



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.724402/2019-18
ACÓRDÃO	2402-013.662 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JUAREZ AGUIAR TRINDADE
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2014, 2015

NULIDADE DA EXAÇÃO.INEXISTÊNCIA

Não é nulo o lançamento que obedeça aos requisitos legais e descreva exhaustivamente os fatos e fundamentos jurídicos além de corretamente apurar a base de cálculo e a tributação devida não incorrendo em causa de nulidade.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.INTERESSE COMUM.POSSIBILIDADE

As pessoas que tenham interesse jurídico comum na constituição do fato gerador de obrigação principal são solidariamente responsáveis nos termos da lei.

ABUSO DE PERSONALIDADE JURÍDICA.RECLASSIFICAÇÃO DE RENDIMENTOS COMO TRIBUTÁVEIS

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

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

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

MULTA QUALIFICADA.APLICAÇÃO

Em havendo sonegação é devida a multa majorada nos termos da lei.

RETROATIVIDADE BENIGNA.POSSIBILIDADE

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

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

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (1) por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas; (2) no mérito, (a) por maioria de votos, em dar parcial provimento aos recursos voluntários interpostos de modo a reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%, vencidos os Conselheiros Suez Roberto Colabardini Filho e Joao Ricardo Fahrion Nuske que deram provimento integral ao recursos, (b) por voto de qualidade, não permitir o aproveitamento do crédito pago na pessoa jurídica, vencidos os Conselheiros Suez Roberto Colabardini Filho, João Ricardo Fahrion Nuske e Marcus Gaudenzi de Faria (relator) que neste ponto proveram os recursos. Designado redator do voto vencedor o Conselheiro Alexandre Correa Lisboa.

Assinado Digitalmente

Marcus Gaudenzi de Faria – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente

Assinado Digitalmente

Alexandre Corrêa Lisboa – Redator Designado

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

RELATÓRIO

Tratam os autos de recursos voluntários interpostos pelo contribuinte e pela responsável tributária solidária em face do Acórdão nº 15-050.376, proferido pela 3ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ/SDR), que julgou improcedentes as impugnações apresentadas, mantendo integralmente o lançamento.

Do lançamento

Por bem retratar os fatos que culminaram na constituição do crédito tributário, adoto, com as adaptações necessárias, parte do relatório constante do acórdão recorrido.

Em procedimento fiscal instaurado em face do contribuinte, foi lavrado Auto de Infração para exigência de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF), referente aos anos-calendário de 2014 e 2015, mediante o qual foi constituído crédito tributário no montante de **R\$ 351.646,35**, compreendendo imposto, multa de ofício qualificada e juros de mora.

A exigência fiscal decorreu da requalificação de valores declarados como rendimentos isentos, a título de distribuição de lucros da sociedade **SOMEPAS SR Ltda. – Sociedade Médica do Hospital e Maternidade Santa Rita**, para rendimentos tributáveis oriundos da prestação de serviços médicos, enquadrados como omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica.

Segundo consignado no Termo de Verificação Fiscal, a autuação teve origem em procedimento anteriormente realizado perante a **Sociedade Médica de Sete Lagoas Ltda. (SMSL)**, ocasião em que a fiscalização identificou indícios de utilização de sociedades médicas vinculadas à **Cooperativa de Trabalho Médico e Atividades Afins do Estado de Minas Gerais – COOPERCON** como veículos destinados ao repasse de honorários médicos sob a forma de lucros distribuídos, permitindo, em tese, a fruição indevida da isenção prevista no art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995.

No curso das diligências, a fiscalização concluiu que todos os sócios da SOMEPAS eram igualmente cooperados da COOPERCON, a qual exerceria amplo controle administrativo, financeiro, contábil e operacional sobre as sociedades médicas por ela administradas, percebendo, em contrapartida, taxa de administração incidente sobre os valores repassados aos médicos.

Conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização identificou diversos elementos que evidenciariam a inexistência de efetiva autonomia empresarial da SOMEPAS, dentre os quais:

- inexistência de estrutura física e operacional própria para a prestação dos serviços;
- utilização da estrutura hospitalar para realização dos atendimentos;
- ausência de corpo funcional próprio durante o período fiscalizado;
- controle administrativo, financeiro e contábil exercido pela COOPERCON;
- utilização da mesma empresa de contabilidade pela cooperativa e pelas sociedades médicas;
- inexistência de assembleias regularmente realizadas para aprovação das contas e destinação dos resultados;
- ingresso e saída de sócios mediante sucessivas alterações contratuais, sem observância das formalidades societárias;
- pagamentos efetuados a profissionais que, segundo a fiscalização, não integravam formalmente o quadro societário da empresa;
- distribuição de resultados proporcional à produção individual de cada médico, mediante planilhas individualizadas de atendimentos.

Ainda segundo a fiscalização, a documentação obtida durante o procedimento demonstraria que os valores repassados aos médicos correspondiam, em realidade, à remuneração decorrente dos serviços médicos por eles individualmente prestados, sendo indevidamente qualificados como distribuição de lucros.

Nesse contexto, concluiu a autoridade fiscal que a constituição da SOMEPAS não possuía propósito negocial autônomo, destinando-se exclusivamente à interposição de pessoa jurídica para reduzir a tributação incidente sobre os honorários médicos percebidos pelos cooperados da COOPERCON.

Com fundamento nesse conjunto probatório, a fiscalização desconsiderou, para fins tributários, a natureza jurídica dos valores distribuídos como lucros, requalificando-os como rendimentos tributáveis recebidos de pessoa jurídica, sujeitos à incidência do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física.

Entendeu, ainda, caracterizadas as hipóteses de sonegação, fraude e conluio previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, razão pela qual aplicou a multa de ofício qualificada no percentual de 150%, bem como formalizou representação fiscal para fins penais.

Por fim, atribuiu responsabilidade tributária solidária à COOPERCON, com fundamento no art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, ao entendimento de que a cooperativa participou ativamente da estruturação, implementação e operacionalização do arranjo reputado abusivo, contribuindo diretamente para a ocorrência do fato gerador e para o inadimplemento da obrigação tributária.

Da impugnação do contribuinte

Regularmente cientificado do lançamento, o contribuinte apresentou impugnação, por meio da qual suscitou, em síntese, os seguintes fundamentos.

Inicialmente, sustenta a legitimidade da constituição e do funcionamento da SOMEPAS, afirmando tratar-se de sociedade simples limitada regularmente constituída para a prestação de serviços médicos, inexistindo qualquer elemento que autorize a desconsideração de sua personalidade jurídica. Aduz que as irregularidades apontadas pela fiscalização quanto à dinâmica societária não lhe dizem respeito diretamente, uma vez que sempre integrou legitimamente o quadro societário da empresa.

No mérito, defende a licitude da distribuição desproporcional de lucros entre os sócios, argumentando que o art. 1.007 do Código Civil admite expressamente critério diverso da proporcionalidade das quotas sociais, desde que previsto no contrato social, inexistindo vedação legal à adoção de critérios vinculados à participação de cada sócio na geração dos resultados da sociedade. Ressalta, ainda, que a isenção prevista no art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, não condiciona sua aplicação à distribuição proporcional dos lucros.

Alega que os serviços médicos por ele prestados enquadram-se no disposto no art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, que reconhece, para fins fiscais e previdenciários, a possibilidade de prestação de serviços intelectuais por intermédio de pessoa jurídica, ainda que de natureza personalíssima. Sustenta que a desconsideração dessa sistemática somente seria possível mediante demonstração dos requisitos caracterizadores da relação de emprego previstos no art. 3º da Consolidação das Leis do Trabalho, circunstância que afirma inexistir no caso concreto.

Nessa linha, argumenta que jamais manteve relação empregatícia com qualquer das pessoas jurídicas envolvidas, inexistindo subordinação jurídica, pessoalidade, habitualidade ou onerosidade típica da relação de emprego. Sustenta, ainda, que a autoridade fiscal não detém competência para desconstituir relações societárias ou reconhecer vínculos empregatícios, matéria reservada ao Poder Judiciário e à fiscalização trabalhista.

Defende, igualmente, que a fiscalização pretendeu descaracterizar a condição de sócio mediante elementos estranhos à realidade da sociedade, atribuindo natureza remuneratória a valores regularmente recebidos a título de pró-labore e distribuição de lucros, sem a demonstração de fraude, simulação ou qualquer outro vício apto a justificar a requalificação dos rendimentos.

Sustenta que a distribuição de lucros observou as normas societárias e tributárias aplicáveis, encontrando amparo tanto no contrato social quanto na legislação de regência, razão pela qual os valores percebidos permanecem abrangidos pela isenção prevista no art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995.

Afirma inexistirem elementos capazes de caracterizar sonegação, fraude ou conluio, sustentando que, quando muito, a controvérsia envolveria discussão acerca da validade de determinado planejamento tributário, circunstância incompatível com a aplicação da multa de ofício qualificada.

Subsidiariamente, requer o afastamento da multa qualificada, ou sua redução ao percentual ordinário de 75%, por ausência dos pressupostos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, bem como em razão do princípio da vedação ao confisco.

Pleiteia, ainda, na hipótese de manutenção da exigência fiscal, a dedução dos valores de imposto de renda já recolhidos nos respectivos anos-calendário, a fim de evitar duplicidade de tributação e enriquecimento sem causa da Fazenda Pública.

Por fim, sucessivamente, sustenta que, caso afastada a aplicação do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, a relação jurídica deveria ser qualificada como hipótese de cessão de mão de obra, com a incidência do regime jurídico correspondente, e requer a total improcedência do lançamento ou, subsidiariamente, o acolhimento dos pedidos sucessivos formulados.

Da impugnação da responsável tributária solidária

Regularmente cientificada do lançamento, a responsável tributária solidária, COOPERCON – Cooperativa de Trabalho Médico e Atividades Afins do Estado de Minas Gerais, apresentou impugnação na qual suscita preliminares de nulidade e, no mérito, requer o cancelamento integral da exigência.

