitucionalidade da terceirização devem ser compatibilizados com as normas constitucionais de tutela do trabalhador, cabendo à contratante: i) verificar a idoneidade e a capacidade econômica da terceirizada; e ii) responder subsidiariamente pelo descumprimento das normas trabalhistas, bem como por obrigações previdenciárias (art. 31 da Lei 8.212/1993). 5. A responsabilização subsidiária da tomadora dos serviços pressupõe a sua participação no processo judicial, bem como a sua

inclusão no título executivo judicial. 6. Mesmo com a superveniência da Lei 13.467/2017, persiste o objeto da ação, entre outras razões porque, a despeito dela, não foi revogada ou alterada a Súmula 331 do TST, que consolidava o conjunto de decisões da Justiça do Trabalho sobre a matéria, a indicar que o tema continua a demandar a manifestação do Supremo Tribunal Federal a respeito dos aspectos constitucionais da terceirização. Além disso, a aprovação da lei ocorreu após o pedido de inclusão do feito em pauta. 7. Firmo a seguinte tese: “1. É lícita a terceirização de toda e qualquer atividade, meio ou fim, não se configurando relação de emprego entre a contratante e o empregado da contratada. 2. Na terceirização, compete à contratante: i) verificar a idoneidade e a capacidade econômica da terceirizada; e ii) responder subsidiariamente pelo descumprimento das normas trabalhistas, bem como por obrigações previdenciárias, na forma do art. 31 da Lei 8.212/1993”. 8. ADPF julgada procedente para assentar a licitude da terceirização de atividade-fim ou meio. Restou explicitado pela maioria que a decisão não afeta automaticamente decisões transitadas em julgado. (ADPF 324, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 30-08-2018, PUBLIC 06-09-2019)

Forçoso reconhecer, por tamanha situação, que a prestação de serviços médicos, ainda que de natureza personalíssima, por intermédio da constituição de sociedade limitada, encontra pleno amparo no regramento estabelecido no ordenamento jurídico vigente.

Cumpra-se realçar que o próprio caput do art. 129 da Lei nº 11.196/05 refere-se genericamente à prestação de serviços por meio de '*sociedade prestadora de serviços*', não fazendo qualquer restrição ou distinção tipológica entre sociedade simples ou de responsabilidade limitada.

E mesmo que assim não fosse, caso se entendesse dar razão à fiscalização, não se vislumbraria qualquer situação de evidente intuito de fraude do sujeito passivo, onde seria aplicável o teor da Súmula 14, CARF, afastando a multa qualificada imposta.

Mutatis mutandis, a controvérsia sobre a natureza ou licitude das atividades médicas desempenhadas ou como o são, não autoriza, por si, o afastamento do regime jurídico aplicável à pessoa jurídica regularmente constituída nem mesmo a atribuição às pessoas dos sócios.

Destarte, uma vez que a subjetividade aplicada na fase fiscalizatória não constitui fundamento hábil para afastar a existência da pessoa jurídica e, assim, imputar aos valores por ela recebidos como rendimentos da pessoa física, torna mandatório o acolhimento da pretensão recursal.

Diante do exposto, entendo que as razões que fundamentaram o lançamento fiscal não se mostram suficientes para justificar a sua finalidade, razão pela qual rejeito as preliminares e, no mérito, dou provimento aos recursos voluntários interpostos, cancelando-se o débito e seus consectários, em relação a ambos, nos termos da fundamentação supra.

Assinado Digitalmente

SUEZ ROBERTO COLABARDINI FILHO

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Alexandre Correa Lisboa, redator designado

Peço vênia para divergir do Ilustre relator, Suez Roberto Colabardini Filho, quanto ao mérito da controvérsia.

A questão discutida nestes autos não diz respeito à licitude da constituição de pessoas jurídicas para a prestação de serviços médicos, nem à possibilidade de profissionais liberais organizarem suas atividades por meio de sociedades. Esses temas já se encontram suficientemente assentados na legislação e na jurisprudência. Também não se discute a validade, em tese, da chamada "pejotização" ou da utilização de sociedades para a prestação de serviços intelectuais.

O ponto central é outro: verificar se a sociedade constituída pelos médicos possuía existência econômica própria e desempenhava efetivamente atividade empresarial, ou se funcionava apenas como instrumento formal para o recebimento de rendimentos decorrentes do trabalho pessoal de seus integrantes.

