



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.724282/2019-59
ACÓRDÃO	2201-012.667 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GISELLE ALMEIDA DE FARIA TAVARES
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Ano-calendário: 2014, 2015

LANÇAMENTO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não se cogita a nulidade processual, nem a nulidade do ato administrativo de lançamento quando o lançamento de ofício atende aos requisitos legais e os autos não apresentam as causas apontadas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/1.972.

RECLASSIFICAÇÃO DOS RENDIMENTOS AUFERIDOS NA PESSOA FÍSICA. NATUREZA JURÍDICA DOS RENDIMENTOS PAGOS AOS SÓCIOS. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.

Uma vez constatado que as atividades e os negócios jurídicos praticados pelo contribuinte não correspondem à realidade formal e restando evidente que o sócio da empresa é o real prestador do serviço e o lucro apurado na pessoa jurídica é, de fato, remuneração pelos serviços prestados pela pessoa física, os valores recebidos e tributados na pessoa jurídica devem ser reclassificados, segundo a sua real natureza jurídica, ou seja, como rendimentos tributáveis na pessoa física, em decorrência da prestação de serviços, e não como lucros isentos do Imposto de Renda.

JUROS DE MORA. APLICABILIDADE.

Os créditos tributários não pagos até a data do vencimento serão acrescidos de juros de mora equivalentes à variação da taxa Selic.

INTERESSE COMUM. SOLIDARIEDADE PASSIVA.

Demonstrado que um contribuinte tinha interesse comum na situação fática que venha a constituir o fato gerador do tributo, aquele será devedor solidário no crédito tributário decorrente do lançamento deste tributo, nos termos do art. 124, I, do CTN.

IRPF RECOLHIDO PELA PESSOA JURÍDICA. ABATIMENTO NO CRÉDITO LANÇADO. IMPOSSIBILIDADE.

Não é possível abater na base de cálculo lançada os tributos recolhidos pelas pessoas jurídicas visto que as deduções permitidas são somente as previstas em lei. Também não é cabível a compensação dos tributos recolhidos por pessoas jurídicas com os débitos da pessoa física visto que não é permitido compensação de créditos com débitos de terceiros. O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, passível de restituição ou de ressarcimento, somente pode utilizá-lo na compensação de débitos próprios.

COMPENSAÇÃO. PEDIDO. APRECIÇÃO. COMPETÊNCIA.

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

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

As multas aplicadas por infrações administrativas tributárias devem seguir o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica. Deve ser observado, no caso concreto, a superveniência da Lei nº 14.689/2023, que alterou o percentual da multa qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/1996, nos termos do art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional.

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, por unanimidade de votos, em não conhecer dos recursos voluntários em relação ao pedido de compensação, por incompetência do CARF, e, na parte conhecida, em dar-lhe provimento parcial para reduzir a multa de ofício qualificada para 100% em face da retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

Thiago Álvares Feital – Relator

Assinado Digitalmente

Marco Aurelio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Cleber Ferreira Nunes Leite, Lilian Claudia de Souza (substituto[a] integral), Thiago Alvares Feital, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida (fls. 3881-3923):

1. Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado o Auto de Infração de fls. 2 a 15, através do qual é cobrado, relativamente aos anos calendário de 2014 e 2015, exercícios de 2015 e 2016, o Imposto de Renda Pessoa Física Suplementar no valor de R\$ 22.593,85, acrescido de multa de ofício qualificada e de juros de mora (calculados até 08/2019), perfazendo um crédito tributário total de R\$64.036,82.

2. A autoridade tributária expôs na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls. 7 e 8, o motivo que deu ensejo ao lançamento acima:

2.1. Omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas.

[...]

3. No Termo de Verificação Fiscal (fls. 17 a 64), a autoridade lançadora relata os fatos que redundaram na lavratura do Auto de Infração. Seguem trechos pertinentes do citado relatório:

Primeiramente, foi realizado procedimento fiscal perante a Sociedade Médica de Sete Lagoas Ltda., CNPJ nº 13.039.312/0001-50, visando verificar a correta apuração dos tributos IRPJ, CSLL, PIS e COFINS da referida pessoa jurídica, nos anos-calendário 2014 e 2015.

No curso daquele procedimento fiscal verificou-se que a SMSL, sociedade prestadora de serviços inerentes à medicina e atividades correlatas,

localizava-se dentro do Hospital Irmandade Nossa Senhora das Graças e tinha como sócios médicos de diversas especialidades. Durante aquela fiscalização, comprovou-se que a SMSL não possuía qualquer estrutura física e operacional para a prestação de seus serviços.

Além disso, foram realizadas diligências em diversas pessoas jurídicas, dentre elas a Cooperativa de Trabalho Médico e Atividades Afins do Estado de Minas Gerais, CNPJ nº 02.556.125/0001-28.

Após as diligências restou comprovado que todos os sócios da SMSL eram também cooperados da COOPERCON. Ademais, foi demonstrado que a COOPERCON se utilizou de várias pessoas jurídicas com o intuito de repassar a seus médicos cooperados honorários simulados de lucros distribuídos, e desta forma, isentá-los do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF).

Também restou comprovado que a COOPERCON se beneficiou de uma taxa de administração, que correspondia a um percentual dos honorários repassados aos médicos cooperados.

Da análise dos documentos obtidos no curso daquela ação fiscal, verificou-se que além da SMSL, outra pessoa jurídica utilizada pela COOPERCON era a SOMEPAS SR Ltda. - Sociedade Médica do Hospital e Maternidade Santa Rita, CNPJ nº 04.162.454/0001-10, doravante denominada SOMEPAS, da qual a médica Gisele Almeida de Faria Tavares era sócio nos anos-calendário 2014 e 2015. Assim, foi aberta a presente ação fiscal, em nome desse contribuinte, relativamente ao cumprimento de suas obrigações legais referentes ao IRPF dos anos calendário 2014 e 2015, em razão dos serviços prestados para a SOMEPAS.

Constam na Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF), apresentada pela contribuinte para o ano calendário 2015 (exercício 2016), as seguintes informações sobre rendimentos auferidos: [...]

Os rendimentos tributáveis recebidos de pessoas jurídicas são referentes a valores recebidos da SOMEPAS, já identificadas, e da SICOOB CREDICOM, CNPJ nº 42.898.825/0001-15. Os rendimentos isentos e não tributáveis, por sua vez, estão discriminados na DIRPF AC 2015, como lucros recebidos da SOMEPAS.

A SOMEPAS, sociedade simples de responsabilidade limitada, foi constituída em 17/10/2000, com Capital Social de R\$ 25,00 e com sede na Av. Tito Fulgêncio, nº 1.045, Bairro Jardim Industrial, Contagem/MG, que vem a ser o mesmo endereço do Hospital Santa Rita. Seu objeto social era a prestação de serviços inerentes à profissão médica e afins. Seu quadro societário era constituído pelos médicos André Mattos Horta, Carlos Alberto Milagres,

Carlos Alberto Pimentel, Elias José Bechara e Reginaldo Teofanes Ferreira de Araújo, tendo, cada um, 20% do Capital Social.

No referido contrato ficou estabelecido que a administração da sociedade competiria à Diretoria Executiva, composta por dois diretores, a quem caberia, dentre outras atribuições, determinar as distribuições de lucros, na proporção da participação de cada sócio na produção dos serviços, sendo facultada a distribuição mensal, após levantamento de balancete. Além disso, a Diretoria deveria se reunir, obrigatoriamente, uma vez por mês para apreciação do balancete e demonstrações financeiras, e em assembleia geral, uma vez por ano, para a apreciação do balanço. O contrato ainda estabeleceu que o exercício social terminaria em 31 de dezembro de cada ano, quando seriam elaborados o balanço patrimonial e a demonstração do resultado do exercício.

Em sua 1ª alteração contratual, assinada em 30/03/2003, houve a retirada do sócio Carlos Alberto Milagres, a admissão de 12 novos sócios e o aumento do capital social para R\$ 80,00. Na 2ª alteração contratual, assinada em 03/01/2007, foram admitidos novos sócios e o capital social foi elevado a R\$ 325,00. A SOMEPAS passou a ter um total de 59 sócios. Um dado curioso constante dessa alteração é que os sócios Bruno Laurenti Janella, Silvinei Antonio de Lima, Diogo Mahe Costa, Guanaira Candida de Moraes, Poolo Marcos Fernandes de Souza e Uruta Pereira de Lucena aparecem na Cláusula Segunda como sócios recém admitidos e, a seguir, na Cláusula Terceira como cedentes de cotas para a própria SOMEPAS, ou seja, não chegaram a constar no quadro societário da empresa. Ao final, a SOMEPAS passa a ser uma das sócias dela mesma.

Por sua vez, na 3ª alteração contratual, assinada em 01/10/2010, a sociedade passou a ter um total de 50 sócios, e um capital social de R\$ 350,00. Nessa alteração, a SOMEPAS, que apareceu na 2ª alteração como sócia dela mesma, simplesmente desaparece da relação de sócios e não há qualquer menção sobre o que foi feito com tais cotas. Além disso, mais uma vez, a Cláusula Segunda lista os sócios recém-admitidos e na Cláusula Terceira alguns deles, que estão relacionados a seguir, cedem suas cotas para os sócios remanescentes, não chegando a constar no quadro societário da empresa:

Na 4ª alteração contratual, assinada em 11/04/2013, novamente os sócios Juliana Coutinho Cruz, Leonardo Rodrigues Farnesi e Rodrigo de Castro Soares Cruz, aparecem na Cláusula Segunda como sócios recém admitidos e na Cláusula Terceira como cedentes de cotas para os sócios remanescentes não chegando a integrar o quadro societário da SOMEPAS. Além disso, a sócia Ludmilla Christiane Higino Rocha, que havia sido admitida na 3ª alteração contratual simplesmente desapareceu na 4ª alteração.

Na 5ª alteração contratual, assinada em 21/10/2013, foram admitidos novos sócios, bem como houve a saída de alguns, permanecendo o capital social em R\$ 350,00. Na 6ª alteração contratual, assinada em 17/11/2014, além da saída e admissão de sócios, houve um aumento do capital social para R\$ 710,00 e alteração da sede da empresa para Rua Turquesa, nº 734, Bairro Ressaca, Contagem/MG, que vem a ser o mesmo endereço da COOPERCON à época. Além disso, na Cláusula Quinta, que trata da Assembleia Geral Ordinária, consta a informação de que o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício 2013 foram aprovados por unanimidade.

Na 7ª alteração contratual, assinada em 01/07/2016, também houve a admissão e saída de sócios, e o capital social foi aumentado para R\$ 750,00. Além disso, na Cláusula Quinta consta novamente a informação de que o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício de 2013 foram apreciados pelos presentes e aprovados por unanimidade. Assim como em outras alterações contratuais, na Cláusula Terceira aparecem alguns sócios como recém-admitidos e, na Cláusula Quarta esses sócios aparecem como cedentes de cotas para os sócios remanescentes, não chegando a integrar o quadro societário da empresa.

Cabe ressaltar que, nos anos-calendário fiscalizados, os administradores da SOMEPAS eram:

a) Até 11/04/2013: Carlos Alberto Pimentel, CPF nº 217.322.136-15, como diretor administrativo, e Elias José Bechara, CPF nº 109.773.176-68, como diretor clínico;

b) A partir de 11/04/2013 e durante os anos-calendário fiscalizados: Guilherme Lacerda de Almeida, CPF nº 905.453.466-49, como diretor administrativo, e Elias José Bechara como diretor clínico.

COM RELAÇÃO À SOMEPAS E SUA FORMA DE ATUAÇÃO

Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal – Diligência, a SOMEPAS informou que no fim dos anos 90, os médicos começaram a encontrar dificuldades no exercício da profissão, não conseguindo firmar convênios com outros hospitais ou planos de saúde que “lhes oportunizasse melhores condições de trabalho e maior rentabilidade em honorários médicos”. Diante desse cenário, foi constituída a SOMEPAS, com objetivo de prestação de serviços médicos, “cujo exercício seria exclusivamente realizado dentro das unidades hospitalares e médicas que os contratariam”.

Em 2002, a SOMEPAS decidiu se associar a COOPERCON, que passou a se responsabilizar pelo relacionamento com os convênios, “assumindo em típico ato cooperado a parte burocrática de faturamento, cobrança, recolhimento, repasse, discussão quanto a eventuais glosas de pagamento, levantamento de documentos, etc.” Intimada a apresentar o Contrato de

Locação ou comprovação de propriedade do imóvel onde funciona a empresa, a SOMEPAS apresentou contrato de comodato, datado de 17/10/2000, celebrado com o Hospital e Maternidade Santa Rita S/A, cujo objeto era uma sala de 16 m², localizada no interior do hospital. Apresentou, ainda, outro contrato de comodato, este celebrado com a COOPERCON, datado de 16/11/2014, cujo objeto era parte de uma sala de posse da cooperativa, localizada na Rua Turquesa, nº 734, em Contagem.

Intimada a apresentar documentação que comprovasse o pagamento de contas de energia, água, telefone, taxas de condomínio e incêndio, a SOMEPAS informou que “havia uma dificuldade de se conseguir ratear os valores de despesas comuns como energia elétrica, água, etc. de tal forma que a SOCIEDADE permaneceu isenta”.

Esclareceu, ainda, que incorreu em outras despesas como taxas de administração pagas à COOPERCON, responsável pelo trabalho burocrático, despesas com assessoria contábil, taxas estaduais de incêndio, despesas com contribuições ao INSS decorrentes de pró-labore e contribuições sindicais.

Intimada a comprovar a existência de Cadastro de Estabelecimento de Saúde junto ao CNES, a SOMEPAS apresentou o referido documento, no qual consta a informação de que a sociedade fez seu primeiro cadastro em 09/01/2014, ou seja, quase 14 anos após sua constituição.

Intimada a apresentar o Livro de Registro de Empregados, bem como comprovantes de pagamentos de salários e encargos sociais, a SOMEPAS apresentou cópia do Livro de Registro de Empregados, no qual consta uma única funcionária, admitida em 13/05/2016.

Com relação aos critérios utilizados para distribuição dos lucros aos sócios, a SOMEPAS informou que estes seriam distribuídos entre os sócios de forma desproporcional, na medida e critério relacionado à contribuição de produção de cada membro. Para apuração desses lucros, a SOMEPAS informou que seria necessária a análise dos prontuários dos pacientes que foram atendidos, em sua maioria no Hospital Santa Rita, e como tais prontuários não poderiam ser retirados da sede do hospital, a empresa obteve uma sala emprestada no local, onde ocorria o serviço de faturamento da empresa.

Pelo exposto, resta claro que a SOMEPAS não possui estrutura física própria, tampouco corpo auxiliar para a prestação de seus serviços, sendo que os atendimentos médicos são realizados diretamente pelos sócios em diversos hospitais e entidades de saúde.