Preliminarmente, sustenta a nulidade do lançamento ao argumento de que a fiscalização adotou entendimento incompatível com posicionamentos anteriormente manifestados pela própria Administração Tributária, que teria reconhecido a regular constituição e atuação da SOMEPAS, inclusive submetendo-a à tributação própria das pessoas jurídicas. Afirma, assim, ter havido indevida alteração de critério jurídico, em afronta aos arts. 142 e 146 do Código Tributário Nacional.

Alega, ainda, nulidade decorrente da utilização de prova emprestada produzida em outros procedimentos fiscais, sem observância do contraditório e da ampla defesa, sustentando que não foi intimada durante a fase investigatória para prestar os esclarecimentos reputados necessários pela autoridade fiscal.

Também sustenta a invalidade do lançamento em razão da adoção do regime de competência para apuração dos rendimentos tributáveis, defendendo que eventual tributação deveria observar o regime de caixa, porquanto parte dos valores faturados pela SOMEPAS não teria sido efetivamente recebida.

No mérito, defende a plena regularidade da constituição e funcionamento da SOMEPAS, afirmando que a inexistência de estrutura física própria ou de empregados não descaracteriza a sociedade médica, cujas atividades são ordinariamente desenvolvidas nas dependências dos estabelecimentos hospitalares contratantes. Argumenta que tais circunstâncias, quando muito, poderiam repercutir sobre a forma de apuração dos tributos da pessoa jurídica, jamais autorizando sua desconsideração.

Sustenta, igualmente, que a ausência de atas de assembleias ou reuniões de sócios constitui matéria interna corporis, sem relevância para fins tributários, não sendo apta, por si só, a infirmar a validade da sociedade.

No tocante à distribuição dos resultados, afirma que o contrato social previa expressamente a distribuição desproporcional dos lucros, adotando como critério a participação de cada sócio na produção dos serviços, sistemática admitida pelos arts. 1.007 e seguintes do Código Civil e compatível com a isenção prevista no art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995.

Contesta, ainda, a conclusão fiscal quanto à inexistência de propósito negocial, sustentando que a constituição da sociedade atendeu a objetivos empresariais legítimos, relacionados à organização administrativa, ao ganho de escala, ao fortalecimento do poder de negociação junto aos hospitais e à racionalização da gestão operacional. Acrescenta que a atuação da COOPERCON, mediante remuneração pelos serviços administrativos prestados às sociedades médicas cooperadas, evidencia finalidade econômica própria e afasta a alegação de interposição fictícia de pessoa jurídica.

Defende, igualmente, a plena incidência do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, afirmando que os serviços médicos constituem atividade intelectual passível de ser exercida por intermédio de pessoa jurídica, inexistindo demonstração dos requisitos caracterizadores de vínculo empregatício que autorizassem a desconsideração dessa forma de organização.

Sustenta não haver qualquer demonstração de fraude, simulação, dolo ou conluio, ressaltando que todas as operações foram regularmente escrituradas e declaradas ao Fisco, circunstância incompatível com a aplicação da multa de ofício qualificada.

Alega, ainda, que eventual manutenção da exigência impõe o reconhecimento do direito à compensação dos tributos federais recolhidos pela SOMEPAS — notadamente IRPJ, CSLL, PIS e COFINS — incidentes sobre os mesmos fatos econômicos posteriormente tributados na pessoa física dos sócios.

Por fim, impugna a responsabilização solidária que lhe foi atribuída, sustentando inexistir interesse comum na situação constitutiva do fato gerador, nos termos do art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional. Afirma que sua atuação limitou-se à prática de atos cooperativos próprios de seu objeto social, inexistindo qualquer conduta apta a caracterizar participação em fraude ou descumprimento de dever jurídico perante o Fisco.

Ao final, requer o reconhecimento das nulidades suscitadas ou, sucessivamente, a improcedência integral do lançamento. Subsidiariamente, pleiteia o afastamento da multa qualificada, com sua redução ao percentual de 75%, o reconhecimento da compensação dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica e a exclusão de sua responsabilidade tributária solidária.

Do acórdão recorrido

Na apreciação das impugnações, a Delegacia de Julgamento analisou conjuntamente as alegações apresentadas pelo contribuinte e pela responsável tributária solidária, por reputar comuns as principais teses jurídicas deduzidas por ambos.

Após afastar as preliminares de nulidade suscitadas, o colegiado de origem concluiu pela regularidade do procedimento fiscal e, no mérito, manteve integralmente o lançamento,

entendendo comprovado que os valores declarados como lucros distribuídos correspondiam, em realidade, a honorários decorrentes da prestação de serviços médicos, sujeitos à incidência do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física.

Entendeu, ainda, estarem caracterizadas as hipóteses de sonegação, fraude e conluio descritas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, reputando legítima a aplicação da multa de ofício qualificada no percentual de 150%.

A decisão também rejeitou a alegação de caráter confiscatório da penalidade, manteve a incidência dos juros de mora calculados com base na taxa SELIC, afastou o pedido de compensação entre tributos recolhidos pela pessoa jurídica e o débito constituído em nome da pessoa física e reconheceu a responsabilidade tributária solidária atribuída à COOPERCON, com fundamento no art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional.

O acórdão recorrido foi assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Ano-calendário: 2014 e 2015.

ARGUIÇÃO DE NULIDADE DO LANÇAMENTO. Comprovado que o procedimento fiscal foi realizado regularmente, inexistindo quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há falar em nulidade do lançamento.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. COMPROVAÇÃO DA NATUREZA TRIBUTÁVEL.

Constatado que os valores informados como distribuição de lucros correspondiam, em realidade, a honorários decorrentes da prestação de serviços médicos pela pessoa física, corretamente declarados como rendimentos tributáveis, mantém-se a exigência do IRPF.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Demonstrada, com base nos elementos constantes dos autos, a ocorrência das condutas tipificadas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, é cabível a aplicação da multa de ofício qualificada prevista no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996.

MULTA DE OFÍCIO. ALEGAÇÃO DE EFEITO CONFISCATÓRIO.

A multa de ofício possui natureza sancionatória, não se submetendo à vedação constitucional ao confisco prevista no art. 150, IV, da Constituição Federal.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC

Havendo expressa previsão legal para sua incidência, não cabe ao julgador administrativo afastar a aplicação da taxa SELIC.

COMPENSAÇÃO ENTRE DÉBITO DA PESSOA FÍSICA E CRÉDITO DA PESSOA JURÍDICA.

Inviável a compensação entre eventual crédito da pessoa jurídica e débito constituído em nome da pessoa física.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM

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

Em consequência, foram julgadas improcedentes as impugnações, mantendo-se integralmente o crédito tributário lançado.

Do recurso voluntário do contribuinte

Irresignado com a decisão de primeira instância, o contribuinte interpôs recurso voluntário, informando ter sido cientificado do Acórdão nº 15-050.376 em 29/06/2020 e protocolizado o recurso em 16/07/2020, razão pela qual foi considerado tempestivo.

Em suas razões recursais, renova, em essência, os fundamentos deduzidos na impugnação, sustentando a regularidade da estrutura societária adotada e a improcedência da exigência fiscal.

Reitera, nesse sentido, a legitimidade de sua condição de sócio da SOMEPAS, a licitude da distribuição desproporcional de lucros, a aplicabilidade do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, a inexistência de relação de emprego ou de elementos que autorizem a desconsideração administrativa da personalidade jurídica, bem como a impossibilidade de requalificação dos lucros distribuídos como rendimentos tributáveis da pessoa física.

Sustenta, ainda, a inexistência de fraude, dolo, simulação ou conluio, defendendo que a estrutura adotada representa exercício legítimo da autonomia privada e da liberdade de organização da atividade econômica, não se confundindo com prática evasiva apta a justificar a requalificação promovida pela fiscalização.

Em contraposição aos fundamentos adotados pelo acórdão recorrido, afirma que a decisão deixou de enfrentar argumentos relevantes deduzidos na impugnação, especialmente aqueles relativos à interpretação do art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, dos arts. 981, 1.007 e 1.008 do Código Civil e dos arts. 118 e 148 do Código Tributário Nacional, além de presumir a ocorrência de fraude sem suporte probatório suficiente.

Alega, igualmente, que a desconsideração da pessoa jurídica não poderia ser promovida na esfera administrativa, por inexistir previsão legal que autorize a desconstituição dos efeitos de atos societários regularmente constituídos, reiterando a plena incidência do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005 aos serviços médicos objeto da autuação.

Quanto à penalidade, reafirma a improcedência da multa de ofício qualificada, sustentando que os fatos apurados não evidenciam qualquer das condutas tipificadas nos arts. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502, de 1964. Invoca, para tanto, as Súmulas CARF nºs 14 e 25, defendendo que eventual divergência quanto ao planejamento tributário adotado não autoriza, por si só, a qualificação da penalidade.

Subsidiariamente, requer a redução da multa ao percentual ordinário de 75%, a dedução do imposto de renda já recolhido na apuração do crédito tributário e, sucessivamente, o reconhecimento de que a relação jurídica deveria ser enquadrada como hipótese de cessão de mão de obra, com a aplicação do respectivo regime jurídico.

Ao final, requer a reforma integral do acórdão recorrido, com o consequente cancelamento da exigência fiscal ou, sucessivamente, o acolhimento dos pedidos subsidiários formulados.

Do recurso voluntário da responsável tributária solidária

Irresignada com a decisão de primeira instância, a responsável tributária solidária interpôs recurso voluntário, informando ter sido cientificada do acórdão recorrido por meio do Domicílio Tributário Eletrônico em 31/07/2020 e protocolizado o recurso em 28/08/2020, motivo pelo qual foi considerado tempestivo.

Em suas razões recursais, renova, em essência, os fundamentos deduzidos na impugnação, reiterando, preliminarmente, a nulidade material do lançamento. Sustenta, para tanto, a ocorrência de indevida alteração de critério jurídico pela Administração Tributária, a utilização de prova emprestada sem observância do contraditório e da ampla defesa, bem como a adoção equivocada do regime de competência para apuração dos rendimentos tributáveis.