É certo que o art. 129 da Lei nº 11.196/2005 assegura tratamento tributário próprio às pessoas jurídicas prestadoras de serviços intelectuais, entendimento cuja constitucionalidade foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal. Todavia, tal disposição não impede que a Administração Tributária examine as circunstâncias concretas de cada caso para verificar se a pessoa jurídica existe, de fato, como sujeito econômico autônomo ou se representa apenas uma estrutura formal desvinculada da realidade negocial.

No presente caso, a conclusão da fiscalização não decorreu de qualquer objeção genérica ao modelo adotado. Ao contrário, resultou do exame minucioso de diversos elementos que, analisados em conjunto, revelam a ausência de autonomia material da sociedade e sua utilização como mera intermediária entre os médicos e os valores decorrentes dos serviços por eles prestados.

A decisão recorrida identificou e analisou adequadamente os elementos probatórios que sustentaram seu entendimento, os quais não foram efetivamente refutados pela recorrente em suas razões recursais. Para melhor elucidação, transcrevem-se abaixo os respectivos fundamentos:

Em síntese, várias foram as constatações da Fiscalização no sentido da ausência de propósito negocial da SOMEPAS e planejamento abusivo:

a) a SOMEPAS não tem estrutura e funcionários (o único funcionário foi contratado somente a partir de 2016);

b) há unidade de gestão (o representante da SOMEPAS nos anos fiscalizados era um dos diretores da COOPERCON; a empresa de contabilidade tanto da SOMEPAS quanto da COOPERCON era a mesma; os empregados e demais colaboradores da COOPERCON eram responsáveis pela execução dos atos administrativos da SOMEPAS);

c) ausência de finalidade de fato da SOMEPAS (nada mudou na relação entre os médicos e a COOPERCON após a criação da SOMEPAS, pois os médicos continuaram cooperados, continuaram a receber seus repasses/honorários por meio dos serviços prestados pela COOPERCON, que detém controle total sobre a SOMEPAS; a adesão ao quadro societário da SOMEPAS não agregou nada aos médicos envolvidos, com exceção da economia tributária; a SOMEPAS não presta qualquer serviço);

d) em relação aos atos da SOMEPAS, houve formalizações a destempo e/ou omissões que indicam que eles não existiram de fato ou tinham natureza diversa da declarada (pagamento de pro labore e distribuição de lucros a médicos que sequer constavam do quadro societário da SOMEPAS, alterações contratuais com sócios que, no mesmo instrumento, ingressavam e cediam suas cotas sem sequer integrar o quadro societário da empresa, sócios que simplesmente "desapareciam" em alterações contratuais posteriores e ausência de assembleias para aprovação das contas e destinação dos resultados).

e) documentos e declarações da COOPERCON e dos cooperados indicam que a COOPERCON idealizou a criação da SOMEPAS, cooptou os médicos e intermediou a contratação dos tomadores de serviço por meio da SOMEPAS.

f) os médicos eram remunerados com base na sua produção e independentemente da apuração de lucros.

Todos estes fatos levam à conclusão que a SOMEPAS não desenvolve, efetivamente, nenhuma atividade, sendo que as atividades são desenvolvidas diretamente pelos médicos, que todo o controle administrativo e financeiro das atividades médicas desenvolvidas implicam em uma relação direta entre os médicos e a Coopercon, sendo totalmente dispensável a figura da Sociedade Médica.

Os fatos revelam também que a SOMEPAS foi constituída com o único propósito de repassar aos seus sócios honorários médicos simulados de lucros distribuídos, operação em que o cooperado da COOPERCON se beneficia indevidamente da isenção do Imposto de Renda Pessoa Física, e a COOPERCON, além de se beneficiar da "taxa de administração de sociedade civil", calculada sobre os honorários repassados, aumenta sua exposição na área de saúde.

A realidade fática deve sempre prevalecer sobre qualquer instrumento formal, pois as circunstâncias e o cotidiano nas relações podem ser diversas daquilo que

ficou documentado. A essência do ato jurídico é o fato e não a forma. E isso está consignado expressamente no art. 118, 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;

É importante 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 ao Fisco que o de desconsiderar como lucros os valores pagos ao contribuinte e tributá-los como rendimentos do trabalho.