A própria SOMEPAS, em seu Termo de Resposta, admite que a constituição da pessoa jurídica se deu para que seus sócios pudessem obter “maior rentabilidade em honorários médicos”.

COM RELAÇÃO AOS CONTRATOS CELEBRADOS PELA SOMEPAS A SOMEPAS apresentou 14 contratos de prestação de serviços com pessoas jurídicas. Analisando esses contratos, verificou-se que quase todos são padronizados, com cláusulas idênticas ou muito semelhantes.

A maioria dos contratos estabelece que o local de atendimento será nas instalações do Hospital e Maternidade Santa Rita S/A. Entretanto, alguns estabelecem como locais de atendimento os “hospitais, consultórios e clínicas em que atuam”; em outros não há qualquer menção ao local de atendimento; e, no contrato celebrado com a Matermed Assistência Médica Ltda, existe a previsão de atendimento no consultório particular dos médicos cooperados. Tal fato demonstra que, na verdade, tais empresas contrataram o médico, pessoa física, e não a SOMEPAS para a prestação dos serviços.

COM RELAÇÃO À COOPERCON Em resposta à intimação, a SOMEPAS informou que “no ano de 2002 se associou como pessoa jurídica de uma cooperativa de serviços médicos e que esta cooperativa passou a ser responsável pelo relacionamento com os convênios e assumiu toda a parte burocrática de faturamento, cobrança, recolhimento, repasse, glosas de pagamentos, levantamento de documentos etc”. A referida cooperativa é a COOPERCON – Cooperativa de Trabalho Médico e Atividades Afins do Estado de Minas Gerais.

Não restam dúvidas de que a existência da sociedade médica nas relações jurídicas se deu somente para que seus sócios não tivessem seus honorários médicos tributados pelo imposto de renda, pois todo esse trabalho “assumido pela cooperativa” já era feito em relação a seus cooperados.

Na ata de reunião entre a COOPERCON e o Hospital Vitallis do Barreiro, realizada em 08/01/2015, verifica-se que Tânia, gerente geral da COOPERCON, afirma que a entidade controla seis sociedades civis (entre elas a SOMEPAS).

Também enumera as vantagens tributárias de se receber os repasses via sociedade civil e via cooperativa, e solicita que lhe informem a quantidade de médicos da Vitallis e a média dos valores que receberam nos últimos meses, para que seja feita uma análise sobre qual sociedade civil seria melhor para cada médico se associar.

Fica claro que, caso o médico se torne sócio de uma das sociedades escolhidas pela COOPERCON, dentre as que ela controla, seria apenas por questões tributárias. Ou seja, fica evidente que não está presente a finalidade principal de se criar uma sociedade, que é, em síntese, a união de recursos e capacidades individuais para a melhoria da competitividade da prestação de serviços.

Na ata de reunião entre o coordenador financeiro da COOPERCON, Marconi Nascimento, e uma representante da empresa Prezario Contabilidade e Gestão Empresarial Ltda., Patrícia Adriana Dutra de Faria, ficou evidente o controle absoluto da COOPERCON sobre as sociedades médicas, protagonizado pelo coordenador financeiro da cooperativa, ao questionar assuntos tributários relativos ao ISS de cada sociedade civil à Patrícia, representante da contabilidade Prezario. Não por acaso, a contabilidade Prezario, além de executar os serviços contábeis da própria COOPERCON, também realizou a contabilidade das sociedades civis, entre elas a SOMEPAS.

Fica evidente que o controle e administração da COOPERCON ultrapassa em muito o razoável, ao efetuar a cobrança e acompanhamento da contabilidade e de questões tributárias, e até mesmo de alterações contratuais das sociedades médicas.

Em outro documento fica claro que a verdadeira natureza dos repasses realizados aos médicos é de honorários, os quais não poderiam ser distribuídos sob a forma de lucros. Tal documento, que é uma minuta de declaração, a seguir transcrito (grifos meus), comprova o conhecimento do abuso do planejamento tributário pela COOPERCON ao repassar os honorários médicos por meio de sociedades civis, ao tentar se proteger de uma possível ação de regresso dos médicos contra a cooperativa no caso de uma autuação fiscal da Receita Federal.

Numa das planilhas obtidas estão discriminados os custos tributários de cada sociedade civil que a COOPERCON controla, além de taxas de administração que são repassadas à cooperativa. Na referida planilha, a SOMEPAS consta como “Pessoa Jurídica Coopercon (Santa Rita)”.

Pelas declarações da gerente geral da COOPERCON fica claro o papel de coadjuvante das sociedades médicas nas relações estabelecidas com seus próprios sócios, uma vez que tudo era controlado pela cooperativa, desde o simples ingresso ao quadro societário da empresa, até mesmo na representação dessas sociedades médicas e nos pagamentos efetuados a seus sócios. Além disso, a gerente admite que a COOPERCON realizava planejamento tributário e orientava seus cooperados sobre as diferenças entre se associar ou não a uma dessas sociedades médicas.

Esta fiscalização também teve acesso a uma minuta de um termo de desligamento das sociedades médicas, indicando que os médicos interessados no desligamento das sociedades médicas procuram, na verdade a COOPERCON, e não a sociedade civil.

O jornal da cooperativa de fevereiro de 2015, no qual há uma oferta ao cooperado de orientação na área tributária, como a seguir reproduzido [...].

Por fim, ressalta-se que o Diretor Administrativo da SOMEPAS nos anos-calendário fiscalizados, o médico Guilherme Lacerda de Almeida, CPF nº 905.453.466-49, também era presidente da COOPERCON no mesmo período.

Por todo o exposto conclui-se 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 IRPF, 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 e, com efeito, amplia seu nicho mercadológico e o poder de negociação, uma vez que seu ambiente de negócio, com tal modus operandi, tem crescido cada vez mais.

COM RELAÇÃO AOS LUCROS DISTRIBUÍDOS AOS SÓCIOS DA SOMEPAS A princípio, verificou-se pelos documentos apresentados, que os sócios da SOMEPAS, nos anos-calendário fiscalizados, perceberam mensalmente um pró-labore relativo a um salário mínimo vigente à época, além de outros repasses variáveis, dependendo do mês e do beneficiário, contabilizados como distribuição de lucros.

Ao optar pelo tipo de sociedade limitada, o contribuinte sujeita-se às determinações impostas pelo Código Civil para esse tipo de sociedade.

A despeito de ter sido intimada a apresentar as atas de assembleia eventualmente realizadas, a SOMEPAS não entregou nenhuma no curso deste procedimento fiscal.

Analisando-se a documentação apresentada durante a presente ação fiscal, restou comprovado que houve a distribuição de lucros a diversos médicos não pertencentes ao quadro societário da SOMEPAS naquele período. O próprio fiscalizado só passou a figurar no quadro societário da SOMEPAS a partir da 6ª Alteração Contratual, assinada em 17/11/2014, porém recebeu lucros e pró-labore desde janeiro do mesmo ano. Cabe ressaltar que, para a forma de sociedade escolhida, o código civil veda a figura do sócio não quotista cuja contribuição seja apenas em serviços, conforme disposto no § 2º do art. 1.055.

O Anexo 02 deste Termo contém a listagem de todos os médicos que receberam valores da SOMEPAS nos anos calendário fiscalizados, sendo que alguns deles, que receberam “lucros distribuídos” em 2014 e 2015, sequer eram sócios à época, só passaram a integrar o quadro societário da empresa a partir da 7ª alteração contratual assinada em 01/07/2016.

De acordo com contrato social da SOMEPAS e alterações posteriores, a participação dos sócios no capital social da empresa é igualitária. Em regra, a distribuição de lucros de uma sociedade é feita de forma proporcional às

respectivas quotas dos sócios, conforme prevê o artigo 1.007 do Código Civil. Tal comando, inserido no regramento das sociedades simples, mas que pode ser aplicado também às sociedades limitadas, deixa claro que, não havendo estipulação em contrário, a participação dos sócios nos lucros ou nas perdas será feita de forma proporcional às quotas desses na sociedade.

O parágrafo terceiro da cláusula 4ª do contrato social da SOMEPAS dispõe que “as quotas, por si só, não ensejarão quaisquer vantagens financeiras ou rendimentos, mesmo que a sociedade venha a registrar lucro”.

Por sua vez, a cláusula 5ª estabelece, dentre as competências da diretoria executiva, “determinar as distribuições de lucros, na proporção da participação de cada sócio na produção dos serviços, sendo facultada a distribuição mensal, após levantamento de balancete”.

Observa-se que ao ser realizada a distribuição de lucros de forma exclusivamente prevista na cláusula 5ª do contrato social, se em determinado momento um sócio se ausentar e não contribuir para o desempenho produtivo da sociedade, como por exemplo, por motivo de férias ou até mesmo alguma doença, nada receberá de lucros da sociedade. A utilização desse critério faz tal cláusula recair no caso de nulidade previsto no artigo 1.008 do Código Civil.

Deste modo, verifica-se que o critério de distribuição de lucros previsto no contrato social não é suficiente para embasar a distribuição desproporcional de lucros realizada nos anos-calendário fiscalizados. O fato da distribuição de lucros ser proporcional à produção de cada sócio, além de ser um critério nulo de acordo com o artigo 1.008 do código civil, conforme já exposto, reforça à convicção de essas “distribuições de lucros” têm na verdade natureza de honorários médicos.

Prova disso é que em todas as notas fiscais apresentadas pelas SOMEPAS, no campo “Descrição dos Serviços” consta apenas “Honorários Médicos”. Além disso, a própria SOMEPAS admite, em seu Termo de Resposta, que os repasses financeiros feitos aos sócios não tinham natureza de lucros distribuídos, e sim de honorários médicos ao afirmar que “Como a forma de apurar os honorários médicos incorridos pela SOCIEDADE que se baseavam nas análises de prontuários de pacientes que foram atendidos...”

Intimada a fornecer as atas lavradas em assembleias pertinentes ao período fiscalizado, a SOMEPAS não apresentou nenhuma, apresentou somente cópias da sexta e sétima alterações contratuais, que mencionam que foi realizada assembleia para aprovação das contas, o que não é suficiente para comprovar que tais assembleias realmente ocorreram. Curioso é que ambas as alterações contratuais apresentadas mencionam que as contas de 2013 foram aprovadas, ou seja, não há qualquer comprovação de houve assembleia nos anos-calendário fiscalizados.

A falta de reuniões ou assembleias de sócios, para discutir a aprovação de contas, a designação ou destituição de administradores, além de assuntos de interesse da entidade, denota a essência da SOMEPAS, de ser apenas o agente transformador da natureza dos rendimentos auferidos pelos médicos que fazem parte do seu quadro societário. Como não há registro de atas, nem mesmo as alterações contratuais, como a entrada de novos sócios, por exemplo, são discutidas. Isso reforça o entendimento de que quem aprova ou não a entrada de novos sócios é a COOPERCON.

Por fim, verificou-se que para cada nota fiscal apresentada pela SOMEPAS há uma planilha denominada “Relação de Atendimentos”, na qual consta o nome do paciente, convênio, data do atendimento, nome do médico que prestou o serviço, código e descrição do procedimento. Tal fato evidencia mais uma vez que os repasses efetuados aos médicos a título de distribuição de lucros são, na verdade, remuneração pelo trabalho individual de cada médico.

DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO No caso em análise, tem-se o planejamento tributário como preocupação natural dos contribuintes, inclusive da COOPERCON, conforme demonstrado nos documentos obtidos por esta fiscalização. O objetivo sempre é reduzir ou postergar o pagamento de tributos, mas sem infringir leis.

Quando do rearranjo na estrutura remuneratória dos médicos cooperados da COOPERCON, um dos aspectos analisados pelos envolvidos, naturalmente, foi o tributário. Porém, o que não se pode admitir é que para adoção desse rearranjo seja levado em consideração, única e exclusivamente, o seu aspecto tributário, sem nenhum outro ganho econômico. Quando isso ocorre, quando somente a questão tributária é levada em consideração numa reorganização como a executada no caso em tela, ocorre o que chamamos de falta de propósito negocial.

Conforme demonstrado por meio dos documentos obtidos no curso desta ação fiscal, restou comprovado que nada mudou na relação entre os médicos e a COOPERCON após a criação da SOMEPAS. Os médicos continuaram cooperados, continuaram a receber seus repasses/honorários por meio dos serviços prestados pela COOPERCON, que detém controle total sobre a SOMEPAS. Esta última não possui estrutura nem funcionários, sendo o único funcionário da SOMEPAS contratado somente a partir de 2016. O representante da SOMEPAS nos anos fiscalizados era um dos diretores da COOPERCON e a empresa de contabilidade tanto da SOMEPAS quanto da COOPERCON era a mesma. Mesmo nas questões formais havia problemas, como por exemplo, diversos pagamentos 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 não realização de assembleias para aprovação das contas e destinação dos resultados. Além disso, a adesão ao quadro societário da SOMEPAS não agregou nada aos médicos envolvidos, com exceção da economia tributária.

Considerando então a falta de propósito negocial, entendemos como artifício jurídico a adesão ao quadro societário da SOMEPAS, objetivando burlar a tributação que deveria incidir sobre os honorários médicos auferidos pelos cooperados da COOPERCON. A tributação não deve se basear no que está escrito, mas no fato econômico praticado, ou seja, prevalece a substância sobre a forma.

Assim, contratos ou estatutos de sociedade criada com o propósito único de prover economia tributária aos seus sócios, mediante pagamentos de honorários travestidos de distribuição de lucros, podem ser impugnados pelo Fisco e as operações correlatas desconsideradas em razão do descumprimento da função social, da probidade e da boa-fé. Registre-se que a probidade e a boa-fé, no caso, devem ser consideradas não entre as partes da operação, mas sim perante a coletividade, tolhida de recursos necessários ao financiamento da função social do Estado.

Com relação ao artigo 884, se o contrato ou o estatuto elenca o objeto social, as atividades a que se propõe a sociedade, é nessa linha de atuação que deverá ocorrer a geração de riquezas. A SOMEPAS não possui como objeto social a economia de tributos por parte de seus sócios, portanto, sendo este seu único propósito, como já demonstrado, a sua atuação é diversa da normalidade de seu objeto.

Esses dispositivos possibilitam desconsiderar a eficácia de determinados atos jurídicos que importem modificação do sujeito passivo ou da obrigação tributária que originariamente seria devida. Com base nos elementos de prova trazidos neste procedimento fiscal, resta comprovado que os pagamentos feitos pela SOMEPAS consistiam em efetiva contraprestação por serviços médicos prestados pelas pessoas físicas, sujeitos, portanto à incidência do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF).

Outrossim, verificou-se que a COOPERCON se beneficiou ainda mais dessa relação, uma vez que além da economia tributária, usufruiu do valor correspondente a 3% sobre os repasses efetuados, a título de “taxa de administração de sociedade civil”, conforme já demonstrado.

INFRAÇÃO APURADA

Restou comprovado que os rendimentos recebidos pelo sujeito passivo têm natureza remuneratória decorrente de serviços prestados, referindo-se, portanto, a honorários médicos e não a lucros distribuídos.