No mérito, reafirma a regular constituição e o efetivo funcionamento da SOMEPAS, sustentando que a inexistência de estrutura física própria, de empregados ou de assembleias regularmente formalizadas não descaracteriza a pessoa jurídica nem autoriza sua desconsideração para fins tributários.

Reitera a licitude da distribuição desproporcional de lucros, por expressa previsão contratual e amparo nos arts. 1.007 e seguintes do Código Civil, bem como a aplicabilidade do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005 aos serviços médicos objeto da autuação.

Sustenta, ainda, que a constituição da sociedade decorreu de legítimos propósitos negociais relacionados à organização administrativa, ao ganho de escala, ao fortalecimento do poder de negociação junto aos estabelecimentos hospitalares e à racionalização da gestão operacional, inexistindo qualquer planejamento tributário abusivo ou estrutura artificial destinada exclusivamente à economia fiscal.

Afirma inexistirem elementos aptos a caracterizar fraude, simulação, dolo ou conluio, defendendo que todas as operações foram regularmente escrituradas e declaradas à Administração Tributária, circunstância incompatível com a qualificação da multa de ofício.

Insurge-se, igualmente, contra o reconhecimento de sua responsabilidade tributária solidária, sustentando que sua atuação restringiu-se à prática dos atos cooperativos inerentes ao seu objeto social, inexistindo interesse comum na situação constitutiva do fato gerador ou qualquer conduta que justifique a aplicação do art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Reitera, ainda, a aplicação do parágrafo único do art. 100 do Código Tributário Nacional, ao argumento de que sua atuação observou orientação administrativa vigente à época dos fatos.

Subsidiariamente, requer o afastamento da multa de ofício qualificada, com sua redução ao percentual de 75%, bem como o reconhecimento do direito à compensação dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica relativamente aos mesmos fatos econômicos posteriormente tributados na pessoa física.

Ao final, requer a reforma integral do acórdão recorrido, com o reconhecimento das nulidades suscitadas ou, no mérito, a improcedência do lançamento. Sucessivamente, pugna pelo acolhimento dos pedidos subsidiários relativos à desqualificação da multa, à compensação dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica e ao afastamento de sua responsabilidade tributária solidária

Sem contrarrazões

É o relatório

VOTO VENCIDO

Conselheiro Marcus Gaudenzi de Faria, relator:

Os Recursos Voluntários interpostos são considerados tempestivos, conforme despacho de encaminhamento, dado que não observei comprovante de ciência do contribuinte autuado, mas apenas o acatamento de seu documento de recurso pela administração tributária, e sendo, atendidos aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº. 70.235/72, devem, portanto, ser conhecidos.

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

Nesta etapa recursal observo que, sobremaneira em relação ao recorrente autuado, se verifica, em que pese revisar todos os itens tratados na impugnação e rebatidos pelo julgador de piso, incremento (reforço, sem constituir, a meu sentir, inovação recursal) nas teses defensivas,

que serão tratados sob a alcunha recorrente, enquanto a tese argumentativa explícita da solidária a citará como recorrente solidária, a fim de melhor estratificar as informações no julgamento.

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

Das preliminares

A arguição de nulidade nos remete, inicialmente, às exigências para a validade do auto de infração, preconizadas no Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, que regula o processo administrativo fiscal, in verbis:

“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.” O Auto de Infração e o Termo de Verificação Fiscal (que é sua parte integrante e indissociável), atendem a todas as prescrições do art. 10 do Decreto nº 70.235/72, posto que identifica por nome e CPF o autuado, foi lavrado na DRF Belo Horizonte/MG, às 11 horas e 50 minutos do dia 14 de agosto de 2019, e descreve adequadamente os fatos que deram suporte ao lançamento, mencionando os procedimentos realizados durante o curso da ação fiscal e as irregularidades apuradas.

Além disso, verifica-se que no Auto de Infração foram relacionados mês a mês os valores apurados e apontadas detalhadamente as disposições legais infringidas.

Também foi determinada a exigência fiscal com a respectiva intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo legal, contendo também a assinatura e matrícula do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB) autuante.

Não obstante, ainda que omissões dessa natureza tivessem ocorrido, elas não seriam suficientes para eivar de nulidade o Auto de Infração em comento. O próprio Decreto nº 70.235/72, assim dispõe:

Art. 59. São nulos:

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

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

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

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio." Da leitura dos dispositivos legais anteriormente transcritos, depreende-se que somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Outras irregularidades não importariam nulidade. Simplesmente deveriam ser sanadas se capazes de prejudicar o contribuinte ou se influíssem na solução do litígio, circunstância que não se verificou nos autos, conforme se esclarece a seguir.

O contribuinte teve conhecimento da existência do citado procedimento fiscal, tendo-lhe sido concedido o mais amplo direito ao contraditório e ampla defesa, pela oportunidade de apresentar, já na fase de instrução do processo, em resposta às intimações que recebeu, argumentos e documentos no sentido de tentar elidir as infrações apuradas pela fiscalização.

Efetivamente, na fase processual, que se inicia com a impugnação tempestiva, pode o sujeito passivo exercer na plenitude o contraditório e o seu sagrado direito de defesa, trazendo as razões de fato e de direito que embasem suas pretensões, o que ocorreu no presente caso, pois está sendo exercido em sua plenitude nas impugnações ora analisadas, estando perfeito do ponto de vista formal, consoante as disposições legais do art. 10 do Decreto n.º 70.235, de 1972.

Em relação às alegações do contribuinte referentes à invasão da competência da Justiça do Trabalho, que ensejariam a nulidade do procedimento fiscal em sua visão, cumpre esclarecer que, analisando-se toda a normatização que embasou o lançamento, em nenhum momento se verificou a aplicação da legislação trabalhista, como aduz o impugnante.

Tal assunto, por ter sido também alegado pelo contribuinte quando da discussão do mérito do lançamento, será novamente analisado no tópico seguinte ("Do Mérito").

A responsável solidária alega nulidade tendo em vista uma "mudança de critério jurídico", uma vez que a SOMEPAS fora considerada pessoa jurídica válida em procedimentos fiscais anteriores e pertencente ao grupo econômico, tendo-lhe sido exigido tributos próprios da pessoa jurídica. Não lhe assiste razão. Trata-se de procedimentos fiscais distintos, aplicados a sujeitos passivos diferentes, cada um respondendo por seus tributos devidos. A reclassificação realizada pela

fiscalização não alterou a titularidade dos rendimentos da pessoa jurídica para a pessoa física. A titularidade sempre foi, e continua sendo, do contribuinte pessoa física, a natureza dos rendimentos é que foi modificada de isenta para tributável. A Fiscalização em nenhum momento afirmou que a SOMEPAS não seria “pessoa jurídica para fins de imposto de renda”, como aduz a impugnante. Não houve, portanto, ofensa aos art. 142 e 146 do CTN.

Outro motivo de nulidade alegado foi a utilização de prova emprestada de outro procedimento fiscal, sem a intimação do coobrigado (COPERCON) na fase investigatória para prestar esclarecimentos que seriam essenciais para o exercício de defesa dos autuados.

Quanto às provas, cumpre esclarecer que nada impede o uso, pelo Fisco, de provas emprestadas de outra fiscalização ou procedimento. Basta observar que não existe ato normativo expedido pela RFB que proíba a utilização da “prova emprestada”, mesmo porque não há, no Processo Administrativo Fiscal, qualquer limitação com referência às provas que possam ser produzidas. Ademais, pela aplicação subsidiária das regras do Código de Processo Civil, admite-se todos os meios de prova, a teor do disposto no artigo 369, do CPC, in verbis: “As partes têm o direito de empregar todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, para provar a verdade dos fatos em que se funda o pedido ou a defesa e influir eficazmente na convicção do juiz”, inexistindo razão para se excluir, desses meios de prova, a “prova emprestada”.

Há que se deixar registrado que tanto a doutrina como a jurisprudência, inclusive administrativa, já se posicionaram de forma favorável à utilização da prova emprestada, dando-lhe pleno valor probante, quando o contraditório é ofertado no processo para o qual é transportada, sabendo-se que o que se toma emprestado é apenas a prova, não as conclusões do processo de origem. Põe-se em destaque o entendimento do STF de que “não se pode negar valor probante à prova emprestada, coligida mediante a garantia do contraditório.” (RTJ 559/265).

Em relação à não intimação da COOPERCON (responsável solidária no presente processo) na fase investigatória, igualmente não prosperam as alegações do impugnante. Isso porque a autoridade preparadora, ao verificar a infração e entendendo estar presentes as provas necessárias do ilícito, não está obrigada a abrir espaço à defesa nem mesmo do contribuinte antes de efetuar o lançamento. No presente caso, o fato de o responsável solidário somente ter tido a oportunidade de se manifestar sobre a exigência fiscal após sua formalização não representa qualquer ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa ou inobservância do devido processo legal.

Isto porque não há o que se falar em cerceamento de defesa durante o procedimento fiscal, fase em que, mediante aplicação do direito tributário material, se desenvolve a ação de fiscalização da qual poderá redundar a formalização da exigência fiscal.

O procedimento fiscal é inquisitório e aos particulares cabe colaborar e respeitar os poderes legais dos quais a autoridade administrativa está investida. Não se formou ainda a relação jurídica processual, e os particulares não atuam como parte. Isto somente acontece com o ato de lançamento ou de imposição de penalidades e a respectiva impugnação.

Coerentemente com essa interpretação, o art. 14 do Decreto 70.235, de 1972, preceitua: “a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento”. Com a apresentação da impugnação o procedimento se torna processo, estabelecendo-se o conflito de interesses: de um lado o Fisco, que acusa a existência de débito tributário, fundando sua pretensão de recebê-lo e, de outro, o contribuinte (e/ou responsável solidário), que opõe resistência por meio da apresentação de impugnação. É a partir desse momento que, iniciada a fase processual, passa a vigorar, na esfera administrativa, o princípio constitucional da garantia ao devido processo legal, no qual está compreendido o respeito à ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes, nos termos do art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal.