O contribuinte alega de forma genérica que não houve redução da carga tributária devido aos tributos incidentes na pessoa jurídica, sem nada demonstrar nesse sentido.

O que se analisa no presente processo é a tributação da pessoa física, que teve boa parte de seus rendimentos tributáveis (honorários médicos) considerados isentos, como lucros distribuídos, causando prejuízos aos cofres públicos ao se reduzir a alíquota aplicável sobre tais valores de 27,5% para zero. Assim, ao se promover essa "vantagem tributária" aos médicos, tal fato indubitavelmente aumentava o nicho mercadológico da COOPERCON e das sociedades médicas a ela associadas, com incremento em seu potencial de atuação.

Sobre a alegação da necessária observância do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, não se aplica ao caso dos autos o contido no referido artigo, mas somente diante da existência real de uma relação civil e comercial entre a pessoa jurídica e os sócios, no caso, profissionais médicos.

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

O art. 129 da Lei nº 11.196/2005 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.

Demonstra-se, assim, o caráter de contraprestação pelo labor executado, traduzindo-se, nitidamente, em verdadeira remuneração pela prestação de serviços médicos, disfarçada sob o manto de lucros distribuídos, devendo ser mantida a presente omissão de rendimentos do trabalho recebidos de pessoas jurídicas, com fulcro nos artigos, 37, 38 e 45, inciso I, todos do RIR/99, aprovado pelo Decreto 3000/99, vigente à época dos fatos, abaixo transcritos:

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).

Parágrafo único. Os que declararem rendimentos havidos de quaisquer bens em condomínio deverão mencionar esta circunstância (Decreto-Lei nº 5.844. de 1943. art. 66).

Art.38. A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título (Lei nº 7.713. de 1988. art. 3º. § 4º).

Parágrafo único. Os rendimentos serão tributados no mês em que forem recebidos, considerado como tal o da entrega de recursos pela fonte pagadora, mesmo mediante depósito em instituição financeira em favor do beneficiário.

Art.45. São tributáveis os rendimentos do trabalho não-assalariado, tais como (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º):

I - honorários do livre exercício das profissões de médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas;

Quando examinados em conjunto, todos esses elementos conduzem a uma mesma conclusão: a sociedade não desempenhava função econômica própria e relevante. As atividades médicas eram desenvolvidas diretamente pelos profissionais, enquanto a gestão operacional e financeira permanecia vinculada à cooperativa. Nesse cenário, a figura societária mostrava-se dispensável para a realização da atividade-fim, servindo predominantemente como mecanismo para transformar honorários decorrentes do trabalho pessoal dos médicos em valores formalmente tratados como lucros distribuídos.

A liberdade de iniciativa e a liberdade de organização empresarial merecem plena proteção constitucional. Contudo, tais garantias não afastam o dever da Administração Tributária

de identificar a efetiva realidade econômica dos fatos. A validade formal de uma pessoa jurídica não impede que se investigue quem realmente produziu os rendimentos e quem efetivamente deles se beneficiou.

Por essas razões, entendo que a fiscalização conseguiu demonstrar, de forma consistente, que os rendimentos objeto da atuação decorreram diretamente da atuação pessoal dos médicos e que a sociedade não possuía autonomia econômica suficiente para ser reconhecida como a verdadeira titular dessas receitas. Mostra-se, portanto, legítima a atribuição dos rendimentos às pessoas físicas que efetivamente prestaram os serviços, bem como a correspondente exigência tributária.

Da Multa Qualificada

Considerando que as alegações apresentadas no recurso voluntário foram devidamente apreciadas pelo colegiado de primeira instância e, não havendo qualquer fato novo, adoto, os fundamentos constantes da decisão recorrida, nos termos do art. 114, § 12, Ido RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1634/2023:

Sobre a multa de ofício qualificada, assim dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430/96, na redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 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.

De acordo com o artigo 44, §1º da Lei nº 9.430/96, a multa de cento e cinquenta por cento é aplicada quando da ocorrência dos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas cabíveis. Os artigos citados dispõem que:

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

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

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

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

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

Conforme visto no capítulo deste voto intitulado “natureza jurídico tributária do rendimento”, ao se beneficiar da suposta distribuição de lucros promovida pela SOMEPAS, o contribuinte agiu com o intuito doloso de impedir o conhecimento por parte do Fisco da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, representada pela disponibilidade econômica dos respectivos rendimentos tributáveis.