Trata-se, na verdade, de rendimentos tributáveis oriundos da COOPERCON, uma vez que são decorrentes de atos cooperados, mas que por meio de um

arranjo tributário, utilizou-se da SOMEPAS especificamente para que esses rendimentos assumissem a roupagem de lucros distribuídos.

A fiscalizada declarou parte dos rendimentos recebidos da COOPERCON, na qualidade de médica cooperada.

Além disso, conforme discriminado no Anexo 01, das notas fiscais emitidas pela SOMEPAS, as de maior valor, foram aquelas em nome da COOPERCON.

A situação de fato é que houve recebimento de honorários médicos por Gisele Almeida de Faria Tavares, 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 a cada sócio.

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.

O Anexo 03 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”.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA DE 150%

O contribuinte, agindo em conluio com seus sócios e com a COOPERCON, utilizou-se da pessoa jurídica interposta SOMEPAS para simular a distribuição de lucros e, desta forma, receber seus honorários médicos sem recolher o IRPF devido.

Não é possível crer que o contribuinte praticou apenas uma conduta negligente, pois diante de todo o conjunto probatório resta claro que o único objetivo de se associar à SOMEPAS era mascarar o recebimento de honorários médicos visando uma economia ilícita de tributos.

Considerando o somatório das notas fiscais emitidas pelas SOMEPAS nos anos-calendário 2014 (R\$11.661.166,86) e 2015 (R\$ 11.572.573,98), caso fosse tributado corretamente na pessoa física com base na alíquota de 27,5%, resultaria em pagamento do imposto de renda no montante de R\$ 6.389.278,73.

Conclui-se, portanto, que o fiscalizado praticou conduta definida como sonegação no art. 71 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, bem como as

condutas de fraude e conluio, previstas nos arts. 72 e 73, respectivamente, da mesma Lei.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS

Considerando a ocorrência de fatos que, em tese, configuram crime contra a ordem tributária, nos termos dos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, a seguir transcritos, formalizou-se, mediante protocolização de processo administrativo, a cabível representação fiscal para fins penais.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA

No caso em tela, a COOPERCON orientou e implementou o ajuste tributário que determinou a adesão de alguns de seus cooperados ao quadro societário da SOMEPAS com a finalidade de dar nova roupagem aos honorários médicos, “transformando-os”, formalmente, de rendimentos tributáveis em lucros distribuídos, 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. 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 de lucro distribuído. Desta 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. Os atos praticados pela COOPERCON, descritos neste Termo, além de revelarem o descumprimento do dever de colaboração para com o Fisco, repercutiram diretamente na ocorrência do fato gerador do IRPF dos sócios da SOMEPAS e ocasionaram o descumprimento da obrigação principal. Verifica-se, assim, que o responsável, como “garante” da Fazenda Pública, contribuiu para o inadimplemento do sujeito passivo, o que atrai a incidência da responsabilidade solidária prevista no art. 124, I do CTN.

4. Cientificado da autuação em 29/08/2019, fl. 3201, o contribuinte apresentou em 25/09/2019, a impugnação de fls. 3439 a 3457 para alegar, em síntese, que:

Da nulidade do ato administrativo. Violação a princípios constitucionais da ampla defesa.

O fiscal não demonstra em nenhum momento como chegou aos valores relativos à distribuição individual de dividendos entre os sócios nos anos de 2014 e 2015 impactando na proporção atribuída à Impugnante para fins de composição do crédito tributário.

DO PROPÓSITO DA CRIAÇÃO DA SOCIEDADE SIMPLES PELOS SEUS SÓCIOS.

EXISTÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL NAS ATIVIDADES DESEMPENHADAS.

Com a crescente demanda por uma organização cada vez mais profissional dos médicos, para que consigam atender a multiplicidade de pacientes e horários, resolveu Dra. Giselle e seus sócios integrar uma sociedade para que pudessem atuar no exercício da atividade médica abrangendo as inúmeras especializações existentes na medicina.

A sociedade de profissionais existe exatamente para que algumas categorias possam de forma equânime se organizar para prestar serviços para um ou vários clientes, pacientes e/ou tomadores de serviços especializados, como no caso de engenheiros, advogados, contadores e claro, os médicos.

Basta um simples esclarecimento da atividade desenvolvida pela sociedade simples para verificar que a atividade médica desenvolvida não demanda a contratação de empregados.

A atuação em sociedade constitui um atrativo aos profissionais de profissão regulamentadas, pois conseguem elevar a qualidade dos serviços prestados aos seus clientes (pacientes pessoas físicas ou indicados por instituições de saúde), permitindo a cooperação profissional, coordenação de atendimento aos pacientes, entre outros ganhos.

A reunião de profissionais médicos altamente especializados para conjugação de expertises, dentro mesma técnica, precisão e competência demonstra a existência de inequívoco propósito comercial.

Frise-se, uma vez mais, que a SOMEPAS SR. LTDA presta os mais variados serviços médicos, cujas especializações demandam conhecimentos técnicos consideravelmente complexos pelos profissionais da área.

No âmbito específico da SOMEPAS SR. LTDA., Dra. Giselle e seus sócios passaram a atender os pacientes indicados pelo Hospital Santa Rita. Desta forma, a criação da sociedade tem razão comercial inequívoca.

Como alegado, não há óbice para o creditamento a título de distribuição desproporcional de lucros da pessoa jurídica quando a contribuição na sociedade equivale à realização de serviços de natureza notadamente intelectual pelos sócios médicos, conforme a produtividade de cada um, desde que o contrato social explicita o critério de participação desproporcional.

O contrato social da SOMEPAS SR. LTDA. prevê tal mecanismo de participação nos lucros de forma desproporcional, o que dá guarida a percepção de valores conforme atuação de cada sócio.

DO ATO COOPERADO EXERCIDO PELA SOMEPAS SR. LTDA A associação médica à cooperativa visa um propósito maior, tendo em vista que as cooperativas objetivam o proveito comum dos cooperados.

Ora, a administração da SOMEPASS pela COOPERCON se relaciona com uma facilidade logística, mormente porque os serviços médicos são prestados diretamente pelos médicos e não pela COOPERCON, que apenas é responsável pelo repasse à SOMEPASS dos recursos pagos pelos planos, seguros ou convênios de saúde.

Sendo assim, a administração da SOMEPASS pela COOPERCON em nada interfere na natureza jurídica do ato cooperado praticado.

DA LICITUDE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.

As normas gerais de controle de planejamento tributário relacionada ao abuso de direito ou sobre abuso de forma, negócio jurídico indireto, inexistência de propósito comercial, não tem amparo no Direito Tributário Brasileiro, e, portanto, não podem ser utilizadas como fundamento para o lançamento..

Conclui-se que a partir destes pressupostos, e, analisando o caso concreto, havendo eventual conduta fraudulenta, dolosa ou simulatória, haveria de ser aplicado o artigo 149 VII do CTN, o que de fato não ocorreu.

DAS RAZÕES PARA O CANCELAMENTO DA MULTA. VEDAÇÃO DO CONFISCO TRIBUTÁRIO. ARTIGO 150. IV. DA CR/88. JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

A presunção legal é que os contratos firmados possuem finalidade de prestação de serviços entre a sociedade e o hospital. Se a fiscalização pretendia concluir de forma diferente, deveria ter atuado de forma mais diligente e apresentar elementos concretos da falta dessa finalidade e abuso de direito, fato que não ocorreu.

O suposto intuito do contribuinte de fraudar não pode ser presumido, compete à autoridade fiscal apresentar os fundamentos concretos que revelam a alegada conduta dolosa de fraudar, não apenas citar a possibilidade de existência de dolo e qualificar a multa.

Em nenhum momento a r. fiscalização comprovou a suposta intenção de ilicitude praticada pela Impugnante, apenas a concluiu com base em frágeis e insustentáveis argumentos que chamou de "indícios"; os quais, restaram cabalmente afastados nesta peça.

Com certeza, o valor cobrado exorbita os limites do razoável e do aceitável, acabando por criar uma penalização exorbitante em desfavor da contribuinte, um verdadeiro confisco.

5. Cientificado da autuação em 29/08/2019, fl. 3203, a Coopercon, responsável solidário do contribuinte, apresentou em 30/09/2019, a impugnação de fls. 3208 a 3258 para alegar, em síntese, que:

A NULIDADE MATERIAL DO LANÇAMENTO

O lançamento desconsidera conclusão anterior da própria autoridade fiscal que, em procedimentos fiscais anteriores, concluiu pela validade da pessoa jurídica SOMEPAS, inclusive impondo-lhe exigência de tributos incidentes sobre as atividades da pessoa jurídica.

Durante todo o período objeto da presente autuação, considerou regular a constituição da pessoa jurídica, tanto que o foco da fiscalização foi o pagamento do IRPJ e da CSLL.

Antes disso, a SOMEPAS já houvera sido considerada pelas autoridades fiscais como “empresa pertencente a um grupo econômico”, consoante acórdão lavrado pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba, anexo (doc. 03).

Como se vê, a Receita Federal, emitiu atos administrativos que consideravam ser a SOMEPAS uma pessoa jurídica, pertencente a um grupo econômico e, ainda, contribuinte do imposto de renda como pessoa jurídica.

Ora, como poderia o mesmo órgão entender que os rendimentos auferidos pela SOMEPAS seriam tributados pelo IRPJ e, agora, lavrar a presente autuação sob a assertiva de que a SOMEPAS, naquele mesmo período anteriormente analisado pela fiscalização, não seria uma sociedade regular?

O procedimento que culminou na lavratura do presente ato tem origem em investigação fiscal realizada perante a Sociedade Médica de Sete Lagoas Ltda. (“SMSL”), sociedade também cooperada da COOPERCON. No entanto, a fiscalização ateve-se a buscar provas em procedimento fiscal de outro contribuinte, para lavrar a presente autuação.

Em razão disso, somente a prova emprestada trabalhada diante do caso concreto é apta a sustentar a infração tributária, o que não ocorreu no presente caso.

A nulidade, portanto, evidencia-se, uma vez que não houve no presente caso intimação da COOPERCON na fase investigatória para prestar esclarecimentos que seriam mais do que necessários ao deslinde da controvérsia. Valeu-se a fiscalização de prova emprestada e sem intimar a COOPERCON (acusada pela fiscalização de ser artífice do “planejamento”), o que macula irremediavelmente a autuação, posto que não convalidada a prova no caso concreto.

Validar a conduta fiscal é invalidar todo o sistema que garante o devido processo legal. A fase investigatória não pode suprimir garantia fundamental de participação da parte nos procedimentos fiscalizatórios.

A fiscalização impôs tributação com base no “regime de competência”, quando, em decorrência da ilegal desconsideração da sociedade, deveria ter apurado o tributo supostamente devido pelo “regime de caixa”.

No entanto, há casos em que a SOMEPAS sequer distribuiu lucros aos sócios, porquanto não houve pagamento pelos tomadores de serviços, como é o caso da “Minas Center Med Ltda”, como comprovam os documentos anexos (doc. 04).

A LEGALIDADE DOS PROCEDIMENTOS ADOTADOS PELO CONTRIBUINTE
Com efeito, os médicos prestam serviços nos ambientes hospitalares, valem-se da estrutura dos hospitais nos quais prestam serviços por meio da sociedade e isso nada tem de ilegal.

Os serviços prestados pela SOMEPAS no ambiente hospitalar são totalmente legítimos. A única consequência, de acordo com a própria Receita Federal, de não possuir estrutura própria é a impossibilidade de a sociedade apurar o IRPJ e a CSLL pelas bases presumidas reduzidas de 8% e 12%, respectivamente.

Assim, ao contrário do que sustenta a fiscalização, a ausência de estrutura física própria e a não organização como sociedade empresária são permitidas pela legislação.

Primeiramente, é essencial salientar que a sociedade simples, ao adotar um dos tipos de sociedade empresária possíveis (no caso, a limitada), não perderá sua natureza de sociedade simples, sendo, por isso, registrada perante o Registro Civil das Pessoas Jurídicas (artigo 983 c/c artigo 1.150, ambos do Código Civil).

Com efeito, a não apresentação de atas de reuniões/assembleias não pode dar azo à invalidade da pessoa jurídica, sobretudo para fins tributários. A obrigação das sociedades limitadas de anualmente deliberarem sobre as demonstrações financeiras em até 4 (quatro) meses, contados do fim do exercício social, não tem quaisquer efeitos fiscais.

Em suma, a reunião de sócios tem por objetivo apenas uma prestação de contas social, direcionada aos sócios e administradores da pessoa jurídica.

De todo modo, nas alterações contratuais anexas (doc. 05) à defesa e já apresentadas à fiscalização durante o procedimento investigatório, atestam que os sócios aprovaram, por unanimidade, as demonstrações contábeis e as contas dos administradores, o que joga por terra as alegações de ausência de deliberações formais a respeito da sociedade.

O fato de a planilha acompanhar cada documento fiscal não tem o condão de desnaturar os lucros recebidos. Muito pelo contrário, a planilha atesta a legalidade da distribuição desproporcional de lucros, com base em critérios estabelecidos no contrato social (produtividade de cada sócio), o que é admitido expressamente pela Receita Federal, como será demonstrado mais adiante.

Do suposto pagamento de lucros a não sócios.

Em momento algum a SOMEPAS efetuou distribuição de lucros a não sócios, uma vez que todos os médicos que prestaram serviços por meio da sociedade, como permite a legislação, atuaram, sempre, na condição de sócios.

De fato, houve situações de atrasos nos registros das alterações contratuais que, pela natureza da sociedade, devem ser efetuadas no Cartório de Registro Civil das Pessoas Jurídicas, que não admite registro por outro meio que não o físico (ao contrário das Juntas Comerciais, cujos registros se dão por meio eletrônico). A única maneira de se evitar tais burocracias, seria constituir a sociedade sob a forma de sociedade anônima, o que não seria o caso, porquanto não se trata de sociedade empresária, mas de sociedade simples.

Dessa forma, diante do princípio da verdade material que deve reger o processo tributário administrativo, uma vez demonstrada a prática de atos de sócio, deve ser reconhecida essa condição. E isso se dá claramente no presente caso, uma vez que no curso dos procedimentos fiscalizatórios foram apresentados documentos probatórios da condição de sócios, como pedidos de ingresso na sociedade, notas fiscais de prestação de serviços com discriminação os valores decorrentes dos serviços de cada sócio, declarações fiscais atestando a condição de sócios etc.

Por isso, em respeito à verdade real, não se pode, com esteio em mera formalidade registral, negar a condição de sócio ao médico que efetivamente exerceu tal função. Além disso, como já exposto, a sociedade simples, ao adotar um dos tipos de sociedade empresária possíveis (nº caso, a limitada), não perderá sua natureza de sociedade simples, não sendo proibida, por isso, a admissão de sócios de serviços, não constantes de seus quadros societários. Dentre as particularidades da sociedade simples está a possibilidade de admissão de sócio de serviço, que não participa do capital social, mas, salvo estipulação em contrário, participará dos lucros, nos termos do artigo 1.007 do Código Civil. Assim como os “sócios de capital”, os “sócios de serviço”, além de participarem dos lucros da sociedade simples, podem inclusive receber pro labore.