A defesa e o devido processo legal foram garantidos após a lavratura do auto de infração, pois com ela o interessado passou a ter direito à impugnação, alegando tudo o que entendeu cabível, inclusive poderia apresentar as provas que entendesse serem relevantes. Em vista do até aqui exposto, pode-se asseverar que não procede a afirmação de ter havido qualquer lesão ao princípio do amplo direito de defesa por parte do impugnante, como se pode comprovar pela extensa impugnação apresentada pelo contribuinte e também pela responsável solidária, em que ambos demonstram ter conhecimento preciso da autuação que lhes foi imputada, já que contestaram cada ponto da imposição fiscal, insurgindo-se não só com relação às questões preliminares, mas com relação ao mérito da autuação em si.

A responsável solidária entende ainda que outra razão de nulidade seria a imposição, pela Fiscalização, de tributação com base no regime de competência, quando deveria ter apurado o tributo supostamente devido pelo regime de caixa. Conforme já explanado, tal alegação também não é motivo de nulidade, segundo o art. 59 do Decreto nº 70.235/72. Como a alegação acerca do valor efetivamente devido aparece também no decorrer da impugnação do contribuinte, quando o mesmo questiona o mérito da autuação, tal assunto será posteriormente retomado quando da análise do mérito.

Afastada, portanto, a preliminar de nulidade.

Neste contexto, o recorrente alega que o acórdão recorrido deixou de analisar argumentos defensivos, que resultariam em cerceamento de defesa, apontando que a fiscalização de fato fizera uma desconsideração da pessoa jurídica:

- aplicação dos arts. 981, 1007 e 1008 do Código Civil;
- legalidade da distribuição desproporcional;
- incidência do art. 10 da Lei 9.249/95.

Não lhe assiste razão:

Revisitando o acórdão recorrido, importa destacar que este faz clara e evidente distinção, demonstrando que o lançamento decorreria de uma constatação fática.

Veja-se o que traz, na análise de mérito o acórdão:

O impugnante se engana ao afirmar que no procedimento fiscal foi realizada a descaracterização da sociedade. **Não há nos autos nada que permita chegar-se a esta conclusão, muito pelo contrário, posto que o procedimento fiscal e a constituição do lançamento foram realizados em relação a uma pessoa física. 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.** A dita pessoa jurídica permaneceu com sua personalidade intacta, tendo a autoridade fiscal procedido apenas à desconsideração do negócio jurídico simulado, qual seja, a distribuição de lucros.

Não se trata, portanto, de “uma tentativa de desconstituir as pessoas jurídicas fiscalizadas para impor a tributação aos fiscalizados pessoas físicas, em uma nítida aplicação do art. 9º da CLT”, como aduz o impugnante.

Em nenhum momento a CLT foi utilizada como embasamento legal no lançamento analisado, não sendo o caso, portanto, da “necessidade de prévia decisão judicial para tal desconsideração”, como alega o contribuinte.

A Fiscalização afirma inclusive que “a SOMEPAS é uma sociedade simples, com responsabilidade limitada, conforme artigo 983 do Código Civil” (fl. 45). **O que consta no Termo de Verificação Fiscal é que a constituição da pessoa jurídica SOMEPAS serviria para que o fato gerador do IRPF se travestisse de lucro distribuído.**

Assim, entendo, o enfrentamento da matéria ocorreu.

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

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

Do mérito

Entendeu a fiscalização - após todos os esclarecimentos e elementos de prova trazidos ao procedimento fiscal - que os valores considerados pelo contribuinte como isentos a título de distribuição de lucros têm natureza remuneratória decorrente de serviços prestados (honorários médicos).

De acordo com o Termo de Verificação de Infração, os honorários médicos são oriundos da Cooperativa de Trabalho Médico e Atividades Afins do Estado de Minas Gerais (Coopercon), decorrentes de atos cooperados, transitando pela SOMEPAS apenas para receberem formalmente a natureza de distribuição de lucros.

Assim, não prosperam as alegações do contribuinte no sentido de que “foram indicados inúmeros sócios que em curto espaço de tempo adquiriram e cederam quotas da referida sociedade. Contudo, verifica-se que nenhuma das ilações veiculadas dizem respeito ao impugnante, haja vista sua real condição de sócio da SOMEPAS”. Ainda que não estivesse enquadrado nessa específica situação citada, a aquisição e cessão de quotas da sociedade em um curto espaço de tempo foi apenas um dos elementos apontados pela Fiscalização para demonstrar que a SOMEPAS atuava como pessoa jurídica interposta para repassar aos médicos cooperados da COOPERCON honorários simulados de lucros distribuídos, sendo descaracterizados esses últimos, conforme se discutirá no decorrer do presente voto.

O litígio está, portanto, em definir se os valores pagos ao contribuinte representam contraprestação por serviços profissionais prestados e, portanto, configuram rendimentos tributáveis, ou lucros distribuídos, constituindo-se, por conseguinte, em rendimentos isentos.

O impugnante reconhece que a SOMEPAS de fato não possui estrutura física própria para atendimento a pacientes, mas alega que isso não é necessário para a prestação de serviços médicos por meio de sociedades. Argumenta que basear-se em conjecturas, como a inexistência de uma sede própria e poucos funcionários da SOMEPAS, é um exagero, pois as pessoas jurídicas possuem as estruturas que melhor lhe convêm.

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

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

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

Segundo consta do Termo de Verificação Fiscal, a SOMEPAS apresentou contrato de comodato, celebrado em 17/10/2000 com o Hospital e Maternidade Santa Rita S/A, cujo objeto era uma sala de 16m², localizada dentro do Hospital, e outro contrato de comodato celebrado com a COOPERCON, em 16/11/2014, cujo objeto era parte de uma sala de posse da cooperativa. 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”. Seu primeiro cadastro junto ao CNES deu-se apenas em 09/01/2014, ou seja, quase 14 anos após a sua constituição. No Livro de Registro de Empregados constava apenas uma funcionária, admitida em 13/05/2016 (fls. 3536).

Verificou-se assim 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. Ante esta constatação pode-se concluir que a referida empresa não detém as condições próprias de uma sociedade empresarial, posto que não tem nenhuma estrutura física, nem tampouco realiza, diretamente, nenhuma atividade comercial ou de prestação de serviços. Como são os sócios que realizam todas as atividades, fica claro que são estes, efetivamente, os prestadores de serviços médicos.

Pugna o impugnante pela inexistência de fundamentos para desconsideração da sociedade. Alega que as sociedades simples, mesmo adotando um dos tipos de sociedade empresária possíveis, não perdem a natureza de sociedade simples. Assim, em seu entendimento, é cabível a existência de sócios cuja contribuição se dê em serviços e a inexistência de atas de assembleias não invalidam a sociedade.

O impugnante se engana ao afirmar que no procedimento fiscal foi realizada a descaracterização da sociedade. Não há nos autos nada que permita chegar-se a esta conclusão, muito pelo contrário, posto que o procedimento fiscal e a constituição do lançamento foram realizados em relação a uma pessoa física. 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. A dita pessoa jurídica permaneceu com sua personalidade intacta, tendo a autoridade

fiscal procedido apenas à desconsideração do negócio jurídico simulado, qual seja, a distribuição de lucros.

Não se trata, portanto, de “uma tentativa de desconstituir as pessoas jurídicas fiscalizadas para impor a tributação aos fiscalizados pessoas físicas, em uma nítida aplicação do art. 9º da CLT”, como aduz o impugnante.

Em nenhum momento a CLT foi utilizada como embasamento legal no lançamento analisado, não sendo o caso, portanto, da “necessidade de prévia decisão judicial para tal desconsideração”, como alega o contribuinte.

A Fiscalização afirma inclusive que “a SOMEPAS é uma sociedade simples, com responsabilidade limitada, conforme artigo 983 do Código Civil” (fl. 45). O que consta no Termo de Verificação Fiscal é que a constituição da pessoa jurídica SOMEPAS serviria para que o fato gerador do IRPF se travestisse de lucro distribuído.

O impugnante minimiza a ausência de atas de assembleias, que não foram apresentadas à Fiscalização durante o procedimento investigatório, tampouco em sede de impugnação. Defende que as deliberações societárias são atos interna corporis que nada interessam ao Fisco e em nada o prejudicam.

Ora, se a Fiscalização entendeu que a SOMEPAS foi constituída com o intuito de “transformar” os honorários médicos em lucros distribuídos, interessa, sim, ao Fisco, a verificação dos atos que seriam praticados pela sociedade em condições normais e regulares, como a realização de assembleias.

O próprio impugnante, em sua defesa, demonstra a importância da realização de assembleias, aduzindo que “os sócios, reunidos em assembleia ou reunião, devem tomar e avaliar as contas dos administradores e deliberar sobre os resultados apresentados. Para os administradores, essa tomada de contas é crucial, pois é o momento para justificar as ações tomadas no último exercício social e o impacto nos resultados da sociedade. Na ausência da competente convocação da reunião para aprovação as contas, poderá o administrador ser responsabilizado por culpa no desempenho de sua função, perante os demais sócios” (fl. 3634).

A Fiscalização, por sua vez, reforça a importância das assembleias quando chama atenção que somente há distribuição de lucros se a sociedade houver apurado lucro naquele período, e que “a antecipação de lucros mensal é mera expectativa de direito, pois somente após aprovadas as demonstrações contábeis e financeiras em assembleia regularmente constituída e decidir-se sobre a distribuição de lucros, as provisões para investimento, prejuízos, demandas, etc. de determinado exercício, é que estará consolidado o direito do sócio aos resultados porventura existentes. Por isso, é imprescindível a realização de assembleias após o fim de cada exercício social” (fl. 48).