A conduta de dar aparente legalidade a uma simulação de participação societária e percepção de lucros subsume-se ao conceito de sonegação, fraude e conluio, contidos nos arts. 71, 72 e 73, da Lei n.º 4.502/64, respectivamente, e implica a qualificação da multa de ofício de que trata o art. 44, § 1º, da Lei n.º 9.430/96. No lançamento fiscal em discussão, não se verifica mera inadimplência de tributo, mas sim, a prática de condutas dolosas com o intuito deliberado de violar a lei tributária e com pleno conhecimento de sua ilicitude, de forma a impedir o conhecimento pela administração tributária da ocorrência do fato gerador do imposto de renda, em conluio com pessoa jurídica, sem, obviamente, informar os rendimentos tributáveis na declaração de ajuste anual.

Portanto, não há como considerar 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, não cabendo a sua redução ao patamar de 75%, como deseja o contribuinte.

Não se trata também, conforme alega o contribuinte, de caso em que se deva aplicar o parágrafo único do art. 100 do CTN, com afastamento da multa de ofício e dos juros de mora. Isso porque o que se nota dos presentes autos não foi a

observância pelo contribuinte de atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, mas sim, conforme já relatado, a intenção de suprimir o recolhimento de tributos, comprovada diante da clara intenção de ludibriar o Fisco, quando foi promovida a alteração das características essenciais dos honorários profissionais, mascarando-os como se fossem lucros distribuídos.

Frise-se aqui, mais uma vez, o conhecimento dos procedimentos irregulares por parte dos envolvidos, o que resta também comprovado pela minuta de declaração a ser assinada por representantes das sociedades em questão, coletada pela Fiscalização no sítio, na internet, da COOPERCON (anteriormente transcrita), afirmando a ciência de possibilidade de autuação da Receita Federal do Brasil para considerar como rendimentos tributáveis dos sócios os valores recebidos a título de distribuição isenta de lucros das pessoas jurídicas cooperadas, exigindo o IRPF diretamente do sócio.

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.

Entretanto, havendo simulação, fraude ou dolo, resta caracterizada forma ilícita de afastar a incidência tributária. Não é razoável supor que o autuado, na qualidade de médico, não tivesse o conhecimento e discernimento necessários para compreender o mecanismo e as consequências tributárias da prática adotada.

Destarte, estando prevista pela legislação de regência e, tendo sido apurados todos os pressupostos para sua aplicação, encontra-se plenamente justificada a aplicação da multa qualificada de 150%.

Da Retroatividade Benigna

O instituto da retroatividade benigna permite a aplicação de lei a fato gerador de penalidade pelo descumprimento de obrigação tributária ocorrido antes da sua vigência, desde que mais benéfica ao contribuinte e o correspondente crédito ainda não esteja definitivamente constituído, exatamente como diz o CTN, art. 106, inciso II, alínea “c”, que ora transcrevo:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

[...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

[...]

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Nesse pressuposto, a Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, deu nova conformação ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, refletindo diretamente na penalidade apurada por meio do correspondente procedimento fiscal. Com efeito, a multa de

ofício qualificada ora em litígio teve seu percentual reduzido de 150% (cento e cinquenta por cento) para 100% (cem por cento), verbis:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

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

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

[...]

Diante desse entendimento, a penalidade em questão deverá ser recalculada, considerando-se o percentual atualmente vigente, correspondente a 100% (cem por cento).

Do aproveitamento dos recolhimentos de tributos federais efetuados por pessoa jurídica

Quanto ao aproveitamento dos valores recolhidos pelas pessoas jurídicas, compartilho do entendimento da ilustre Conselheira Flavia Lilian Selmer Dias, consignado no Acórdão nº 2301-011.948, proferido em sessão realizada em 14 de maio de 2026, cujos excertos passo a transcrever:

...