Para que pudesse desconsiderar a natureza de lucros pagos aos sócios de serviços, deveria o Fisco ter provado a insuficiência dos lucros. Não o fazendo, não pode agir contra sua própria orientação e descaracterizar os lucros distribuídos aos sócios de serviços.

Da legalidade dos lucros recebidos pelo Impugnante.

Intimada a se manifestar, a SOMEPAS apresentou informações ao Fisco, descrevendo os critérios utilizados para distribuição dos lucros, de forma satisfatória, isto é, demonstrando que todos os procedimentos realizados são individualizados e cobrados de acordo com os valores praticados e, após o recebimento e recolhimento dos tributos na pessoa jurídica (SOMEPAS), são distribuídos aos sócios.

Portanto, não há qualquer ilegalidade no critério adotado, pois, além de haver previsão contratual para a distribuição desproporcional, a SOMEPAS adota critérios perfeitamente condizentes com a sua natureza jurídica de sociedade de profissionais. E tais critérios foram apresentados ao Fisco, que simplesmente optou por desconsiderá-los, ignorando seus próprios atos.

Da improcedência da alegação de ausência de propósito negocial. Inexistência de planejamento tributário.

O fato de os médicos sócios serem, anteriormente à constituição da pessoa jurídica, cooperados da COOPERCON e prestarem atendimentos médicos ao Hospital como pessoas físicas, nada tem de ilegal. Pelo contrário, a própria legislação induz a constituição de pessoas jurídicas por profissionais liberais, tanto é que admite a atuação individual de médicos por meio de empresa individual de responsabilidade limitada (“EIRELI”), ainda que sem qualquer tipo de estrutura física, como se extrai de Soluções de Consulta COSIT.

A ausência de propósito negocial, por não encontrar previsão legal, jamais poderia ser considerada como condição exclusiva para se atestar a legalidade das estruturas.

Assim, a utilização do “propósito negocial”, por si só, não pode servir de norte à validação de negócios jurídicos realizados, ainda que com a finalidade de economia fiscal. A exigência de propósito negocial é insuficiente para avaliação da conduta do contribuinte.

De todo modo, ainda que se pudesse considerar válida a exigência de “propósito negocial”, este estaria plenamente demonstrado no caso em tela.

A criação da SOMEPAS foi necessária em razão da necessidade de melhor organização dos fluxos de trabalho, conforme informado na prestação de informações ao Fisco durante a fase investigatória.

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

Além disso, a cobrança da “taxa de administração” encontra amparo no artigo 80 da Lei 5.764/7126, e os serviços que a cooperativa presta ao seu associado por meio da sua atuação no mercado, oferecimento de infraestrutura, aquisição de tecnologia, realização do marketing, administração dos contratos, negociação com os clientes, treinamento e qualificação profissional e estabelecimento de uma política de benefícios e seguros - o que consubstancia um dos elementos da dupla qualidade de associado: o de usuário da cooperativa, tal como consagra os artigo 4º e 7º da Lei 5.764/71.

A estrutura desconsiderada pelo Fisco não traz, necessariamente economia fiscal. Isso porque, ao transitarem pela cooperativa, os valores repassados à SOMEPAS sofrem tributação pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, gerando incidência em cascata, além de uma taxa de administração de 3% sobre os valores repassados. Os custos são, portanto, maiores que se a SOMEPAS contratasse diretamente com os hospitais. E isso está evidente nos demonstrativos de pagamento apresentados ao Fisco.

A necessária observância do artigo 129 da Lei nº 11.196/2005. Além de tudo que já se expôs, outro ponto que merece análise é a completa desconsideração, pela Receita Federal, da norma disposta no artigo 129 da Lei 11.196/2005, que assegura a prestação de serviços intelectuais de natureza científica, como os serviços médicos, por meio de pessoa jurídica.

A demonstração documental (NF emitidas e informações prestadas pela SOMEPAS, reconhecida nos anexos que acompanham a autuação) prova que a sociedade, por meio de seus sócios, presta serviços a diversos tomadores, sem exclusividade ou subordinação, o que descaracterizaria a relação de emprego.

Fora dessa situação, é legítimo o interesse de constituir pessoa jurídica. Para invalidar a pessoa jurídica, deveria ter o Fisco provado o vínculo empregatício de cada médico com a COOPERCON ou com os hospitais em que prestam serviços por meio da SOMEPAS.

Portanto, não há fundamento para se negar a validade da SOMEPAS, seja porque os seus sócios são cooperados da COOPERCON, seja pelo fato de não possuir estrutura física empresarial, seja por não possuir empregados ou mesmo por não ter uma gestão interna profissional. Tudo isso é característica da sociedade simples.

DO CANCELAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO E DOS JUROS DE MORA.

Em primeiro lugar, como exposto no tópico preliminar, houve fiscalizações anteriores que consideraram, até o exercício de 2016, a validade da pessoa jurídica SOMEPAS, não sendo apontado pelo Fisco qualquer vício capaz de desconsiderar a sua existência. Diante disso, os sócios, dentre estes o Impugnante, tinham legítima certeza jurídica da existência e validade da SOMEPAS.

Além disso, a SOMEPAS, na distribuição de lucros aos sócios, seguiu exatamente os critérios determinados pela RFB, ou seja, segrega remuneração de lucros de pro labore, consoante determina a Solução de Consulta COSIT.

Diante disso, caso se entenda pela manutenção do crédito tributário, devem ser exonerados integralmente multa e juros, com base no parágrafo único do art. 100 do CTN, uma vez que as decisões colacionadas pela Impugnante possuem efeito vinculante.

DA IMPROCEDÊNCIA DA APLICAÇÃO DA MULTA AGRAVADA DE 150% Porém, todas as informações prestadas pelo contribuinte foram verdadeiras, ocorreram no mundo fático. Tanto a fonte pagadora dos recebimentos quanto o sujeito passivo declararam ao Fisco (conforme reconhecido pela própria fiscalização) a totalidade dos valores recebidos, além de colaborarem com a fiscalização durante toda a fase investigatória.

Não há, no presente caso, qualquer prova de registro de documentos inidôneos, adulteração de documentos contábeis ou fiscais ou qualquer outro ato que possa ser considerado fraude. Os serviços foram efetivamente prestados e declarados ao Fisco, sem qualquer omissão de rendimentos.

Seria preciso que o agente fiscal demonstrasse que o sujeito passivo agiu, consciente e voluntariamente, no sentido de suprimir carga tributária, de forma criminosa. Todavia, a própria narrativa elaborada no relatório fiscal aponta para a inexistência absoluta de dolo. O dolo, diga-se, não pode ser presumido.

É incabível, pois, a imposição de multa agravada no presente caso, posto que a SOMEPAS foi legalmente constituída e atuou de maneira legal, sem a prática de qualquer ato fraudulento.

É imperioso citar a súmula 1430 e a súmula 2531 (esta vinculante), pois, eles traduzem um pensamento uniforme no antigo Conselho de Contribuintes e no atual CARF, segundo o qual, para tipificar a conduta como dolosa e por isso aplicar a qualificação da multa de ofício, é requisito de validade indicar o fato típico cometido pelo contribuinte e tido, legalmente, como infracional.

Com efeito, os elementos que foram trazidos nos autos não permitem afirmar que houve prática de fraude ou sonegação e muito menos o dolo de sonegar.

DA NECESSÁRIA COMPENSAÇÃO DOS TRIBUTOS RECOLHIDOS PELA PESSOA JURÍDICA SOMEPAS COM OS VALORES EXIGIDOS NESTA AUTUAÇÃO.

Impõe-se a compensação dos tributos federais (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS e outros) devidos/recolhidos pela pessoa jurídica (doc. 07), oriundos de valores cujo fato gerador foi transferido para a pessoa física.

Diante disso, deve-se determinar à autoridade lançadora que refaça seus cálculos, considerando, proporcionalmente aos lucros recebidos pelo Impugnante, os valores arrecadados/lançados sob os códigos da pessoa jurídica nos períodos de 2014 e 2015.

DA INEXISTÊNCIA DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA DA COOPERCON.

A atuação da COOPERCON no presente caso reforça ainda mais a existência de motivos não tributários neste caso, conforme demonstrado, a atuação via cooperativa é onerosa do ponto de vista fiscal (uma vez que implica incidência de tributos “em cascata”), porém traz vantagens NÃO TRIBUTÁRIAS fundamentais para os associados, como: (i) melhores oportunidades e condições de aquisição de

bens e serviços; (ii) crescimento profissional: o foco da cooperativa é trabalhar para o cooperado, oferecendo a este cursos de aperfeiçoamento e qualificação, entre outros benefícios; e (iii) maior alcance de mercado.

Ora, ao contrário do que afirma a fiscalização, não há “evidente o controle absoluto” da COOPERCON sobre a SOMEPAS. Com efeito, além de a SOMEPAS receber recursos provenientes de outras entidades, fato este inclusive reconhecido pelas autoridades fiscais, o simples fato de a contabilidade da cooperativa ser a mesma da SOMEPAS e de os empregados da COOPERCON prestarem serviços à SOMEPAS (redação de contratos e alterações contratuais, assessoria financeira e acompanhamento de questões tributárias) não ultrapassa o razoável.

A remuneração recebida (3% dos repasses efetuados à SOMEPAS) é mais do que razoável e atende aos parâmetros de mercado. Serve, tão somente, para custear as despesas operacionais da cooperativa que – repita-se – age em prol de seus associados, sem finalidade de lucro. Não há que se falar em interesse econômico em razão disso. Deveria a fiscalização ter demonstrado e comprovado o conluio, a fraude, o ilícito.

Porém não o fez. Apenas trouxe à consideração, de forma distorcida, fatos que, ao contrário do que afirma o Fisco, atestam o fiel cumprimento do papel institucional e legal da sociedade cooperativa.

Reproduz diversos trechos de decisões administrativas.

A DRJ deliberou (fls. 3881-3923) pela improcedência da Impugnação, mantendo o crédito tributário, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2015, 2016

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Comprovada a regularidade do procedimento fiscal, porque atendeu aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, bem como os requisitos do art.

10 do Decreto nº 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade do lançamento.

RECLASSIFICAÇÃO DOS RENDIMENTOS AUFERIDOS NA PESSOA FÍSICA. NATUREZA JURÍDICA DOS RENDIMENTOS PAGOS AOS SÓCIOS. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.

Uma vez constatado que as atividades e os negócios jurídicos praticados pelo contribuinte não correspondem à realidade formal e restando evidente que o sócio da empresa é o real prestador do serviço e o lucro apurado na pessoa jurídica é, de fato, remuneração pelos serviços prestados pela pessoa física, os valores recebidos e tributados na pessoa jurídica devem ser reclassificados, segundo a sua real natureza jurídica, ou seja, como rendimentos tributáveis na

pessoa física, em decorrência da prestação de serviços, e não como lucros isentos do Imposto de Renda.

JUROS DE MORA. APLICABILIDADE.

Os créditos tributários não pagos até a data do vencimento serão acrescidos de juros de mora equivalentes à variação da taxa Selic.

INTERESSE COMUM. SOLIDARIEDADE PASSIVA.

Demonstrado que um contribuinte tinha interesse comum na situação fática que venha a constituir o fato gerador do tributo, aquele será devedor solidário no crédito tributário decorrente do lançamento deste tributo, nos termos do art. 124, I, do CTN.

COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS RECOLHIDOS NA PESSOA JURÍDICA COM IRPF.

A pessoa física, em seu nome, não pode pleitear os impostos apurados, lançados e recolhidos, mesmo que indevidamente, pela pessoa jurídica, sendo que a única entidade competente para pleitear a restituição deste indébito é a própria pessoa jurídica, na forma da legislação e por meio de seus representantes.

MULTA QUALIFICADA. CONDUTA DOLOSA. SIMULAÇÃO.

A prática de simulação, caracterizada pela utilização de interposta pessoa, para dissimular o recebimento de rendimentos pelo sujeito passivo, enseja a qualificação da multa de ofício.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Exercício: 2015, 2016 DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas proferidas pelos órgãos colegiados não se constituem em normas gerais, posto que inexistente lei que lhes atribua eficácia normativa, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A contribuinte, intimada da decisão de primeira instância em 20/08/2020 (fls. 4127), apresentou recurso voluntário (fls. 4098-4126), em 22/09/2020.

A responsável solidária intimada da decisão de primeira instância em 12/08/2020 (fls. 4127), por abertura de sua Caixa Postal, apresentou recurso voluntário (fls. 4098-4126), em 14/09/2020, reiterando os argumentos da impugnação. A mesma peça foi juntada novamente às fls. 4016-4095.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Thiago Álvares Feital**, Relator

Conheço dos recursos apresentados, pois presentes os pressupostos de admissibilidade.

Como relatado, a autuação versa sobre omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas. Para devida compreensão do contexto do lançamento, destaco os trechos a seguir, extraídos do Termo de Verificação Fiscal (fls. 17-65):

[...]

Após as diligências restou comprovado que todos os sócios da SMSL eram também cooperados da COOPERCON. Ademais, foi demonstrado que a COOPERCON se utilizou de várias pessoas jurídicas com o intuito de repassar a seus médicos cooperados honorários simulados de lucros distribuídos, e desta forma, isentá-los do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF).

[...]

Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal – Diligência, a SOMEPAS informou que no fim dos anos 90, os médicos começaram a encontrar dificuldades no exercício da profissão, não conseguindo firmar convênios com outros hospitais ou planos de saúde que “lhes oportunizasse melhores condições de trabalho e maior rentabilidade em honorários médicos”. Diante desse cenário, foi constituída a SOMEPAS, com objetivo de prestação de serviços médicos, “cujo exercício seria exclusivamente realizado dentro das unidades hospitalares e médicas que os contratariam”.

Em 2002, a SOMEPAS decidiu se associar a COOPERCON, que passou a se responsabilizar pelo relacionamento com os convênios, “assumindo em típico ato cooperado a parte burocrática de faturamento, cobrança, recolhimento, repasse, discussão quanto a eventuais glosas de pagamento, levantamento de documentos, etc.” Intimada a apresentar o Contrato de Locação ou comprovação de propriedade do imóvel onde funciona a empresa, a SOMEPAS apresentou contrato de comodato, datado de 17/10/2000, celebrado com o Hospital e Maternidade Santa Rita S/A, cujo objeto era uma sala de 16 m², localizada no interior do hospital. Apresentou, ainda, outro contrato de comodato, este celebrado com a COOPERCON, datado de 16/11/2014, cujo objeto era parte de uma sala de posse da cooperativa, localizada na Rua Turquesa, nº 734, em Contagem.