O próprio Código Civil obriga a realização de assembleias quando o número de sócios for superior a 10 (caso da SOMEPAS):

Art. 1.072. As deliberações dos sócios, obedecido o disposto no art. 1.010, serão tomadas em reunião ou assembleia, conforme previsto no contrato social, devendo ser convocadas pelos administradores nos casos previstos em lei ou no contrato.

§ 1º A deliberação em assembleia será obrigatória se o número dos sócios for superior a dez. No entanto, nenhuma ata de assembleia referente ao período fiscalizado foi apresentada.

O impugnante alega que as alterações contratuais que anexa (doc. 05) atestam que os sócios aprovaram, por unanimidade, as demonstrações contábeis e as contas dos administradores, o que jogaria por terra as alegações e ausência de deliberações formais a respeito da sociedade (fl. 3634).

No entanto, tais documentos não são suficientes para comprovar que as assembleias ocorreram, além do que a Sexta e Sétima alterações contratuais trazem a informação acerca da aprovação de contas do Exercício 2013 (fls. 3550 e 3564), e a Oitava alteração contratual menciona a aprovação das contas do Exercício 2016 (fl. 3588), não havendo sequer registro, portanto, da aprovação das contas dos Exercícios 2014 e 2015. De todo modo, a assembleia não tem como único escopo a aprovação das contas, mas também diversas outras decisões que devem ser tomadas em conjunto pelos sócios a fim de determinar os rumos da sociedade.

Nesse sentido, como bem concluiu a Fiscalização: “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.” (fl. 49).

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

Novamente aqui o impugnante se engana ao concluir que houve algum procedimento de descaracterização da sociedade. Tal fato, efetivamente, não ocorreu. Embora o contribuinte não esteja nessa situação (ter recebido “lucros” sem pertencer aos quadros societários da entidade), o que ficou caracterizado nos autos foi que a SOMEPAS utilizou-se da mesma forma de remuneração de seus sócios formalmente constituídos para remunerar profissionais não sócios que prestaram serviços no interesse da sociedade, o que vem a confirmar que os

chamados "lucros distribuídos" são, na verdade, remuneração por serviços prestados.

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

Lei nº 10.406/2.002 (Código Civil)

Art. 983 A sociedade empresária deve constituir-se segundo um dos tipos regulados nos arts. 1.039 a 1.092; a sociedade simples pode constituir-se de conformidade com um desses tipos, e, não o fazendo, subordina-se às normas que lhe são próprias.

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

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

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

Portanto, é injustificada a distribuição de lucros para sócios não integrantes do quadro societário. Além disso, como ressaltado no Termo de Verificação de Infração, o único critério adotado pela SOMEPAS para a "distribuição de lucros" permite que o sócio que se ausentou e não contribuiu para o desempenho produtivo da sociedade, como por exemplo, tirou férias ou ficou doente, nada receberá de lucros da sociedade, o que também é vedado pelo Código Civil, em seu **art. 1008**:

Art. 1008 É nula a estipulação contratual que exclua qualquer sócio de participar dos lucros e das perdas.

Defende o impugnante a legalidade dos lucros recebidos, estando de acordo com o art. 1007 do Código Civil, que permite a distribuição desproporcional dos lucros em relação às quotas de cada sócio, sendo o critério utilizado o trabalho individual de cada sócio.

Desde que autorizado no contrato social, é permitida nas sociedades simples limitadas a participação nos resultados de forma 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.

A forma de “distribuição de lucros” adotada pela sociedade leva em consideração, exclusivamente, a produção de serviços realizada por cada profissional médico. Não há nesta chamada distribuição de lucros nenhuma parcela que remunere o capital social integralizado na sociedade, somente parcelas que remuneram, exclusivamente, os procedimentos médicos realizados.

Percebe-se, portanto, que o contribuinte era remunerado independentemente da apuração de lucros, o que indica que os valores percebidos não eram verdadeiramente lucros, mas simples contraprestação pelos serviços individuais prestados, tal qual prescreve o art. 43 do Código Tributário Nacional – CTN, ou seja, remuneração disfarçada de lucro.

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

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, sendo remunerados pelo trabalho nas unidades tomadoras dos serviços da empresa.

Restou evidente nos autos, então, que 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. Não há dúvidas, conforme já relatado, de que a referida empresa não detém as condições próprias de uma sociedade empresarial, posto que não possui nenhuma estrutura física, nem tampouco realiza, diretamente, nenhuma atividade comercial ou de prestação de serviços: são os “sócios” que realizam todas as atividades médicas, restando claro que são estes, efetivamente, os prestadores de serviços médicos.

Os valores repassados pela Coopercon à SOMEPAS se referem aos atendimentos e procedimentos prestados aos pacientes atendidos, sendo que para cada procedimento é emitida uma fatura onde constam os nomes, valores recebidos e atendimentos prestados por cada médico pertencente à Sociedade Médica.

Como demonstrado no Termo de Verificação de Infração, a SOMEPAS foi constituída com o único propósito de repassar aos seus sócios honorários médicos disfarçados de lucros distribuídos, operação em que o cooperado da Coopercon beneficia-se 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.

Incontestável a prestação de serviços pelo autuado em favor da SOMEPAS, que, sob o controle absoluto da Coopercon, 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, com coordenação da atividade laborativa.

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, no caso, a fiscalização demonstrou cabalmente que a efetiva prestação de serviços pelo contribuinte diverge frontalmente da formalidade aparente, na qual ele figura como sócio da pessoa jurídica.

Alega o impugnante ser improcedente a alegação de ausência de propósito negocial, e que inexistiu planejamento tributário.

Neste ponto, cumpre tecer algumas considerações sobre os temas “propósito negocial” e “planejamento tributário”. A teoria do propósito negocial é utilizada para classificar o planejamento fiscal como abusivo e, por fim, desconsiderar toda a operação societária. O propósito negocial é uma motivação econômica que justifica a realização da operação sem ser a própria economia tributária.

A finalidade do negócio jurídico não pode ser a ocultação ou o disfarce do fato gerador, ou seja, a operação deve possuir um propósito extrafiscal lícito. O Fisco aplica a Teoria do Propósito Negocial como arrimo para análise da legalidade dos atos praticados em sede de planejamento tributário, o que confere legitimidade à conduta da Fiscalização para desconstituir ou desconsiderar qualquer planejamento tributário efetuado de forma ilícita e, unicamente, com o propósito fiscal.

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. O Fisco, munido destes fatores, poderá considerar eivado pela simulação o negócio jurídico que, revestido de uma aparente legalidade, foi entabulado, tão somente, para promover economia tributária. Nesse ponto, cumpre reproduzir o artigo 167 do Código Civil:

Lei nº 10.406/2.002 (Código Civil)

“Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

- I- aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

- II- contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;
- III- os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.”

Vale destacar desse entendimento que, para se chegar à conclusão de que o negócio foi simulado, fraudulento, devem existir fatores indicativos dessa ilegalidade e a ausência de elementos legitimadores do Planejamento Tributário. 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.

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.

Conforme já explanado, várias foram as constatações da Fiscalização, que não podem ser afastadas, no sentido da ausência de propósito negocial da SOMEPAS: esta empresa não possui estrutura nem funcionários, sendo o seu único funcionário contratado somente a partir de 2016; o representante da SOMEPAS nos anos fiscalizados era um dos diretores da COOPERCON; a empresa de contabilidade tanto da SOMEPAS quanto da COOPERCON era a mesma; nada mudou na relação entre os médicos e a COOPERCON após a criação da SOMEPAS, pois os médicos continuaram cooperados, continuaram a receber seus repasses/honorários por meio dos serviços prestados pela COOPERCON, que detém controle total sobre a SOMEPAS; havia problemas nas questões formais, 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; a adesão ao quadro societário da SOMEPAS não agregou nada aos médicos envolvidos, com exceção da economia tributária; apesar de o contribuinte alegar as vantagens em ter se associado à SOMEPAS, argumentando que houve uma melhora nos pagamentos, nas negociações e na organização dos controles financeiros, todas essas melhorias poderiam ter sido

obtidas independentemente da existência da SOMEPAS, uma vez que o contribuinte já era cooperado da COOPERCON quando se associou à sociedade médica, e além disso, essas melhorias só foram alcançadas graças à atuação da COOPERCON.

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

Destarte, não há como afastar a imputação de que a SOMEPAS fora criada e existe unicamente para que os honorários médicos gerenciados pela Coopercon sejam repassados como rendimentos isentos a título de lucros distribuídos para as pessoas físicas cooperadas, denotando completa ausência de propósito negocial da citada sociedade.

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

O próprio contribuinte, em sua defesa, assume a possibilidade de “um erro em seu planejamento” (fl. 3437). Ao negar a existência de dolo e conluio, admite “uma tentativa frustrada de reduzir os efeitos da carga tributária sobre suas atividades” (fl. 3441), e em relação à sua conduta, aduz que “ainda que considerada passível de dúvidas jurídicas, encontra lastro na tentativa inexistente de se realizar um planejamento tributário” (fl. 3441).

Por fim, para deixar ainda mais evidente a natureza de honorários médicos, o planejamento tributário abusivo e o conhecimento de tal procedimento por parte de todos os envolvidos, a fiscalização 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 recebidos 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. 2971):

"DECLARAÇÃO E AUTORIZAÇÃO 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." O impugnante alega de forma genérica que não houve redução da carga tributária devido aos tributos incidentes na pessoa jurídica, sem nada demonstrar nesse sentido. Ora, o que se analisa no presente processo é a tributação da pessoa física, que teve boa parte de seus rendimentos tributáveis (honorários médicos) considerados isentos, como lucros distribuídos, causando prejuízos aos cofres públicos ao se reduzir a alíquota aplicável sobre tais valores de 27,5% para zero. Assim, ao se promover essa "vantagem tributária" aos médicos, tal fato indubitavelmente aumentava o nicho mercadológico da COOPERCON e das sociedades médicas a ela associadas, com incremento em seu potencial de atuação, sendo "vantajoso" para todos.