Embora possam ser encontrados vários Acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, mais antigos, reconhecendo a possibilidade da utilização, em julgamento mais recente, Acórdão 9202-001.117, de 20/12/2023, a Câmara, em nova composição, mudou seu entendimento e, por maioria de votos, deu provimento ao recurso especial da Procuradoria, que solicitava a reforma da decisão da turma do CARF que julgou pela possibilidade de aproveitamento dos créditos da pessoa jurídica na pessoa física. O Acórdão está assim ementado:

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

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

A responsabilidade deverá observar a participação dos sócios envolvidos, o período de seu ingresso na sociedade, bem como a caracterização do interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária, nos termos do inciso I do art. 124 do CTN.

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

Inadmissível o aproveitamento, no contencioso administrativo, dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica que teve seus rendimentos deslocados para a pessoa física, vez que não se pode dizer tenha o lançamento, que assim não o fez, incorrido em vício de legalidade.

Entre os argumentos apresentados no voto do redator designado, está o fato que o julgamento pelo aproveitamento de crédito extrapola o que se propõem o contencioso, que é julgar a legalidade do lançamento:

Tenho que, com isso, por mais que há, e efetivamente há, tese sedutora no sentido do aproveitamento dos valores - notadamente a temática da coerência interna do lançamento - o ponto fulcral, admito eu, é que não se pode concluir pela ilegalidade do lançamento que assim não o fez e, assim sendo, qualquer provimento ao recurso que contenha tal pedido estaria, s.m.j., extrapolando a finalidade do contencioso administrativo, que, como já dito, é a de controle de legalidade do ato administrativo do lançamento nos estritos limites da lide posta por ocasião da impugnação

Destaco ainda as palavras do redator sobre a falta de isonomia em situações similares pois se negava o aproveitamento dos créditos do Simples, no caso de contratação de mão-de-obra por interpostas pessoas, por falta de previsão legal e ao mesmo tempo, permitia o aproveitamento do crédito na pessoa jurídica na pessoa física, situação similar, mesmo na ausência de normativo que permita tal aproveitamento.

Por fim, o encaminhamento que passo a doravante adotar para esses casos, é dizer, pela manutenção do lançamento que não aproveitara desses recolhimentos, vai ao encontro do entendimento deste colegiado, e mesmo na composição anterior, diga-se de passagem, no sentido de não admitir que os recolhimentos das contribuições previdenciárias – cota patronal – efetuados por interpostas pessoas possam ser utilizados no lançamento sobre a PJ cuja massa salarial estaria efetivamente a seu serviço, por absoluta falta de previsão legal. Vejam-se os seguintes acórdãos:

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

CONTRATAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA POR MEIO DE EMPRESAS INTERPOSTAS OPTANTES PELO SIMPLES. APROVEITAMENTO, PELA CONTRATANTE, DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS RECOLHIDAS PELAS INTERPOSTAS. IMPOSSIBILIDADE.

Constatada a contratação de empresas optantes pelo SIMPLES, interpostas pessoas, para o recrutamento de mão-de-obra, e tendo o vínculo empregatício sido caracterizado na contratante, não é cabível abater do lançamento as contribuições recolhidas pelas empresas contratadas ao regime de tributação favorecido.

Inaplicabilidade da Súmula CARF nº 76. Acórdão 9202-009.766 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2009 a 30/12/2009

CONTRATAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA POR MEIO DE EMPRESAS INTERPOSTAS OPTANTES PELO SIMPLES. APROVEITAMENTO, PELA CONTRATANTE, DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS RECOLHIDAS PELAS INTERPOSTAS. IMPOSSIBILIDADE.

Constatada a contratação de empresas optantes pelo SIMPLES, interpostas pessoas, para o recrutamento de mão-de-obra, e tendo o vínculo sido caracterizado na contratante, não é cabível abater do lançamento as contribuições recolhidas pelas empresas contratadas ao regime de tributação favorecido.

Inaplicabilidade da Súmula CARF nº 76. 9202-008.255

Note-se, com isso, estar havendo uma salutar uniformização no colegiado em relação a casos que guardam entre si certa similaridade, que passará a, tanto em um caso, como noutro, não admitir o aproveitamento dos valores recolhidos por interpostas pessoas por ocasião do lançamento.

Deste modo, entendo pela impossibilidade de aproveitamento dos pagamentos realizados na pessoa jurídica para liquidação dos valores lançados de ofício na pessoa física.