Intimada a apresentar documentação que comprovasse o pagamento de contas de energia, água, telefone, taxas de condomínio e incêndio, a SOMEPAS informou que “havia uma dificuldade de se conseguir ratear os valores de despesas comuns como energia elétrica, água, etc. de tal forma que a SOCIEDADE permaneceu isenta”. Esclareceu, ainda, que incorreu em outras despesas como taxas de administração pagas à COOPERCON, responsável pelo trabalho burocrático,

despesas com assessoria contábil, taxas estaduais de incêndio, despesas com contribuições ao INSS decorrentes de pró-labore e contribuições sindicais.

Intimada a comprovar a existência de Cadastro de Estabelecimento de Saúde junto ao CNES, a SOMEPAS apresentou o referido documento, no qual consta a informação de que a sociedade fez seu primeiro cadastro em 09/01/2014, ou seja, quase 14 anos após sua constituição.

Intimada a apresentar o Livro de Registro de Empregados, bem como comprovantes de pagamentos de salários e encargos sociais, a SOMEPAS apresentou cópia do Livro de Registro de Empregados, no qual consta uma única funcionária, admitida em 13/05/2016.

Com relação aos critérios utilizados para distribuição dos lucros aos sócios, a SOMEPAS informou que estes seriam distribuídos entre os sócios de forma desproporcional, na medida e critério relacionado à contribuição de produção de cada membro. Para apuração desses lucros, a SOMEPAS informou que seria necessária a análise dos prontuários dos pacientes que foram atendidos, em sua maioria nº Hospital Santa Rita, e como tais prontuários não poderiam ser retirados da sede do hospital, a empresa obteve uma sala emprestada no local, onde ocorria o serviço de faturamento da empresa.

Pelo exposto, resta claro que a SOMEPAS não possui estrutura física própria, tampouco corpo auxiliar para a prestação de seus serviços, sendo que os atendimentos médicos são realizados diretamente pelos sócios em diversos hospitais e entidades de saúde.

A própria SOMEPAS, em seu Termo de Resposta, admite que a constituição da pessoa jurídica se deu para que seus sócios pudessem obter “maior rentabilidade em honorários médicos”.

[...]

Intimada a apresentar todos os contratos de prestação de serviços na área de assistência à saúde em vigor nos anos-calendário fiscalizados, a SOMEPAS apresentou 14 contratos de prestação de serviços com pessoas jurídicas. Analisando esses contratos, verificou-se que quase todos são padronizados, com cláusulas idênticas ou muito semelhantes.

A maioria dos contratos estabelece que o local de atendimento será nas instalações do Hospital e Maternidade Santa Rita S/A.

Entretanto, alguns estabelecem como locais de atendimento os “hospitais, consultórios e clínicas em que atuam”; em outros não há qualquer menção ao local de atendimento; e, no contrato celebrado com a Matermed Assistência Médica Ltda. existe a previsão de atendimento no consultório particular dos médicos cooperados. Tal fato demonstra que, na verdade, tais empresas contrataram o médico, pessoa física, e não a SOMEPAS para a prestação dos serviços.

[...]

Em resposta à intimação, a SOMEPAS informou que “no ano de 2002 se associou como pessoa jurídica de uma cooperativa de serviços médicos e que esta cooperativa passou a ser responsável pelo relacionamento com os convênios e assumiu toda a parte burocrática de faturamento, cobrança, recolhimento, repasse, glosas de pagamentos, levantamento de documentos etc”. A referida cooperativa é a COOPERCON – Cooperativa de Trabalho Médico e Atividades Afins do Estado de Minas Gerais.

Ao informar que se associou à COOPERCON, que assumiu toda a parte burocrática de faturamento, cobrança, recolhimento, repasse, etc. e que todos os médicos sócios da SOMEPAS também eram cooperados dessa cooperativa, não restam dúvidas de que a existência da sociedade médica nas relações jurídicas se deu somente para que seus sócios não tivessem seus honorários médicos tributados pelo imposto de renda, pois todo esse trabalho “assumido pela cooperativa” já era feito em relação a seus cooperados.

[...]

Verifica-se que Tânia, gerente geral da COOPERCON, afirma que a entidade controla seis sociedades civis (entre elas a SOMEPAS).

Também enumera as vantagens tributárias de se receber os repasses via sociedade civil e via cooperativa, e solicita que lhe informem a quantidade de médicos da Vitallis e a média dos valores que receberam nos últimos meses, para que seja feita uma análise sobre qual sociedade civil seria melhor para cada médico se associar.

Fica claro que, caso o médico se torne sócio de uma das sociedades escolhidas pela COOPERCON, dentre as que ela controla, seria apenas por questões tributárias. Ou seja, fica evidente que não está presente a finalidade principal de se criar uma sociedade, que é, em síntese, a união de recursos e capacidades individuais para a melhoria da competitividade da prestação de serviços.

Outro documento é uma ata de reunião entre o coordenador financeiro da COOPERCON, Marconi Nascimento, e uma representante da empresa Prezario Contabilidade e Gestão Empresarial Ltda., Patrícia Adriana Dutra de Faria. A seguir, trecho da referida ata, in verbis(grifei):

“Marcone inicia a reunião informando que já realizou a alteração no SASCWEB do valor de ISS na entidade Somecon, este valor passou para 3% sobre o repasse, ao contrário do valor fixo que era cobrado de cada sócio.

Marcone questiona porque as sociedades civis sediadas em Contagem não podem também passar para o desconto de ISS em porcentagem, já que seria menos oneroso para os médicos que recebem valores inferiores de repasse.

Patrícia informa que está fazendo um estudo sobre cada sociedade civil e que somente os casos em que sejam vantajosos serão alterados. Informa ainda que, em Sete Lagoas e Divinópolis não compensa fazer esta alteração já que o valor do ISS destes municípios são baixos, R\$ 56,08 e R\$ 64,99 respectivamente.

Patrícia informa que está acompanhando a situação de cada sociedade civil e assim que seja vantajoso a mudança, estará formalizando por e-mail.

Marcone questiona sobre a confecção das alterações contratuais das várias entidades que estão pendentes.

Patrícia informa que atualmente tem uma pessoa específica na Prezario por conta de realizar estas alterações contratuais e repassar ao setor de Relacionamento para coleta de assinatura junto aos sócios e posterior registro.

Marcone informa que está com dificuldades em conseguir a liberação do alvará de funcionamento da SOMEDI em Divinópolis, solicita que Patrícia faça contato com a prefeitura e discuta tecnicamente sobre os motivos do atraso na liberação deste documento.

O restante do tempo foi aproveitado para tirar dúvidas gerais sobre tributação no repasse dos cooperados.

Foram apresentados a pontuação que a contabilidade está tendo nos requisitos de fornecedores”

Nesse caso fica evidente o controle absoluto da COOPERCON sobre as sociedades médicas, protagonizado pelo coordenador financeiro da cooperativa, ao questionar assuntos tributários relativos ao ISS de cada sociedade civil à Patrícia, representante da contabilidade Prezario. Não por acaso, a contabilidade Prezario, além de executar os serviços contábeis da própria COOPERCON, também realizou a contabilidade das sociedades civis, entre elas a SOMEPAS.

Outro ponto que demonstra o total controle da COOPERCON é a cobrança de Marconi com Patrícia, ao questionar sobre a confecção de várias alterações contratuais relativas às sociedades médicas. Fica evidente que o controle e administração da COOPERCON ultrapassa em muito o razoável, ao efetuar a cobrança e acompanhamento da contabilidade e de questões tributárias, e até mesmo de alterações contratuais das sociedades médicas.

Em outro documento fica claro que a verdadeira natureza dos repasses realizados aos médicos é de honorários, os quais não poderiam ser distribuídos sob a forma de lucros. Tal documento, que é uma minuta de declaração, a seguir transcrito (grifos meus), comprova o conhecimento do abuso do planejamento tributário pela COOPERCON ao repassar os honorários médicos por meio de sociedades civis, ao tentar se proteger de uma possível ação de regresso dos médicos contra a cooperativa no caso de uma autuação fiscal da Receita Federal.

“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”.

Numa das planilhas obtidas estão discriminados os custos tributários de cada sociedade civil que a COOPERCON controla, além de taxas de administração que são repassadas à cooperativa. Na referida planilha, a SOMEPAS consta como “Pessoa Jurídica Coopercon (Santa Rita)”.

E, como já relatado, na ação fiscal em nome da SMSL foi lavrado um Termo de Declaração de Tânia Márcia Caetano Moreira, CPF nº 402.814.346-20, gerente-geral da COOPERCON, a seguir transcrito(grifos meus):

“PERGUNTADA, A SRA. TANIA MARCIA CAETANO MOREIRA, DECLAROU:

1. Que é Gerente Geral da Coopercon – Cooperativa de Trabalho Médico e Atividades Afins do Estado de Minas Gerais;
2. Que além da Sociedade Médica de Sete Lagoas, a Coopercon dá todo apoio técnico e administrativo aos seus cooperados, inclusive mais seis sociedades médicas, todas cooperadas da Coopercon;

3. Que as Sociedades são formadas de forma livre;
4. Que a Coopercon faz toda a parte administrativa na relação dos médicos com a Sociedade Médica de Sete Lagoas;
5. Que os médicos que fazem parte, ou que queiram fazer parte, do quadro societário da Sociedade Médica de Sete Lagoas, precisam ser cooperados da Coopercon, que o estatuto da cooperativa exige essa relação de cooperado diretamente com o médico;
6. Que a Coopercon não conseguiria repassar os honorários aos médicos, caso não existisse a relação de cooperação diretamente com os médicos, que o sistema de TI utilizado pela cooperativa exige que os beneficiários dos repasses sejam cooperados, e que exista o cadastro de cooperado no sistema;
7. Que a decisão de fazer parte das sociedades médicas é sempre do médico, mas que a Coopercon oriente sobre as diferenças. Que a Coopercon trabalha com o planejamento tributário, como qualquer outra empresa;
8. Que independentemente da escolha do médico, o controle administrativo do repasse dos honorários fica sempre com a Coopercon;
9. 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;
10. Que ocorreram vários casos de médicos que receberam repasses via Sociedade Médica, sem constarem no quadro societário da mesma. Que tal fato ocorreu devido a atrasos nos trâmites dos documentos. Que os médicos apresentavam à Coopercon as fichas de adesão ao quadro societário, autorizando a inclusão de seus nomes, mas que às vezes faltavam assinaturas a serem coletadas, o que atrasava edição da alteração contratual;
11. Que nem todas as Sociedades Médicas assinaram o documento “Declaração e Autorização”, caso por exemplo da Sociedade Médica de Sete Lagoas. Que a Coopercon foi orientada pelo seu corpo jurídico, juntamente com o conselho jurídico, para que tal documento fosse elaborado e assinado.

Franqueada a palavra à declarante nada mais disse, nem mais lhe foi perguntado”.

Pelas declarações da gerente geral da COOPERCON fica claro o papel de coadjuvante das sociedades médicas nas relações estabelecidas com seus próprios sócios, uma vez que tudo era controlado pela cooperativa, desde o

simples ingresso ao quadro societário da empresa, até mesmo na representação dessas sociedades médicas e nos pagamentos efetuados a seus sócios. Além disso, a gerente admite que a COOPERCON realizava planejamento tributário e orientava seus cooperados sobre as diferenças entre se associar ou não a uma dessas sociedades médicas.

Esta fiscalização também teve acesso a uma minuta de um termo de desligamento das sociedades médicas, a seguir transcrita, indicando que os médicos interessados no desligamento das sociedades médicas procuram, na verdade a COOPERCON, e não a sociedade civil.

“Prezados Senhores:

Venho manifestar o meu interesse em me desligar da pessoa jurídica sociedade médica _____ nesta presente data, tendo a ciência da obrigação e compromisso em assinar a próxima alteração contratual da sociedade médica correspondente, nº período da realização deste processo, formalizando a minha saída do quadro societário dessa empresa.

Por ser verdade, firmo o presente.

_____, _____ de _____
de_____.”

[...]

Por fim, ressalta-se que o Diretor Administrativo da SOMEPAS nos anos-calendário fiscalizados, o médico Guilherme Lacerda de Almeida, CPF nº 905.453.466-49, também era presidente da COOPERCON nº mesmo período.

Por todo o exposto conclui-se 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 IRPF, 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 e, com efeito, amplia seu nicho mercadológico e o poder de negociação, uma vez que seu ambiente de negócio, com tal modus operandi, tem crescido cada vez mais.

O que se verifica da leitura dos trechos acima, é que a contribuinte participou de um esquema estruturado para dissimular rendimentos tributáveis, utilizando pessoas jurídicas e uma cooperativa médica com o intuito de reduzir a carga tributária incidente sobre seus honorários profissionais. De acordo com o relatório, Giselle Tavares era sócia da SOMEPAS, entidade que, embora formalmente constituída, não possuía estrutura física, operacional ou administrativa capaz de prestar efetivamente os serviços médicos descritos em seus contratos. A sociedade existia apenas formalmente e funcionava como intermediária entre os convênios de

saúde e os médicos cooperados, emitindo notas fiscais e repassando valores aos profissionais sob a rubrica de “lucros distribuídos”, isentos de Imposto de Renda, quando na realidade esses valores correspondiam a honorários médicos, ou seja, rendimentos tributáveis.

A investigação revelou ainda a atuação conjunta da SOMEPAS com a COOPERCON. Referida cooperativa era responsável por toda a administração financeira e contábil das sociedades médicas a ela vinculadas, inclusive da SOMEPAS, realizando o faturamento, a cobrança e o repasse dos valores recebidos dos planos de saúde. Segundo o auditor, a COOPERCON controlava de forma integral as atividades das sociedades, chegando a definir alterações contratuais, coordenar a contabilidade e orientar os médicos sobre as formas de repasse mais vantajosas do ponto de vista tributário.

Feitas essas considerações, pode-se passar à análise dos recursos apresentados e, tendo em vista que as Recorrentes aduzem em recurso os mesmos argumentos apresentados nas Impugnações, adoto os fundamentos do voto condutor do Acórdão de Impugnação recorrido, nos termos do artigo 114, §12, I da Portaria MF n.º 1.634/2023, para manter a decisão de primeira instância:

Das decisões administrativas 7. No que pertine ao entendimento constante das decisões proferidas pela administração tributária, embora elas possam ser utilizadas como reforço a esta ou aquela tese, não se constituem entre as normas complementares contidas no art. 100 do CTN e, portanto, não vinculam as decisões desta instância julgadora, restringindo-se aos casos julgados e às partes inseridas no processo de que resultou a decisão.

7.1. São inaplicáveis, portanto, tais decisões à presente lide.

Da preliminar de nulidade

8. O impugnante alega em preliminares que o fiscal não demonstrou em nenhum momento como chegou aos valores relativos à distribuição individual de dividendos entre os sócios nos anos de 2014 e 2015.