Sobre a alegação da necessária observância do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, não se aplica ao caso dos autos o contido no referido artigo, uma vez que tal dispositivo legal só é aplicável se verdadeiramente presente uma relação civil e comercial entre a SOMEPAS e os profissionais médicos.

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

Pelo exposto, evidenciado que, por trás da verdade declarada (recebimento de rendimentos isentos, a título de lucros, pelos sócios), existia uma outra verdade, qual seja, a remuneração por serviços prestados de forma individual, com o intuito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária e gerar maiores vantagens fiscais, cabível a desconsideração do suposto negócio jurídico realizado e a exigência do tributo incidente sobre a real operação.

O impugnante alega que a intenção da Fiscalização é de desconfigurar a sua qualidade de sócio, classificando-o como trabalhador comum, regido pela legislação trabalhista. Defende que o art. 33 da Lei 8.212/91, que trata das contribuições sociais, possui redação genérica, não sendo suficiente para permitir que a Receita Federal invada a competência da Justiça do Trabalho. Argumenta que a Lei 10.593/02, que disciplina as regras norteadoras para as carreiras da Auditoria-Fiscal Federal (Receita e Trabalho), estabelece no seu art. 6º as atribuições dos AFRFB, porém, em momento algum menciona sobre a aplicação da legislação trabalhista, como tenta a autoridade fiscal neste procedimento administrativo, restando evidenciada a invasão da competência da Justiça do Trabalho. O contribuinte conclui que a Fiscalização descaracterizou a legalidade da sua conduta através de documentos que supostamente demonstram a realização de fraudes na SOMEPAS, ilidindo a situação de sócio do contribuinte, tributando-o como se a situação fática fosse a de relação de emprego. Alega então que não há comprovação do preenchimento dos requisitos da relação de emprego, previstos no art. 3º da CLT, quais sejam, a subordinação, pessoalidade, onerosidade e não eventualidade, de modo que não resta caracterizada a relação de emprego. Entende que não sendo aplicada a regra do art. 129 da Lei 11.196/05, os serviços prestados devem ser interpretados como cessão de mão-de-obra, nos termos do art. 31, § 3º, da Lei 8.212/91. Por fim, argumentando que não há dúvida da legalidade da distribuição dos lucros no presente caso, defende que, nos termos do art. 28, §9º, alínea “j”, da Lei 8.212/91, evidencia-se vedada a exigência das contribuições sobre os valores recebidos.

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

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

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

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

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

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

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

Nessas condições, afasta-se a lógica que inspirou a edição da Lei nº 11.196/2005, voltada ao fortalecimento da atividade empresarial e à desoneração das relações econômicas estruturadas entre pessoas jurídicas. O que se constata, em verdade, é uma relação estabelecida entre uma empresa contratante e um profissional prestador de serviços, utilizando-se uma segunda pessoa jurídica apenas como instrumento formal para o recebimento da contraprestação pelo trabalho executado.

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

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

Prossiga-se, na transcrição do voto condutor:

A Fiscalização apurou omissão de rendimentos do trabalho recebidos de pessoas jurídicas, não tendo sido cogitada na presente autuação, em momento algum, a existência de relação de emprego entre o contribuinte e pessoas jurídicas tomadoras do serviço, não podendo subsistir a alegação de que a Receita Federal invadiu a competência da Justiça do Trabalho. A tributação de valores recebidos pelo contribuinte, em consonância com sua verdadeira natureza, em nada se comunica com a esfera trabalhista, tratando-se de matéria que assume, estritamente, feições de ordem tributária, não tendo sido ultrapassadas, portanto, as atribuições concernentes aos AFRFB previstas na Lei 10.593/02. Analisando-se todo o embasamento legal utilizado pela Fiscalização no lançamento em exame, verifica-se que em nenhum momento foi utilizada a CLT, citada diversas vezes pelo contribuinte.

Assim, não há que se falar, realmente, em relação de emprego e em subordinação com as fontes pagadoras. Portanto, foge do escopo do presente processo a análise acerca dos requisitos concernentes à relação de emprego (subordinação, pessoalidade, onerosidade e não eventualidade) ou sobre eventual caracterização de cessão de mão-de-obra, como deseja o contribuinte.

Ademais, tanto os rendimentos do trabalho assalariado (com vínculo empregatício) quanto os rendimentos do trabalho não assalariado (sem vínculo empregatício) devem ser somados para a determinação da base de cálculo do ajuste anual. A forma de tributação no ajuste anual, portanto, não difere em função da existência ou não de vínculo de emprego, já que ambos os rendimentos são somados à base de cálculo do imposto para fins de apuração do imposto devido na declaração.

Por esse motivo, não cabe a essa instância julgadora analisar se presentes ou não os requisitos previstos na Consolidação das Leis do Trabalho – CLT para fins de determinação da existência de vínculo de emprego. Tal discussão tem importância apenas na seara trabalhista, em face dos eventuais benefícios que o vínculo empregatício poderia proporcionar ao empregado, não tendo a mínima relevância nestes autos.

A respeito da alegação da legalidade da distribuição de lucros, sendo vedada a exigência das contribuições sobre os valores recebidos, cumpre ressaltar que, apesar de constatado no presente voto, no decorrer de toda a análise do mérito, que na verdade não houve lucros distribuídos, o tributo lançado e objeto do presente processo é o Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF), e não qualquer contribuição, como aduz o impugnante.

Assim, reputa-se comprovada a natureza tributável dos rendimentos recebidos pelo contribuinte e correta a reclassificação promovida pela fiscalização.

Em relação ao montante devido, o impugnante aduz que houve erro em sua quantificação, uma vez que a Fiscalização considerou o regime de competência, e não de caixa, pois a RFB considerou o valor das notas fiscais emitidas pela SOMEPAS, mas há casos em que não houve pagamento pelos tomadores de

serviços. Requer o contribuinte que os valores já recolhidos por ele a título de Imposto de Renda sejam deduzidos da base de cálculo do imposto supostamente não adimplido.

VER

Alega que o impugnante recolheu, no ano-calendário de 2014, o valor de R\$ 44.768,58 a título de Imposto de Renda, sendo R\$ 41.965,92 retidos diretamente na fonte, e no ano-calendário de 2015 recolheu o montante de R\$ 38.235,84, dos quais R\$ 36.744,27 foram retidos na fonte. Assim, entende que tais valores, que somam R\$ 83.004,42, devem ser descontados da autuação pela suposta omissão, sob pena de configurar a cobrança em duplicidade e o consequente enriquecimento ilícito do Estado.

Ao tratar sobre o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza e de sua base de cálculo, os arts. 43 e 44, do Código Tributário Nacional rezam que:

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

I-de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II-de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Art. 44- A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.” (grifos nossos)

A Lei nº 7.713/1.988, de 22/12/1.988, que estabeleceu a tributação pelo regime de caixa, em seus arts. 1º, 2º, 3º, “caput”, e §§ 1º e 4º, dispõe que:

Lei nº 7.713/1.988

“Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1.989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos. Art. 3º- O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º e 14 desta Lei.

§ 1º- Constituem rendimento bruto todo o produto do Capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer

natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

.....

§ 4º- A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.” (grifos nossos)

De acordo com os dispositivos legais acima transcritos, a partir de 1º de janeiro de 1.989 a tributação do Imposto de Renda das Pessoa Físicas passou a ser regida pelo regime de caixa, ou seja, o imposto é devido à medida em que os rendimentos forem percebidos.

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. 595-2854).

Com base nessas notas fiscais e nas Relações de Atendimentos, a Fiscalização elaborou o Anexo 02 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 3092-3393), 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.

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. 3394-3403), atribuindo ao contribuinte os correspondentes honorários médicos.

Não obstante o 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, acima reproduzido, 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. A Nota Fiscal é documento hábil e idôneo a fim de comprovar o efetivo pagamento dos valores nela contidos, sendo uma espécie de “recibo” dotado de maiores formalidades, posto que emitido essencialmente por pessoas jurídicas.

A Fiscalização, conforme explanado, considerou os valores constantes nas Notas Fiscais emitidas entre 01/01/2014 e 31/12/2015, conforme Anexo 3, ou seja, dentro do período fiscalizado.

O impugnante apresenta documentos referentes à Minas Center Med (doc. 04, fls. 3780-3815), empresa tomadora de serviços médicos que não teria efetuado os pagamentos devidos, com ação de cobrança por parte da SOMEPAS em relação à referida empresa. No entanto, tais documentos não comprovam que o contribuinte não recebeu efetivamente os valores constantes nas notas fiscais discriminadas no Anexo 3.

Assim sendo, não restou comprovada a tributação pelo regime de competência.

Além disso, a Fiscalização reconhece que ocorreram diferenças entre o valor constante da nota fiscal e das planilhas “Relação de Atendimentos” apresentadas pela SOMEPAS, mas nesses casos foi considerado o valor constante das planilhas, uma vez que, conforme explicado pela SOMEPAS, tais diferenças se referiram a glosas e foram compensadas em notas fiscais posteriores (fl. 59).

Ou seja, eventuais glosas foram consideradas pela Fiscalização, e nos casos de divergência os valores foram considerados de acordo com a planilha apresentada pela própria SOMEPAS.

Desta forma, a omissão de rendimentos foi apurada pela Fiscalização em estrita consonância com os elementos carreados aos autos pela própria SOMEPAS, sendo que os valores da distribuição de lucros e do pro labore constantes das declarações de ajuste anuais do IRPF, exercícios 2015 e 2016 (anos-calendário 2014 e 2015, respectivamente), apresentadas pela contribuinte, bem como eventuais Comprovantes de Rendimentos, não podem prevalecer no sentido de ilidir a autuação, pois não têm o condão de fazer frente à farta documentação constante dos autos e que embasou o lançamento em foco, não havendo nos autos quaisquer elementos que comprovem que não houve recebimentos pela prestação de serviços médicos ou que alguns desses recebimentos ocorreram em datas ou em meses diversos daqueles constantes nas respectivas notas fiscais.