Da responsabilidade tributária solidária

Considerando que as alegações apresentadas no recurso voluntário foram devidamente apreciadas pelo colegiado de primeira instância e, não havendo qualquer fato novo, adoto, os fundamentos constantes da decisão recorrida, nos termos do art. 114, § 12, Ido RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1634/2023:

A impugnante COOPERCON requer o afastamento de sua responsabilidade solidária, atribuída com esteio no artigo 124 do CTN, uma vez que nada mais fez do que praticar atos cooperativos, nos estritos preceitos do artigo 79 da Lei nº 5.674/71 e, ao contrário do que afirma a fiscalização, não é evidente o controle absoluto da COOPERCON sobre a SOMEPAS, nem teria sido comprovado o conluio e a fraude.

Foi atribuída responsabilidade tributária solidária à COOPERCON, com base no art. 124,1 do Código Tributário Nacional:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

De início, vale lembrar que a norma não define interesse comum necessariamente como possível vantagem econômica, bastando existir interesse na situação que constitui o fato gerador. O interesse comum pode ser verificado no proveito, ganho ou vantagem extraída da situação que configura fato gerador da obrigação tributária. Nesse sentido, a solidariedade seria decorrência do ganho comum obtido por todos os envolvidos na realização do fato e não propriamente na realização direta do fato.

No caso presente, em função do contexto de conluio para sonegar e fraudar a Administração Tributária, o interesse comum é inerente, evidenciado pelo próprio ajuste das partes, qual seja, disfarçar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Como já visto neste voto, o controle da SOMEPAS por parte da COOPERCON é indiscutível e é nítido o conluio entre essas pessoas jurídicas e a contribuinte na elaboração do ajuste doloso para fraudar o Fisco na tentativa de emprestar natureza de distribuição de lucros a rendimentos oriundos de honorários de serviços médicos. Logo, não há dúvidas sobre a atuação conjunta e consciente para sonegar tributo e fraudar a legislação fiscal.

Faz-se oportuno reproduzir o seguinte trecho do Termo de Verificação Fiscal:

No caso em tela, a COOPERCON orientou e implementou o ajuste tributário que determinou a adesão de alguns de seus cooperados ao quadro da SOMEPAS com a finalidade de dar nova roupagem aos honorários médicos, "transformando-o ", formalmente, de rendimentos tributáveis em lucros distribuído, além de ter controlado todas as operações da SOMEPAS, inclusive contábeis e financeiras. Ou seja, a COOPERCON é quem determinava todas as diretrizes a serem seguidas tanto pela SOMEPAS quanto por seus sócios. Ao traçar todo esse arranjo tributário que refletiu na ocorrência do fato gerador do IRPF dos sócios da SOMEPAS e, com efeito, na falta de recolhimento de tributo, verifica-se, pois, o interesse da COOPERCON em ocultar a ocorrência do fato gerador. Não se trata de um mero interesse econômico, mas sim de um interesse pactuado com os sócios da SOMEPAS para que o fato gerador do IRPF, se travestisse. Dessa forma, os sócios ficavam isentos do IRPF, a COOPERCON aumentava sua exposição na área de saúde e, assim, ampliava seu nicho mercadológico e o poder de negociação, uma vez que seu ambiente de negócio só aumentava. Tudo isso em detrimento do Fisco.

Não há como negar que o contribuinte e as empresas SOMEPAS e COOPERCON agiram com consciência de grupo, tendo esta última participado ativamente, na condição de gestora, da definição e estruturação da forma de remuneração dos sócios da SOMEPAS que considerava que os rendimentos recebidos pelos médicos da sociedade eram isentos de imposto de renda, tendo a COOPERCON interesse comum no negócio jurídico realizado em benefício deles, compartilhando, ao final, a vantagem proveniente da renda evadida.

A larga participação das partes na fraude denuncia o interesse comum a viabilizar a responsabilidade solidária na forma do referido dispositivo, restando evidente a responsabilidade da COOPERCON, devendo ser mantida a atribuição de responsabilidade tributária solidária.

Assim, rejeito a alegação de inexistência de responsabilidade tributária solidária.

Conclusão

Diante do exposto, rejeito a preliminar suscitada, e, no mérito, voto para dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto de modo a reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%.

Assinado Digitalmente

Alexandre Correa Lisboa