8.1. As questões relativas a nulidade de lançamento dizem respeito aos aspectos de forma e conteúdo deste. Sobre este tema assim disciplina o artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972:

“Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la nº prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula”.

8.2. Analisando o Auto de Infração e o Termo de Verificação Fiscal (incluindo seus anexos), constata-se que ele contempla a descrição dos fatos imputados ao sujeito passivo, o período e a fundamentação jurídica do lançamento tributário, assim como a indicação dos documentos nos quais se materializaram os fatos geradores. Demonstra, ainda, as bases de cálculo, as alíquotas aplicadas, o imposto lançado e os dispositivos legais autorizadores do lançamento.

8.3. Sublinhe-se, ademais, que o conteúdo da impugnação apresentada revela que o interessado tinha pleno conhecimento da infração que lhe foi imputada, não tendo demonstrado quaisquer dúvidas quanto à matéria tida como infringida. Inexistiu, portanto, qualquer embaraço ao exercício do seu direito de defesa e ao devido processo legal.

Da alegada desconsideração da personalidade jurídica

9. Sobre a alegação do impugnante a respeito da desconsideração da personalidade jurídica da SOMEPAS, verifica-se que não houve tal desconsideração. Na realidade, conforme se verifica no Termo de Verificação Fiscal, o entendimento da autoridade fiscal foi no sentido de que os pagamentos feitos a SOMEPAS e posteriormente distribuídos aos sócios dessa, como se lucros distribuídos fossem, consistiram em efetiva contraprestação por serviços médicos realizados pelas pessoas físicas.

10. Por essa razão, procedeu-se à lavratura do competente Auto de Infração, imputando ao contribuinte fiscalizado a infração de omissão de rendimentos, de modo a assegurar a correta tributação dos rendimentos recebidos em função dos serviços prestados.

11. Não houve em nenhum momento a alegada desconsideração da personalidade jurídica da SOMEPAS. A empresa permaneceu com sua personalidade intacta. O que ocorreu foi o entendimento de que os rendimentos, que originalmente foram oferecidos à tributação na pessoa jurídica, eram, de fato, rendimentos do trabalho de seus sócios. Logo, não há que se falar em desconstituição ou até mesmo em desconsideração da personalidade jurídica da SOMEPAS.

11.1. Acrescente-se que a reclassificação dos rendimentos declarados indevidamente como isentos (lucros distribuídos) para rendimentos tributáveis do trabalho recebidos de pessoas jurídicas não está condicionada à prévia baixa da inscrição dessa empresa junto ao CNPJ.

12. Em nenhum momento, a autoridade lançadora negou formalmente a existência da SOMEPAS ou, tampouco, adotou qualquer procedimento no sentido de efetivar a desconsideração de sua personalidade jurídica ou a baixa no seu cadastro. Prova disto é que a referida pessoa jurídica permaneceu com sua

personalidade intacta ao fim do procedimento fiscal, produzindo todos os efeitos que lhe eram próprios, tal como no momento de sua constituição.

13. Destaque-se que o critério de identificação do sujeito passivo não depende da vontade dos contratantes. Contribuinte, nos termos do art. 121, I, do CTN, é aquele que tem relação direta com o fato gerador.

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

14. Assinale-se, a título de argumentação, que, mesmo que houvesse um procedimento fiscal envolvendo a pessoa jurídica SOMEPAS, ainda assim não haveria qualquer relação de dependência entre ele e o Auto de Infração lavrado contra o contribuinte, já que seriam procedimentos fiscais distintos, aplicados a diferentes sujeitos passivos, cada qual respondendo por seus respectivos tributos.

14.1. Assim eventuais procedimentos fiscais realizados em outros contribuintes, bem como os critérios e procedimentos de auditoria adotados, não se prestam a fundamentar argumentação em sede de impugnação, posto que tais situações são restritas aos seus respectivos processos administrativos fiscais, podendo se tratar de fatos, períodos e tributos distintos ao presente.

14.2. Desta forma, ao contrário do que assevera a Impugnante, não houve mudança de critério jurídico, inexistindo ofensa ao art. 146 do CTN, infra reproduzido:

“Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em conseqüência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.”

15. Desse modo, rejeitam-se as alegações do recorrente nesse ponto.

Da nulidade material. Da impossibilidade de utilização de prova emprestada.

16. Alega a Recorrente que o Fisco ateve-se a buscar provas em procedimento fiscal de outro contribuinte para lavrar a presente autuação, argumentando que somente a prova emprestada trabalhada diante do caso concreto seria apta a sustentar a infração tributária, o que não haveria ocorrido no presente caso, tendo em vista a falta de intimação da COOPERCON na fase investigatória para prestar os necessários esclarecimentos.

16.1. Afirma, ainda, que a ausência de intimação da COOPERCON constitui vício material insanável, na medida em que a intimação dos responsáveis tributários solidários é requisito intrínseco à validade do lançamento.

17. Primeiramente, há que se esclarecer que, no Direito Tributário, a chamada "prova emprestada" pode ser analisada sob duas perspectivas: prova emprestada processual e prova emprestada tributária.

17.1. A "prova emprestada" processual tem o sentido daquele já utilizado pelo Processo Civil, qual seja, provas produzidas em outro processo envolvendo as mesmas partes. Alerta a Doutrina que não basta o traslado da prova, uma vez que a legitimidade da prova emprestada depende da efetividade do princípio do contraditório.

17.2. A Prova pode ser trasladada de um processo a outro, desde que as partes do processo para o qual a prova deve ser trasladada tenham participado adequadamente em contraditório do processo em que a prova foi produzida originariamente. Encontramos no art. 30, § 3º, alíneas a e b, do Decreto nº 70.235/72 (Processo Administrativo Fiscal-PAF), menção à prova emprestada processual. Vejamos:

“Art. 30. Os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres.

(..)§ 3º Atribuir-se-á eficácia aos laudos e pareceres técnicos sobre produtos, exarados em outros processos administrativos fiscais e trasladados mediante certidão de inteiro teor ou cópia fiel, nos seguintes casos: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) quando tratarem de produtos originários do mesmo fabricante, com igual denominação, marca e especificação; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)(Produção de efeito)

b) quando tratarem de máquinas, aparelhos, equipamentos, veículos e outros produtos complexos de fabricação em série, do mesmo fabricante, com iguais especificações, marca e modelo. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)(Produção de efeito)”

17.3. Em relação à prova emprestada tributária, prevista no artigo 199, do Código Tributário Nacional, abaixo transcrito, deve-se de logo destacar que não serve como prova plena do fato jurídico a que se quer provar.

“Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)”

17.4. Analisando o artigo acima transcrito e os efeitos da prova emprestada processual, o professor Paulo de Barros Carvalho destaca a diferença com a prova emprestada tributária:

"Não se admite, porém, que uma Fazenda Pública se utilize dos dados levantados e a ela informados por outra Fazenda para fins de autuação de contribuintes, como se fosse uma prova empresta. Haja vista que a informação recebida não possui valor probatório, a Fazenda, baseada em tais dados, deve proceder à fiscalização e instaurar o devido processo administrativo".

18. No presente caso, não houve a utilização de prova emprestada. A autuação foi efetuada com base nos elementos constantes dos autos, obtidos mediante intimações efetuadas junto à SOMEPAS SR LTDA- Sociedade Médica do Hospital e Maternidade Santa Rita, CNPJ 04.162.454/0001-10, da qual o contribuinte é sócio, tendo sido utilizados, de forma subsidiária, arquivos e documentos que estavam disponíveis no endereço eletrônico da própria COOPERCON.

18.1. Com efeito, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, no item 3 ("Diligência Fiscal: Sociedade Médica do Hospital e Maternidade Santa Rita Ltda"), às fls. 20 a 30, a SOMEPAS foi intimada a apresentar os seguintes documentos e esclarecimentos: 1-Ato Constitutivo da Pessoa Jurídica; 2- Contrato de Locação ou comprovação de propriedade do imóvel onde funcionava a clínica; 3- comprovação do pagamento de contas de energia, água ou taxa de condomínio, telefones fixos e taxas de incêndio; 4- Alvará de Funcionamento e autorização da Vigilância Sanitária; 5- a existência do cadastro de Estabelecimento de Saúde junto ao CNES- Secretaria de Atenção e Saúde; 6- a aquisição de bens integrantes do ativo imobilizado; 7- o Livro de Registro de Empregados, bem como comprovantes de pagamentos de salários e de encargos sociais; 8- todos os contratos de prestação de serviços na área de assistência à saúde pactuados com outras pessoas jurídicas nos anos-calendário 2014 e 2015; 9-os Livros de Registro de Serviços Prestados referentes aos anos-calendário 2014 e 2015; 10- a escrituração contábil nos termos da legislação comercial - Livros Diário e Razão referentes aos anos-calendário 2014 e 2015; 11- na falta de escrituração contábil, o Livro Caixa; 12- todas as notas fiscais de serviços emitidas pela pessoa jurídica nos anos-calendário 2014 e 2015; 13-para cada nota fiscal emitida, identificar os prestadores do serviço, o percentual de participação de cada um no valor da nota fiscal e detalhar o serviço prestado; 14- informar os critérios utilizados para distribuição dos lucros/dividendos aos sócios.

18.2. Em decorrência das intimações efetuadas junto à SOMEPAS, a citada empresa carrou aos autos diversos documentos comprobatórios.

19. Frise-se que, conforme disposto no Termo de Verificação Fiscal, às fls. 37 e 38, as informações da Cooperativa de Trabalho Médico e Atividades Afins do Estado de Minas Gerais (COOPERCON), CNPJ 02.556.125/0001-28, responsável solidária na presente autuação, foram obtidas pela Fiscalização mediante acesso a diversos

arquivos e documentos que estavam disponíveis no endereço eletrônico da própria Cooperativa.

20. Com base na documentação carreada aos autos pela empresa SOMEPAS e dos documentos da COOPERCON, acima referidos, a Fiscalização elaborou Análise Fiscal (item 4 do Termo de Verificação Fiscal- fls. 30 a 49), concluindo que a SOMEPAS foi constituída com o único propósito de repassar aos seus sócios honorários decorrentes da remuneração pelo trabalho individual de cada médico, simulados de lucros distribuídos, operação em que o cooperado da COOPERCON se beneficiava indevidamente da isenção do IRPF. A COOPERCON, por sua vez, controlava desde o simples ingresso ao quadro societário da empresa à representação dessa sociedade médica e os pagamentos efetuados a seus sócios, além de se beneficiar da taxa de administração de sociedade civil, calculada sobre os honorários repassados, aumentando sua exposição na área de saúde, ampliando seu nicho mercadológico e seu poder de negociação.

21. No que concerne às alegações de cerceamento do direito de defesa e de ofensa ao devido processo legal, é de se ponderar que o processo em questão, até o presente momento, caracterizou-se pelo cumprimento de todas as fases e prazos processuais dispostos no Processo Administrativo Fiscal - PAF (Decreto nº 70.235/1.972 e alterações posteriores), registrando-se, por oportuno, que, nos termos do art. 14 do referido Decreto, abaixo transcrito, o procedimento de fiscalização/lançamento é realizado sob a égide do princípio inquisitório ou inquisitivo e que somente com o advento da impugnação ocorre a instauração do contraditório.

22. Com a ciência do Auto de Infração, contribuinte e o responsável solidário apresentaram suas impugnações, acompanhada de documentos comprobatórios, tendo, assim, exercido seu direito ao contraditório e à ampla defesa, quer pela apresentação da peça impugnatória, quer pela possibilidade de trazer à colação documentos que pudessem ilidir a tributação, ora contestada.

Decreto nº 70.235/1.972

“Art.14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.”

23. As oportunidades de manifestação do sujeito passivo não se exaurem na etapa anterior à efetivação do referido lançamento. Na busca da preservação do direito de defesa, o processo administrativo fiscal, como regulado pelo Decreto nº 70.235/1.972, estende-se por outra fase, a litigiosa, na qual o contribuinte, não se conformando com o lançamento que lhe foi imputado, pode oferecer, por meio de impugnação e recurso voluntário, suas razões à consideração dos órgãos julgadores administrativos.

24. Destarte, não havendo, no caso em tela, a utilização de prova emprestada, nem tampouco, cerceamento do direito de defesa e ofensa ao devido processo

legal, não pode subsistir a correspondente alegação de nulidade material do lançamento.

Da nulidade material do lançamento. Apuração pelo regime de caixa na autuação de pessoas físicas.

25. A Recorrente alega que a Fiscalização impôs tributação com base no regime de competência, ao invés do regime de caixa, fato que afirma haver verificado na análise dos anexos que acompanham o Auto de Infração, em especial o Anexo 03- “DIVISÃO DO VALOR DAS NOTAS FISCAIS EMITIDAS PELA SOMEPAS ANOS-CALENDÁRIO 2014 E 2015”, onde a Receita Federal divide, pela produção de cada sócio, o valor das notas fiscais emitidas pela SOMEPAS, havendo casos, no entanto, em que a SOMEPAS sequer distribuiu lucros aos sócios, porquanto não houve pagamento pelos tomadores de serviços, como é o caso da “Minas Center Med Ltda”, como comprovariam os documentos anexados.

26. Os Documentos Auxiliares de Notas Fiscais de Serviços Eletrônicas (DANFSEs) emitidos pela Sociedade Médica do Hospital e Maternidade Santa Rita Ltda (SOMEPAS), contêm as datas dos serviços, bem como as datas de emissão, que coincidem com a primeira. Os referidos documentos vêm acompanhados das respectivas Relações de Atendimentos, contendo os nomes dos pacientes, os convênios, as datas de atendimento, os sócios prestadores dos serviços médicos, os códigos dos procedimentos, as descrições dos procedimentos e os correspondentes valores (fls. 754 a 3.013).

27. Com base nessas notas fiscais e nas Relações de Atendimentos, a Fiscalização elaborou o Anexo 02 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 88 a 367), onde discriminou os números das notas fiscais, as datas ali constantes, os tomadores de serviços, os valores totais das notas fiscais, e, para cada nota fiscal, o desmembramento do respectivo valor para cada médico prestador de serviço.

28. A partir dos dados do Anexo 02, o Fisco efetuou a Divisão das Notas Fiscais Emitidas pela SOMEPAS- anos-calendário 2014 e 2015 (Anexo 03- fls. 369 a 371), atribuindo ao contribuinte os correspondentes honorários médicos.

29. Não obstante a Impugnante ter alegado que a Fiscalização considerou o mês da emissão da nota fiscal, e não o do recebimento dos valores, não observando, assim, o regime de caixa de que trata o art. 2º da Lei nº 7.713/88, não apresentou qualquer comprovação a respeito. Com efeito, não há nos autos quaisquer elementos que comprovem que os recebimentos pela prestação de serviços médicos ocorreram em datas ou em meses diversos daqueles constantes nas respectivas notas fiscais. É de se consignar, outrossim, que o fato gerador da omissão de rendimentos é complexo, de apuração anual, e que, independentemente da consideração do regime de caixa ou de competência, a base de cálculo do imposto devido só seria alterada se os recebimentos pela prestação de serviços tivessem ocorrido em períodos distintos dos anos-calendário que foram objeto da presente autuação, o que também não restou comprovado nos autos.