No caso concreto, pode-se afirmar que as notas fiscais emitidas pela SOMEPAS nos anos-calendário fiscalizados juntamente com os respectivos relatórios de atendimentos foram utilizados pela autoridade lançadora como instrumento de determinação dos rendimentos omitidos pelo autuado, uma vez que restou demonstrado que os rendimentos auferidos possuem natureza remuneratória de prestação de serviços e referem-se, portanto, a honorários médicos, e não a lucros distribuídos.

Válido, portanto, o critério adotado pela Fiscalização de não somente reclassificar os rendimentos declarados como isentos pelo contribuinte em sua DIRPF para tributáveis, mas de considerar os valores efetivamente constantes nas notas fiscais referentes ao mesmo que teriam sido pagos a título de lucros distribuídos.

É improcedente o pedido do contribuinte para que sejam descontados do imposto apurado no lançamento os valores por ele recolhidos a título de IRPF nos anos calendário em análise, aí incluídos os valores de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF). Conforme Demonstrativo de apuração do IRPF referente ao ano-calendário 2014 constante do auto de infração (fl. 08), a Fiscalização somou o valor das infrações (rendimentos omitidos), no montante de R\$ 251.648,34, à base de cálculo apurada pelo contribuinte em sua declaração de ajuste anual (DIRPF), no valor de R\$ 198.845,15, conforme fl. 3045.

Aplicou a alíquota de 27,5% sobre o total de rendimentos tributáveis, com a dedução da parcela de R\$ 9.913,83 (própria da alíquota), chegando ao valor de R\$ 113.971,87 de imposto apurado. Abateu então o valor do imposto declarado pelo contribuinte em sua DIRPF, no valor de R\$ 44.768,58, chegando-se a um total de imposto devido no montante de R\$ 69.203,29. Assim, o alegado imposto pago pelo contribuinte, aí incluído o IRRF, no valor de R\$ 44.768,58, foi totalmente considerado pela Fiscalização como dedução do imposto apurado, para se chegar ao imposto devido cobrado no lançamento.

O mesmo ocorreu no ano-calendário 2015: conforme Demonstrativo de apuração constante do auto de infração (fl. 09), a Fiscalização somou o valor das infrações (rendimentos omitidos), no montante de R\$ 194.419,80, à base de cálculo apurada pelo contribuinte em sua declaração de ajuste anual (DIRPF), no valor de R\$ 180.140,15, conforme fl. 3057. Aplicou a alíquota de 27,5% sobre o total de rendimentos tributáveis, com a dedução da parcela de R\$ 10.302,70 (própria da alíquota), chegando ao valor de R\$ 92.701,28 de imposto apurado. Abateu então o valor do imposto declarado pelo contribuinte em sua DIRPF, no valor de R\$ 39.235,84, chegando-se a um total de imposto devido no montante de R\$ 53.465,44. Assim, o alegado imposto pago pelo contribuinte, aí incluído o IRRF, no valor de R\$ 39.235,84, foi totalmente considerado pela Fiscalização como dedução do imposto apurado, para se chegar ao imposto devido cobrado no lançamento.

Não há, portanto, qualquer valor a ser descontado da autuação, não havendo em qualquer hipótese cobrança em duplicidade ou o enriquecimento ilícito do Estado.

Da multa qualificada Impende frisar, antes de mais nada, que o art. 61 da Lei nº 9.430/1996 prevê a aplicação de multa moratória, que é recolhida pelo próprio contribuinte, de forma espontânea, juntamente com o tributo devido e os juros de mora, quando verifica estar em atraso no cumprimento de sua obrigação tributária, constituindo-se em um percentual de 0,33% por dia de atraso, podendo chegar a 20% do tributo não recolhido à época própria.

Todavia, quando o descumprimento da obrigação é verificado pela autoridade fazendária, ensejando o dever de se efetuar o lançamento, a multa imposta é a de ofício prevista no art. 44, da mesma Lei nº 9.430/1996.

Observe-se que, em que pese o caráter sancionatório de ambas as multas, os valores são diferentes porque o legislador não poderia conferir o mesmo tratamento a condutas diversas, vale dizer, sujeitar ao mesmo gravame o contribuinte que espontaneamente recolhe o tributo em atraso e aquele que, fugindo de suas obrigações, somente venha a cumpri-la depois de ocorrido um procedimento de auditoria fiscal, com o dispêndio de recursos financeiros inerentes ao movimento do aparato do Estado.

Equivoca-se, portanto, o contribuinte, ao referir-se à multa aplicada no presente processo como “multa moratória”. A multa aplicada foi de ofício, e qualificada, no percentual de 150%, pelas razões discutidas a seguir.

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

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

Sobre a aplicação da multa prevista nos casos de lançamento de ofício, cabe transcrever o art. 44, da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15/06/2007, que, assim, determina, in verbis:

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

I- de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; II- de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

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

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

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

No que tange ao conceito de sonegação, fraude ou conluio, cuja caracterização pressupõe a constatação do dolo, assim dispõem os referidos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64:

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

I- da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II– das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação principal ou o crédito tributário correspondente.

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

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no art. 71 e 72.”

Como se percebe, uma vez instaurado o procedimento de ofício e constatada infração à legislação tributária, a multa de ofício com percentual de 75% é obrigatória, incidindo na cobrança de imposto suplementar, por falta de declaração ou declaração inexata, independentemente da gravidade da infração, má-fé ou intenção do contribuinte. A mera inadimplência verificada em procedimento de ofício é supedâneo à sua exigência, não podendo a autoridade lançadora furtar-se à sua aplicação, pois sua atividade é plenamente vinculada, sob pena de responsabilidade funcional (art. 3º e parágrafo único do artigo 142 do CTN).

Por seu turno, dentro da concepção de que as penalidades devem guardar uma proporcionalidade em relação à reprovabilidade da conduta que se pretende coibir, a multa de ofício será de 150% do tributo não recolhido quando o sujeito passivo pratica atos fraudulentos para burlar a legislação tributária, conforme prevê o § 1º do art. 44 da mencionada lei.

A fraude fiscal pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, um propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à Fazenda Pública, onde se utilizando subterfúgios escamoteiam a ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

O conceito de dolo encontra-se no inciso I do art. 18 do Decreto-lei nº 2.848, de 07 de dezembro de 1940 - Código Penal, que dispõe ser o crime doloso aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo. A doutrina

decompõe, ainda, o dolo em dois elementos: o cognitivo, que é o conhecimento do agente do ato ilícito; e o volitivo, que é a vontade de atingir determinado resultado ou em assumir o risco de produzi-lo.

A autoridade fiscal agiu corretamente ao aplicar a multa de 150% e, ademais, expôs de forma bastante clara a motivação de tal qualificação.

Ficou claro o dolo do contribuinte, diante da prática intencional e reiterada da contratação de profissionais médicos (entre eles o autuado) como sócios pela pessoa jurídica SOMEPAS, que os remunerou na forma de “distribuição de lucros”, visando sonegar tributos. Isso se deu de forma consciente e deliberada pelos partícipes envolvidos, a COOPERCON, a SOMEPAS e os profissionais médicos, incluindo o autuado, que agiram em conluio para a consecução de seus objetivos.

A conduta de dar aparente legalidade a uma simulação de distribuição de lucros subsume-se ao conceito de sonegação contido no art. 71 da Lei n.º 4.502/64 e implica na qualificação da multa de ofício de que trata o art. 44, § 1º, da Lei n.º 9.430/96.

No lançamento fiscal em discussão, desse modo, não se verifica mera inadimplência de tributo, mas, sim, a prática de condutas com o intuito deliberado de violar a lei tributária e com pleno conhecimento de sua ilicitude – dolo –, de forma a impedir o conhecimento pela administração tributária da ocorrência do fato gerador do imposto de renda – sonegação –, em conluio com pessoa jurídica, sem, obviamente, informar os rendimentos como tributáveis na declaração de ajuste anual.

Portanto, não há como considerar involuntária a conduta do contribuinte nem mera divergência de interpretação fática ou da legislação, o que torna devida a multa qualificada prevista no artigo 44, inciso I, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, para os rendimentos auferidos da SOMEPAS para os exercícios fiscalizados, não cabendo a sua redução ao patamar de 75%, como deseja o impugnante.

Não se trata também, conforme alega o impugnante, de caso em que se deva aplicar o parágrafo único do art. 100 do CTN, com afastamento da multa de ofício e dos juros de mora. Isso porque o que se nota dos presente autos não foi a observância pelo contribuinte de atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, mas sim, conforme já relatado, a intenção de suprimir o recolhimento de tributos, comprovada diante da clara intenção de ludibriar o Fisco, quando foi promovida a alteração das características essenciais dos honorários profissionais, mascarando-os como se fossem lucros distribuídos.

Frise-se aqui, mais uma vez, o conhecimento dos procedimentos irregulares por parte dos envolvidos, o que resta também comprovado pela minuta de declaração a ser assinada por representantes das sociedades em questão, coletada pela Fiscalização no site da COOPERCON (anteriormente transcrita), afirmando a ciência de possibilidade de autuação da Receita Federal do Brasil para considerar como rendimentos tributáveis dos sócios os valores recebidos a título de

distribuição isenta de lucros das pessoas jurídicas cooperadas, exigindo o IRPF diretamente do sócio.

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

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

Cumprе salientar, ainda, que a multa de ofício constitui mera sanção por ato ilícito e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei, é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso IV, do art. 150 da Constituição Federal, não cabendo às autoridades administrativas estendê-lo.

Considerações sobre a graduação da penalidade, no caso, razoabilidade e proporcionalidade, não se encontram sob a discricionariedade da autoridade administrativa, uma vez definida objetivamente pela lei, não dando margem a conjecturas atinentes à ocorrência de ofensa a princípios constitucionais.