30. No que tange à alegação de não ter ocorrido pagamento por parte da tomadora de serviços Minas Center Med Ltda, há que se observar que, do cotejo do Anexo 01 (Notas Fiscais Emitidas pela Pessoa Jurídica SOMEPAS, anos-calendário 2014 e 2015) com o Anexo 03 (Divisão das Notas Fiscais Emitidas pela SOMEPAS, anos-calendário 2014 e 2015), constatase, com base nas notas fiscais relativas à citada tomadora de serviços (NFs nºs 551, 579, 605, 612, 630, 656, 680, 700, 709, 733, 751e 790), que os respectivos valores dos serviços não foram computados na autuação como rendimentos da contribuinte.

31. Assim sendo, não restou comprovada a tributação pelo regime de competência, frisando-se que o questionamento acerca da base de cálculo do imposto não enseja a nulidade do lançamento, por corresponder a matéria de mérito, devendo, em face do acima exposto, ser rejeitada a preliminar de nulidade material do lançamento em função de inobservância de critério legal.

32. Vencidas as preliminares levantadas pela Impugnante, passemos à análise do mérito.

Do mérito

33. De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (e seus anexos), a autuação em exame decorreu dos fatos apurados no curso do procedimento fiscal por meio do qual se verificou que os valores declarados pelo contribuinte como recebimento de lucros isentos, pagos pela empresa Sociedade Médica do Hospital e Maternidade Santa Rita - SOMEPAS aos sócios, tratavam-se, na verdade, de pagamentos de serviços médicos prestados por pessoas físicas, sujeitos ao imposto de renda retido na fonte, e constituindo rendimentos tributáveis decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício nas declarações de rendimentos dos beneficiários, neles incluído o interessado.

33.1. Assim, foi feita a reclassificação dos rendimentos declarados como isentos para rendimentos tributáveis, relativos aos anos-calendário de 2014 e 2015, e lançadas a título de omissão de rendimentos as parcelas não declaradas. Da natureza dos rendimentos auferidos 34. Da análise dos autos, verifica-se que a lide no presente processo se resume à qualificação da natureza dos rendimentos recebidos pelo contribuinte da empresa "SOMEPAS", se rendimentos tributáveis recebidos pela contraprestação de serviços ou se relativos à distribuição de lucros e, portanto, isentos de imposto de renda na pessoa física.

35. Com o advento da Lei nº 11.196/2005, notadamente o art. 129, a partir de 1º de janeiro de 2006, foi introduzido novo tratamento tributário aos rendimentos oriundos de prestação de serviços personalíssimos executada por meio de pessoas jurídicas.

35.1. Assim dispõe o normativo:

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.

36. Portanto, às sociedades prestadoras de serviços de natureza intelectual, incluindo-se os de natureza científica, artística ou cultural, serão aplicadas as normas de tributação aplicáveis às pessoas jurídicas, independentemente de a prestação de serviço ter ou não caráter personalíssimo e de haver ou não a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços.

37. Todavia, para tal contratação ser considerada e gerar efeitos é necessário que a constituição das pessoas jurídicas prestadoras de serviços seja verdadeira e efetiva, o que nº presente caso não ocorreu, conforme os fatos apurados pela autoridade lançadora, que agora serão analisados.

38. Acerca da utilização da empresa, é imperioso considerar os aspectos que denunciam uma manobra elisiva mediante planejamento tributário abusivo confrontando o conceito com os fatos identificados nos trabalhos de auditoria fiscal. Planejamento tributário, portanto, envolve a escolha, entre alternativas válidas, de situações fáticas ou jurídicas que visem reduzir ou eliminar ônus tributários, sempre que isso for possível nos limites da ordem jurídica.

39. A linha divisória entre a economia fiscal legítima, denominada pela doutrina de elisão fiscal, e a redução ilegítima da carga tributária, designada de evasão fiscal, é, por vezes, tênue.

[...]

40. O interessado defende a legalidade das formas jurídicas e procedimentos fiscais adotados pela SOMEPAS, a existência de motivos extratributários (propósito negocial) e a ausência de qualquer planejamento tributário abusivo. Acrescenta que a falta de estrutura física da SOMEPAS e a prestação de serviços médicos em ambientes de terceiros não desnaturam a sociedade e que a existência de sócios cuja contribuição se dê apenas em serviços e a ausência de atas de assembléias não invalidariam a sociedade.

41. A autoridade fiscal sustenta que a SOMEPAS não possui estrutura física própria, tampouco corpo auxiliar para a prestação de seus serviços, sendo que os atendimentos médicos são realizados pelos sócios em diversos hospitais e entidades de saúde. Foram solicitadas à SOMEPAS as atas de assembléias porventura realizadas, mas nada foi apresentado.

42. Quanto ao quadro societário e às alegadas distribuições de lucros aos sócios, assim se referiu a Fiscalização:

A SOMEPAS foi constituída em 17/10/2000 e quadro societário era formado por cinco médicos, tendo, cada um, 20% do Capital Social.

Em sua 1ª alteração contratual, assinada em 30/03/2003, houve a retirada do sócio Carlos Alberto Milagres, a admissão de 12 novos sócios e o aumento do capital social para R\$ 80,00. Na 2ª alteração contratual, assinada em 03/01/2007, foram admitidos novos sócios e o capital social foi elevado a R\$ 325,00. A SOMEPAS passou a ter um total de 59 sócios.

Um dado curioso constante dessa alteração é que os sócios Bruno Laurenti Janella, Silvinei Antonio de Lima, Diogo Mahe Costa, Guanaira Candida de Moraes, Poolo Marcos Fernandes de Souza e Uruta Pereira de Lucena aparecem na Cláusula Segunda como sócios recém admitidos e, a seguir, na Cláusula Terceira como cedentes de cotas para a própria SOMEPAS, ou seja, não chegaram a constar no quadro societário da empresa. Ao final, a SOMEPAS passa a ser uma das sócias dela mesma.

Por sua vez, na 3ª alteração contratual, assinada em 01/10/2010, a sociedade passou a ter um total de 50 sócios, e um capital social de R\$ 350,00. Nessa alteração, a SOMEPAS, que apareceu na 2ª alteração como sócia dela mesma, simplesmente desaparece da relação de sócios e não há qualquer menção sobre o que foi feito com tais cotas. Além disso, mais uma vez, a Cláusula Segunda lista os sócios recém-admitidos e na Cláusula Terceira alguns deles, que estão relacionados a seguir, cedem suas cotas para os sócios remanescentes, não chegando a constar no quadro societário da empresa:

Na 4ª alteração contratual, assinada em 11/04/2013, novamente os sócios Juliana Coutinho Cruz, Leonardo Rodrigues Farnesi e Rodrigo de Castro Soares Cruz, aparecem na Cláusula Segunda como sócios recém admitidos e na Cláusula Terceira como cedentes de cotas para os sócios remanescentes não chegando a integrar o quadro societário da SOMEPAS. Além disso, a sócia Ludmilla Christiane Higino Rocha, que havia sido admitida na 3ª alteração contratual simplesmente desapareceu na 4ª alteração.

Na 5ª alteração contratual, assinada em 21/10/2013, foram admitidos novos sócios, bem como houve a saída de alguns, permanecendo o capital social em R\$ 350,00. Na 6ª alteração contratual, assinada em 17/11/2014, além da saída e admissão de sócios, houve um aumento do capital social para R\$ 710,00 e alteração da sede da empresa para Rua Turquesa, nº 734, Bairro Ressaca, Contagem/MG, que vem a ser o mesmo endereço da COOPERCON à época.

Além disso, na Cláusula Quinta, que trata da Assembleia Geral Ordinária, consta a informação de que o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício 2013 foram aprovados por unanimidade.

Na 7ª alteração contratual, assinada em 01/07/2016, também houve a admissão e saída de sócios, e o capital social foi aumentado para R\$ 750,00. Além disso, na Cláusula Quinta consta novamente a informação de que o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício de 2013

foram apreciados pelos presentes e aprovados por unanimidade. Assim como em outras alterações contratuais, na Cláusula Terceira aparecem alguns sócios como recém-admitidos e, na Cláusula Quarta esses sócios aparecem como cedentes de cotas para os sócios remanescentes, não chegando a integrar o quadro societário da empresa.

Restou comprovado que houve a distribuição de lucros a diversos médicos não pertencentes ao quadro societário da SOMEPAS naquele período. O próprio fiscalizado só passou a figurar no quadro societário da SOMEPAS a partir da 6ª Alteração Contratual, assinada em 17/11/2014, porém recebeu lucros e prólabore desde janeiro do mesmo ano. Cabe ressaltar que, para a forma de sociedade escolhida, o código civil veda a figura do sócio não quotista cuja contribuição seja apenas em serviços, conforme disposto no § 2º do art. 1.055.

O Anexo 02 deste Termo contém a listagem de todos os médicos que receberam valores da SOMEPAS nos anos-calendário fiscalizados, sendo que alguns deles, que receberam “lucros distribuídos” em 2014 e 2015, sequer eram sócios à época, só passaram a integrar o quadro societário da empresa a partir da 7ª alteração contratual assinada em 01/07/2016.

De acordo com contrato social da SOMEPAS e alterações posteriores, a participação dos sócios no capital social da empresa é igualitária. Em regra, a distribuição de lucros de uma sociedade é feita de forma proporcional às respectivas quotas dos sócios, conforme prevê o artigo 1.007 do Código Civil.

Tal comando, inserido no regimento das sociedades simples, mas que pode ser aplicado também às sociedades limitadas, deixa claro que, não havendo estipulação em contrário, a participação dos sócios nos lucros ou nas perdas será feita de forma proporcional às quotas desses na sociedade.

O parágrafo terceiro da cláusula 4ª do contrato social da SOMEPAS dispõe que “as quotas, por si só, não ensejarão quaisquer vantagens financeiras ou rendimentos, mesmo que a sociedade venha a registrar lucro”.

Por sua vez, a cláusula 5ª estabelece, dentre as competências da diretoria executiva, “determinar as distribuições de lucros, na proporção da participação de cada sócio na produção dos serviços, sendo facultada a distribuição mensal, após levantamento de balancete”.

Observa-se que ao ser realizada a distribuição de lucros de forma exclusivamente prevista na cláusula 5ª do contrato social, se em determinado momento um sócio se ausentar e não contribuir para o desempenho produtivo da sociedade, como por exemplo, por motivo de férias ou até mesmo alguma doença, nada receberá de lucros da sociedade. A utilização desse critério faz tal cláusula recair no caso de nulidade previsto no artigo 1.008 do Código Civil.

Deste modo, verifica-se que o critério de distribuição de lucros previsto no contrato social não é suficiente para embasar a distribuição desproporcional de lucros realizada nos anos-calendário fiscalizados. O fato da distribuição de lucros ser proporcional à produção de cada sócio, além de ser um critério nulo de acordo com o artigo 1.008 do código civil, conforme já exposto, reforça à convicção de essas “distribuições de lucros” têm na verdade natureza de honorários médicos.

Prova disso é que em todas as notas fiscais apresentadas pelas SOMEPAS, no campo “Descrição dos Serviços” consta apenas “Honorários Médicos”. Além disso, a própria SOMEPAS admite, em seu Termo de Resposta, que os repasses financeiros feitos aos sócios não tinham natureza de lucros distribuídos, e sim de honorários médicos ao afirmar que “Como a forma de apurar os honorários médicos incorridos pela SOCIEDADE que se baseavam nas análises de prontuários de pacientes que foram atendidos...” Intimada a fornecer as atas lavradas em assembleias pertinentes ao período fiscalizado, a SOMEPAS não apresentou nenhuma, apresentou somente cópias da sexta e sétima alterações contratuais, que mencionam que foi realizada assembleia para aprovação das contas, o que não é suficiente para comprovar que tais assembleias realmente ocorreram. Curioso é que ambas as alterações contratuais apresentadas mencionam que as contas de 2013 foram aprovadas, ou seja, não há qualquer comprovação de houve assembleia nos anos-calendário fiscalizados.

A falta de reuniões ou assembleias de sócios, para discutir a aprovação de contas, a designação ou destituição de administradores, além de assuntos de interesse da entidade, denota a essência da SOMEPAS, de ser apenas o agente transformador da natureza dos rendimentos auferidos pelos médicos que fazem parte do seu quadro societário. Como não há registro de atas, nem mesmo as alterações contratuais, como a entrada de novos sócios, por exemplo, são discutidas. Isso reforça o entendimento de que quem aprova ou não a entrada de novos sócios é a COOPERCON.

Por fim, verificou-se que para cada nota fiscal apresentada pela SOMEPAS há uma planilha denominada “Relação de Atendimentos”, na qual consta o nome do paciente, convênio, data do atendimento, nome do médico que prestou o serviço, código e descrição do procedimento. Tal fato evidencia mais uma vez que os repasses efetuados aos médicos a título de distribuição de lucros são, na verdade, remuneração pelo trabalho individual de cada médico.

43. Percebe-se que o cerne da controvérsia está na real qualificação dos rendimentos auferidos, ou seja, se correspondem a retribuição pela prestação de serviços médicos ou se, na realidade, seriam participação nos lucros, decorrentes de sua condição de sócio da SOMEPAS.

44. Nesse contexto, observa-se o esvaziamento das atividades da SOMEPAS enquanto sociedade, ao passo que o critério de distribuição de lucros apontado revela uma remuneração pela prestação de serviços médicos.

45. A SOMEPAS não realiza, diretamente, nenhuma atividade comercial ou de prestação de serviços, cabendo aos sócios prestar todos os serviços médicos e à COOPERCON gerenciar esses atendimentos. A empresa não detém as condições próprias de uma sociedade empresarial, pois não possui nenhuma estrutura física, nem realiza, diretamente, nenhuma atividade comercial ou de prestação de serviços. Como são os sócios que realizam todas as atividades médicas, resta claro que são estes, efetivamente, os prestadores de serviços médicos.

46. Não se pode deixar de destacar que os lucros distribuídos são rendimentos provenientes exclusivamente de participação nos resultados da sociedade, que não se confundem com rendimentos percebidos em decorrência de prestação de serviços.

47. Desde que autorizado no contrato social, é permitida nas sociedades simples limitadas a participação nos resultados desproporcional ao capital social investido. Contudo, o conjunto probatório dos autos demonstra que a causa dos pagamentos feitos ao interessado não é a sua participação em eventual resultado positivo da sociedade, mas sim, o serviço por ele prestado a terceiros por intermédio da SOMEPAS.

48. Não há nesta alegada distribuição de lucros nenhuma parcela que remunere o capital social integralizado na sociedade, somente parcelas que remuneram, exclusivamente, os procedimentos médicos realizados. Tal procedimento, além de ferir os preceitos de Direito Civil e Comercial que regem as sociedades empresárias de maneira geral, vem confirmar a tese de que tais “lucros” são, na verdade, remuneração por serviços realizados.