Com efeito, ao alegar que a multa de ofício fere o princípio da proibição ao confisco, está o contribuinte a afirmar, direta ou indiretamente, a inconstitucionalidade da imposição fiscal. Pois bem, assim colocada a questão, muito limitada resta a possibilidade de manifestação deste juízo administrativo. Portanto, qualquer pedido ou alegação que ultrapasse a análise de conformidade do ato administrativo de lançamento com as normas legais vigentes, em franca ofensa à vinculação a que se encontra submetida a instância administrativa (art. 142, parágrafo único, do CTN), como a contraposição a princípios constitucionais, somente podem ser reconhecidos pela via competente, o Poder Judiciário.

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

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

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

Dos Juros de Mora. Taxa SELIC Quanto a contestação sobre a aplicação de juros moratórios, uma vez que o autuado teria observado atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, cabendo a aplicação do parágrafo único do art. 100 do CTN, não prospera a alegação.

Não se trata de caso em que se deva aplicar o parágrafo único do art. 100 do CTN, pois o que se observa da análise do mérito no presente processo não foi a observação, pelo autuado, de “orientações emanadas do próprio Fisco”, conforme alega e já amplamente discutido quando da análise do mérito e da multa de ofício.

Com respeito à utilização da taxa SELIC para o cálculo dos juros, cabe trazer à colação as disposições contidas no art. 161 do Código Tributário Nacional – CTN sobre a matéria, verbis:

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

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

Note-se que o CTN é claro ao tratar sobre o percentual de juros de mora, dispondo que somente deve ser aplicado o percentual de 1% ao mês calendário quando a lei não dispuser de modo diverso. Assim, fica a critério do poder tributante o estabelecimento, por lei, da taxa de juros de mora a ser aplicada sobre o crédito tributário não liquidado no prazo legal.

Usando desta liberdade concedida pelo CTN, assim dispôs o legislador ordinário na Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, que deu nova redação a dispositivos da Lei nº 8.981/1995. Estabeleceu, em seu art. 13, que, a partir de 1º de abril de 1995, os juros de mora de que trata a Lei nº 8.981/1995, art. 84, I e §§ 1º, 2º e 3º, incidentes sobre tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, relativamente a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária, seriam equivalentes à taxa referencial do SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

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

Portanto, a adoção da taxa de referência SELIC como medida de percentual de juros de mora foi estabelecida pela lei ordinária supracitada.

Ressalte-se que a Lei nº 9.065/1995 foi decretada pelo Poder Legislativo e sancionada pelo Poder Executivo, a quem compete a sua fiel execução. Assim, deve a autoridade administrativa dar cumprimento à determinação legal, aplicando o ordenamento vigente às situações que se apresentarem durante a execução de suas atividades administrativas, não tendo competência para discutir a justiça da correção determinada.

Cabe frisar, ainda, que os juros SELIC foram ratificados pelo art. 61 da Lei nº 9.430/96, e vigoram até hoje, incidindo a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês de pagamento:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”

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

Por sua vez, a Súmula nº 4 do CARF reconhece que os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários são devidos à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (DOU, Seção 1, dia 22/12/2009):

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

Desta forma, havendo previsão legal para o cálculo dos juros de mora, efetuado em percentual equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (SELIC) para títulos federais acumulada mensalmente, não cabe à autoridade julgadora exonerar a correção dos valores legalmente estabelecida.

Sem qualquer reparo, posto, inclusive, citar súmula deste CARF que vincula este relator.

No que tange à solidariedade da cooperativa, sem qualquer reparo à decisão de piso, que materializa com clareza a participação e o interesse desta, devendo pois ser chamada ao litígio:

Transcrevo na íntegra a manifestação do voto condutor da DRJ:

A defesa da Coopercon alega que deve ser afastada a sua responsabilidade solidária atribuída pela Fiscalização, pois nada mais fez que praticar atos cooperativos de acordo com a lei, aduzindo ainda que não há evidente controle absoluto da COOPERCON sobre a SOMEPAS.

No tocante a sujeição passiva solidária, vejamos o que dispõe o artigo 124, I da Lei 5.172, de 1966 (CTN):

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

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

Da letra da lei, tem-se que duas ou mais pessoas que tenham interesse comum em determinada situação fática, que venha a se constituir fato gerador de um tributo, serão solidariamente obrigadas a satisfazer o crédito tributário decorrente deste tributo.

Trata-se, portanto, de uma solidariedade decorrente de um interesse comum.

Por interesse comum, entende-se a aspiração, ou necessidade, simultânea e harmônica de dois ou mais indivíduos a determinado bem ou grupo de bens. Primeiramente, vale lembrar que a norma não define interesse comum necessariamente como possível vantagem econômica, bastando existir interesse na situação que constitui o fato gerador. No caso dos autos, em contexto de conluio para sonegar e fraudar a Administração Tributária, o interesse comum é inerente, evidenciado pelo próprio ajuste das partes, qual seja, disfarçar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Torna-se relevante citar o que preceitua o Código Civil Brasileiro:

Art. 264. Há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda.

(...)

Como se pode inferir dos dispositivos acima citados, o instituto da solidariedade é um privilégio do credor, que pode exigir de um ou de alguns dos devedores a totalidade da dívida.

Não há como negar que a empresa Coopercon participou ativamente, na condições de gestora, da definição e estruturação da forma de remuneração dos sócios da SOMEPAS, que considerava que os rendimentos recebidos pelos médicos da sociedade eram isentos de imposto de renda.

Como já comentado neste voto, o controle da SOMEPAS por parte da Coopercon é indiscutível, e o conluio entre os sujeitos passivos é nítido na elaboração do ajuste doloso para fraudar o Fisco, na tentativa de emprestar natureza de distribuição de lucros a rendimentos oriundos de honorários de serviços médicos. Logo, não há dúvidas sobre a atuação conjunta e consciente para sonegação de tributo e fraudar a legislação fiscal.

A COOPERCON chegou a anunciar em seu jornal oferta ao cooperado de orientação na área tributária, a seguir reproduzido, sendo que o diretor administrativo da SOMEPAS nos anos-calendário fiscalizados era também o presidente da COOPERCON no mesmo período (fl. 2975):



Vale reproduzir trechos do Termo De Verificação Fiscal em que a conclusão acerca do interesse comum da COOPERCON na situação que constitui o fato gerador torna-se evidente (fl. 66):

“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.

Ao traçar todo esse arranjo tributário que refletiu na ocorrência do fato gerador do IRPF dos sócios da SOMEPAS e, com efeito, na falta de recolhimento de tributo, verifica-se, pois, o em interesse da COOPERCON 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.”

O controle absoluto da COOPERCON sobre as sociedade médicas é também comprovado pelas reuniões entre a cooperativa e o Hospital Vitallis do Barreiro e entre a cooperativa e uma representante da empresa Prezario Contabilidade e Gestão Empresarial LTDA.

Na ata da primeira reunião a gerente geral da COOPERCON informa que a “COOPERCON controla 6 sociedades civis e identifica as vantagens de obtê-las”, além de solicitar à Vitallis a quantidade de médicos e os valores que serão repassados, de modo a verificar a melhor sociedade civil a se associar (fls. 2947-2948). Na segunda reunião citada, o coordenador financeiro da COOPERCON questiona assuntos tributários referentes ao ISS de cada sociedade civil à representante da contabilidade Prezário, bem como questiona sobre as alterações contratuais relativas às sociedades médicas, demonstrando o papel de coadjuvante dessas últimas (fls. 2949-2950).

As respostas da gerente geral da COOPERCON, na ação fiscal em nome da SMSL, da mesma forma evidenciam o papel de controle da COOPERCON diante das sociedades médicas (fl. 44), como bem resumiu a Fiscalização: *“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.”*

Evidente está, portanto, a responsabilidade da empresa Coopercon, cabendo manter-se a atribuição de responsabilidade tributária solidária.

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

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”.

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

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

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

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

Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer dos recursos voluntários interpostos, afastar as preliminares suscitadas e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para :

a) reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%

b) permitir o aproveitamento dos valores pagos a título de imposto de renda pela PJ da qual o recorrente é sócio vinculadas às notas fiscais apontadas no anexo 3 do TVF.

Assinado Digitalmente

Marcus Gaudenzi de Faria

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Alexandre Corrêa Lisboa, redator designado.

Peço vênia ao Ilustre Conselheiro Marcus Gaudenzi de Faria para divergir, apenas quanto às conclusões no que se refere ao aproveitamento dos recolhimentos efetuados por pessoas jurídicas envolvidas, adotando, nesse ponto, o entendimento esposado pela Ilustre Conselheira Flavia Lilian Selmer Dias, consignado no Acórdão nº 2301-011.948, proferido em sessão realizada em 14 de maio de 2026, cujos excertos passo a transcrever:

...

Embora possam ser encontrados vários Acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, mais antigos, reconhecendo a possibilidade da utilização, em julgamento mais recente, Acórdão 9202-011.117, de 20/12/2023, a Câmara, em nova composição, mudou seu entendimento e, por maioria de votos, deu provimento ao recurso especial da Procuradoria, que solicitava a reforma da decisão da turma do CARF que julgou pela possibilidade de aproveitamento dos créditos da pessoa jurídica na pessoa física. O Acórdão está assim ementado:

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

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013, 2014

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

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

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

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

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

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

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

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

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

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

Constatada a contratação de empresas optantes pelo SIMPLES, interpostas pessoas, para o recrutamento de mão-de-obra, e tendo o vínculo empregatício sido caracterizado na contratante, não é cabível abater do lançamento as contribuições recolhidas pelas empresas contratadas ao regime de tributação favorecido. Inaplicabilidade da Súmula CARF nº 76. Acórdão 9202-009.766

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 30/12/2009

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

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

Inaplicabilidade da Súmula CARF nº 76. (9202-008.255)

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

Deste modo, entendo pela impossibilidade de aproveitamento dos pagamentos realizados na pessoa jurídica para liquidação dos valores lançados de ofício na pessoa física, por não existir normativo legal que permita tal aproveitamento e que tal decisão extrapolaria o limite de julgamento da lide.

Conclusão

Ante o exposto, rejeito as preliminares suscitadas, conheço do recurso voluntário interposto para, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa qualificada para o patamar de 100%.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Alexandre Corrêa Lisboa