49. A assimetria nos pagamentos aos médicos é consequência direta da natureza dos valores pagos: recebem proporcionalmente ao trabalho efetuado junto aos tomadores diretos dos serviços. Resto demonstrado, assim, o caráter de contraprestação pelo labor executado, traduzindo-se, nitidamente, em verdadeira remuneração, disfarçada sob o manto de lucro.

50. Inexiste de fato um vínculo social entre a SOMEPAS e os médicos associados. Os profissionais eram, na verdade, mão-de-obra qualificada, essencial ao desempenho das atividades da empresa, atraídos pela possibilidade de não incidência tributária sobre os valores a eles pagos, remunerando-os pelo trabalho nas unidades tomadoras dos serviços da empresa.

51. Ainda sobre a distribuição de lucros, o Impugnante faz alusão ao artigo 1.078 do Código Civil, quando afirma que a reunião na sociedades simples e limitadas é ato interna corporis, voltado exclusivamente para os sócios e administradores. Contudo, verifica-se que este mesmo artigo, abaixo transcrito, impõe a realização anual de assembléia dos sócios, para deliberação, dentre outros tópicos, das

contas dos administradores, do balanço patrimonial e do resultado econômico, não tendo o Recorrente comprovado a realização de qualquer assembléia por parte da SOMEPAS.

“Art. 1.078. A assembléia dos sócios deve realizar-se ao menos uma vez por ano, nos quatro meses seguintes à ao término do exercício social, com o objetivo de:

I - tomar as contas dos administradores e deliberar sobre o balanço patrimonial e o de resultado econômico;

II - designar administradores, quando for o caso;

III - tratar de qualquer outro assunto constante da ordem do dia.

§ 1º Até trinta dias antes da data marcada para a assembléia, os documentos referidos no inciso I deste artigo devem ser postos, por escrito, e com a prova do respectivo recebimento, à disposição dos sócios que não exerçam a administração.

§ 2º Instalada a assembléia, proceder-se-á à leitura dos documentos referidos nº parágrafo antecedente, os quais serão submetidos, pelo presidente, a discussão e votação, nesta não podendo tomar parte os membros da administração e, se houver, os do conselho fiscal.

§ 3º A aprovação, sem reserva, do balanço patrimonial e do de resultado econômico, salvo erro, dolo ou simulação, exonera de responsabilidade os membros da administração e, se houver, os do conselho fiscal.

§ 4º Extingue-se em dois anos o direito de anular a aprovação a que se refere o parágrafo antecedente.” (grifos nossos)

52. No presente caso, não houve a comprovação, nem da realização de assembléias por parte dos sócios da SOMEPAS, nem da distribuição de lucros por parte da referida sociedade, não podendo ser aplicado, desta forma, o entendimento externado na Solução de Consulta nº 46, da 6ª Região Fiscal, no que tange à distribuição desproporcional de lucros. Transcreve-se, abaixo, trecho da ementa dessa solução de Consulta:

SOLUÇÃO DE CONSULTA DISIT/SRRF06 nº 46, de 24 de MAIO de 2010
“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF
DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS AOS SÓCIOS. ISENÇÃO.

A distribuição de lucros aos sócios é isenta de imposto de renda (na fonte e na declaração dos beneficiários), contanto que sejam observadas as regras previstas na legislação de regência, atinentes à forma de tributação da pessoa jurídica.

Estão abrangidos pela isenção os lucros distribuídos aos sócios de forma desproporcional à sua participação no capital social, desde que tal

distribuição esteja devidamente estipulada pelas partes no contrato social, em conformidade com a legislação societária.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249/1995, art. 10; Decreto nº3.000/1999 - Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, art. 39, inc. XXIX; Lei nº 10.406/2002, arts. 997, incs. IV e VII, 1.007, 1.008, 1.053 e 1.054; IN nº 93/1997, art. 48, caput, e §§ 1º a 8º.”

53. Cabe registrar que 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 2.002.

54. 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.

Sendo assim, para a SOMEPAS, não é permitida a contribuição de sócios através de prestação de serviços, vedação esta disposta no art. 1.055, § 2º, do Código Civil. Por outro lado, o único critério de distribuição de lucros previsto pela SOMEPAS permite que sócios sejam excluídos da distribuição de lucros, na situação em que, por alguma razão, não tenham desempenho produtivo, o que também é vedado pelo Código Civil em seu art. 1.008.

55. Analisando-se as alterações contratuais da SOMEPAS mencionadas no Termo de Verificação Fiscal, verifica-se a existência de pessoas que, no mesmo ato, adquirem e cedem cotas da empresa, não chegando sequer a integrar o seu quadro societário. Essa circunstância afasta qualquer razão à Recorrente, quando alega que, em momento algum, a SOMEPAS efetuou pagamentos (distribuição de lucros, segundo ela) a não sócios, tentando justificar situações irregulares pela existência de atrasos nos registros das alterações contratuais.

56. Outrossim, o fato da sociedade poder ser provada por escrito, além do registro societário, conforme disposto nos artigos 986 e 987 do Código Civil, não ilide o fato de ter ocorrido pagamentos pela SOMEPAS a pessoas não possuidoras de cotas da empresa.

Lei nº 10.406/2.002 (Código Civil)

“Art. 986. Enquanto não inscritos os atos constitutivos, rege-se a sociedade, exceto por ações em organização, pelo disposto neste Capítulo, observadas, subsidiariamente e no que com ele forem compatíveis, as normas da sociedade simples. Art. 987. Os sócios, nas relações entre si ou com terceiros, somente por escrito podem provar a existência da sociedade, mas os terceiros podem prová-la de qualquer modo.”

57. Salta aos olhos também que, na prática, a administração e gestão dos serviços médicos prestados são feitas diretamente pela Coopercon. Confirmam esse

quadro fatos como os sócios da SOMEPAS terem sido cooperados da Coopercon e a ela se reportarem para qualquer questão de cunho administrativo.

58. Conforme consta do Termo de Verificação Fiscal, a Receita Federal do Brasil obteve acesso a diversos arquivos e documentos que estavam disponíveis no endereço eletrônico da COOPERCON, alguns dos quais transcritos no Termo de Verificação Fiscal, cabendo reproduzir algumas das conclusões a que chegou a Fiscalização, com base na análise desses arquivos e documentos:

Ata de reunião entre a COOPERCON e o Hospital Vitallis do Barreiro, realizada em 08/01/2015 (fl. 38) “Verifica-se que Tânia, gerente geral da COOPERCON, afirma que a entidade controla seis sociedades civis (entre elas a SOMEPAS). Também enumera as vantagens tributárias de se receber os repasses via sociedade civil e via cooperativa, e solicita que lhe informem a quantidade de médicos da Vitallis e a média dos valores que receberam nos últimos meses, para que seja feita uma análise sobre qual sociedade civil seria melhor para cada médico se associar.

Fica claro que, caso o médico se torne sócio de uma das sociedades escolhidas pela COOPERCON, dentre as que ela controla, seria apenas por questões tributárias. Ou seja, fica evidente que não está presente a finalidade principal de se criar uma sociedade, que é, em síntese, a união de recursos e capacidades individuais para a melhoria da competitividade da prestação de serviços.” Ata de reunião entre o coordenador financeiro da COOPERCON, Marconi Nascimento, e uma representante da empresa Prezario Contabilidade e Gestão Empresarial Ltda, Patrícia Adriana Dutra de Faria (fls. 39 e 40) “Nesse caso, fica evidente o controle absoluto da COOPERCON sobre as sociedades médicas, protagonizado pelo coordenador financeiro da cooperativa, ao questionar assuntos tributários relativos ao ISS de cada sociedade civil à Patrícia, representante da contabilidade Prezario. Não por acaso, a contabilidade Prezario, além de executar os serviços contábeis da própria COOPERCON, também realizou a contabilidade das sociedades civis, entre elas a SOMEPAS.

Outro ponto que demonstra o total controle da COOPERCON é a cobrança de Marconi com Patrícia, ao questionar sobre a confecção de várias alterações contratuais relativas às sociedades médicas. Fica evidente que o controle e administração da COOPERCON ultrapassa em muito o razoável, ao efetuar a cobrança e acompanhamento da contabilidade e de questões tributárias, e até mesmo de alterações contratuais das sociedades médicas.” Termo de Declaração de Tânia Márcia Caetano Moreira, CPF nº 402.814.346-20, gerente-geral da COOPERCON (fls. 41 e 42) “Pelas declarações da gerente geral da COOPERCON fica claro o papel de coadjuvante das sociedades médicas nas relações estabelecidas com seus próprios sócios, uma vez que tudo era controlado pela cooperativa, desde o simples ingresso ao quadro societário da empresa, até mesmo na

representação dessas sociedades médicas e nos pagamentos efetuados a seus sócios. Além disso, a gerente admite que a COOPERCON realizava planejamento tributário e orientava seus cooperados sobre as diferenças entre se associar ou não a uma dessas sociedades médicas.” Termo de Verificação Fiscal (fls. 42 e 43)“Por fim, ressalta-se que o Diretor Administrativo da SOMEPAS nos anosclendário fiscalizados, o médico Guilherme Lacerda de Almeida, CPF nº 905.453.466-49, também era presidente da COOPERCON no mesmo período.

Por todo o exposto conclui-se 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 IRPF, 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 e, com efeito, amplia seu nicho mercadológico e o poder de negociação, uma vez que seu ambiente de negócio, com tal modus operandi, tem crescido cada vez mais.”

59. Incontestável, portanto, a prestação de serviços pelo autuado em favor da SOMEPAS, que, sob o controle absoluto da COOPPERCON, agia formalmente como empresa interposta, contratando os médicos para os disponibilizar a terceiros, assumindo, diretamente, o ônus de remunerá-los, estabelecendo controle sobre os serviços prestados pelos mesmos, sem subordinação, mas com coordenação da atividade laborativa.

60. Faz-se mister ressaltar que 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;”

61. É curial 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 demonstrar cabalmente que a efetiva prestação de serviços pelo contribuinte diverge frontalmente da formalidade aparente, na qual ele figura como sócio da pessoa jurídica, apontando 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 interessado e tributá-los como rendimentos do trabalho.

62. A Teoria do Propósito Negocial busca exigir do contribuinte que realizou planejamento tributário uma finalidade maior do que unicamente economia tributária. É necessário demonstrar que aquela manobra jurídica, de alguma forma, contribuiu para a rentabilidade do negócio, para sua sustentabilidade, competitividade, etc.

63. O Termo de Verificação Fiscal, de forma clara e precisa, demonstrou o planejamento tributário utilizado pelo Impugnante, de maneira abusiva e fraudulenta, caracterizador da evasão fiscal. Como já apontamos acima, o relatório explicita o fato de ter sido utilizada interposta pessoa, com a finalidade de redução do pagamento de impostos, ressaltando que o contribuinte de fato era o Impugnante.

64. O art. 109 do Código Tributário Nacional, ao estabelecer que a interpretação das normas tributárias deve guiar-se pelos princípios gerais de direito privado, na medida necessária para a qualificação jurídica dos atos praticados pelas pessoas físicas e jurídicas, nada mais fez do que explicitar esta superposição.

65. Logo, as vedações albergadas na legislação civilista, incluídas as normas do direito societário, devem produzir imediatos reflexos na seara tributária. Frise-se: se um negócio jurídico foi celebrado com abuso de direito (art. 187 do Código Civil), não há como se entender que tal abuso deva ser desconsiderado pelo direito tributário. Assim, os denominados “planejamentos tributários abusivos”, ou seja, aqueles empreendidos em flagrante ofensa aos valores tutelados pela República Federativa do Brasil (como se verifica no presente caso, com a utilização de contratação de pessoa jurídica, como interposta pessoa do real contribuinte e prestador de “serviços”, o impugnante) e com evidente abuso de direito, devem ser repudiados e repelidos na aplicação das normas tributárias.

66. Neste ponto, relevante transcrever excerto do Acórdão nº 1402-002.325, proferido em 04/10/2016 pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de julgamento do CARF:

“Em outras palavras, é possível que cada um dos atos praticados pelo contribuinte, individualmente considerado, esteja de acordo com as exigências formais de alguma norma específica, mas que, em seu conjunto, não surta os efeitos esperados pelo ordenamento jurídico.”

67. Merece registro o fato de que, com o advento do Código Civil veiculado pela Lei nº 10.406, de 2002, o abuso do direito passou a ser considerado um ato ilícito, nos termos de seu artigo 187:

“Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.”

68. É importante repetir que há nos autos elementos robustos que comprovam que o intuito principal dos médicos ao se tornarem sócios da SOMEPAS era a evasão, de forma simulada, à tributação, o que afasta qualquer possibilidade de lançamento por presunção, face à evidência do planejamento tributário ilícito, cabendo à Fiscalização a reclassificação dos lucros declarados, como rendimentos tributáveis decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício.

69. Em outras palavras, identificada a simulação, cabe à autoridade fiscal, com fundamento nos artigos 121, parágrafo único, inciso I, 142 e 149, inciso VII, todos do Código Tributário Nacional, identificar o verdadeiro sujeito passivo, revelar o real fato gerador da obrigação tributária e constituir o crédito tributário dela decorrente, anteriormente ocultados pelo manto da simulação, aplicando também a multa qualificada, prevista no artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

70. Para deixar ainda mais evidente o planejamento tributário abusivo, uma vez que a verdadeira natureza dos repasses realizados aos médicos era de honorários, os quais não poderiam ser distribuídos sob a forma de lucros, bem como o conhecimento de tal procedimento por parte de todos os envolvidos, a Fiscalização coletou no site da COOPERCON 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. O intuito de tal declaração, que também autoriza a permanência dos repasses dos honorários via sociedades, é eximir a COOPERCON de responsabilidade perante as pessoas jurídicas e os sócios, de eventuais autuações fiscais contra estes. Segue a transcrição na íntegra (fl. 40 do Termo de Verificação Fiscal):

“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."

Acerca da qualificação da multa, conquanto esta deva ser qualificada à luz dos atos acima descritos, os quais caracterizam intuito fraudulento, conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal (fls. 17-65), aplica-se aqui a retroatividade benigna do art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional, devendo-se reduzir a penalidade ao percentual de 100%, por força da Lei nº 14.689/2023.

Finalmente, em relação ao pedido de compensação formulado pela recorrente, este não pode ser conhecido, uma vez que o CARF não possui competência para analisar tais pedidos. A competência para apreciar pedido de compensação de tributos é do titular da unidade da Receita Federal do Brasil da jurisdição do domicílio tributário do contribuinte.

Conclusão

Por todo o exposto, não conheço dos recursos voluntários em relação ao pedido de compensação, por incompetência do CARF, e, na parte conhecida, dou-lhes provimento parcial para reduzir a multa de ofício qualificada para 100% em face da retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

Thiago Álvares Feital