



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	15504.724818/2019-36
ACÓRDÃO	2101-003.984 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	1 de setembro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CRISTIANO DE AVILA RAJAO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2014, 2015

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Comprovada a regularidade do procedimento fiscal, que atendeu aos preceitos estabelecidos no artigo 142 do CTN e presentes os requisitos dos artigos 9º e 10 do Decreto nº 70.235 de 1972, não há que se cogitar em nulidade do lançamento.

NULIDADE MATERIAL DO LANÇAMENTO. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO.

A reclassificação dos rendimentos declarados indevidamente como isentos (lucros distribuídos), para rendimentos tributáveis do trabalho recebidos de pessoas jurídicas, não se constitui em mudança de critério jurídico e nem de consequente nulidade material do lançamento.

NULIDADE MATERIAL DO LANÇAMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DE PROVA EMPRESTADA.

Não se configura em utilização de prova emprestada, a autuação efetuada com base nos elementos constantes dos autos, obtidos mediante intimações efetuadas junto à empresa SOMEPAS SR LTDA, da qual o contribuinte é sócio, tendo sido utilizados, de forma subsidiária, arquivos e documentos que estavam disponíveis no endereço eletrônico da própria COOPERCON.

NULIDADE MATERIAL DO LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO PRÉVIA DO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. SÚMULAS CARF Nº 46 E 162.

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário.

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento.

NULIDADE MATERIAL DO LANÇAMENTO. APURAÇÃO PELO REGIME DE COMPETÊNCIA NA AUTUAÇÃO DE PESSOAS FÍSICAS.

Não tendo o impugnante carreado aos autos comprovação de que os recebimentos pela prestação de serviços médicos ocorreram em datas ou em meses diversos daqueles constantes nas respectivas notas fiscais, não restou caracterizada a tributação pelo regime de competência.

RECURSO VOLUNTÁRIO. MESMAS RAZÕES DE DEFESA ARGUIDAS NA IMPUGNAÇÃO. ADOÇÃO DAS RAZÕES E FUNDAMENTOS DO ACÓRDÃO RECORRIDO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 114, § 12, INCISO I DA PORTARIA MF Nº 1.634 DE 21 DE DEZEMBRO DE 2023 (RICARF).

Nas hipóteses em que o sujeito passivo não apresenta novas razões de defesa em sede recursal, o artigo 114, § 12, inciso I do Regimento Interno do CARF (RICARF) autoriza o relator a transcrever integralmente a decisão proferida pela autoridade julgadora de primeira instância caso o relator concorde com as razões de decidir e com os fundamentos ali adotados.

RECLASSIFICAÇÃO DE RENDIMENTOS INFORMADOS COMO ISENTOS NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL.

Uma vez comprovado não se tratar de lucros distribuídos ao sócio, os valores auferidos pelo sujeito passivo como rendimentos do trabalho e informados como isentos na declaração de ajuste anual devem ser considerados rendimentos tributáveis pagos pela empresa.

RENDIMENTOS RECEBIDOS EM DECORRÊNCIA DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. TRIBUTAÇÃO.

São tributáveis os rendimentos recebidos em decorrência da prestação de serviços. Demonstrado nos autos que a pessoa jurídica formalizada, tinha seu funcionamento de forma diversa do determinado na legislação de regência e que os rendimentos recebidos pelo contribuinte eram decorrentes da prestação de serviços, não há que se falar em distribuição de lucros.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. SÚMULA CARF Nº 12.

Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual, é legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário, ainda que a fonte pagadora não tenha procedido à respectiva retenção.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE ACRÉSCIMOS MORATÓRIOS E MULTA DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE DE AFASTAMENTO DA PENALIDADE.

No caso de lançamento de ofício, há a incidência de acréscimos moratórios e multa de ofício previstos na legislação específica, sendo vedado aos órgãos julgadores afastar a sua aplicação.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.APLICAÇÃO. 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.

JUROS MORATÓRIOS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC. SÚMULA CARF Nº 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. EXIGIBILIDADE.

A multa de ofício qualificada é exigível quando constatada a intenção do sujeito passivo de modificar as características essenciais do fato gerador, de modo a impedir ou retardar seu conhecimento pelo Fisco, visando o recolhimento a menor dos tributos devidos.

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

As multas aplicadas por infrações administrativas tributárias devem seguir o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica. Deve ser observado, no caso concreto, a superveniência da Lei nº 14.689 de 20 de setembro de 2023, que alterou o percentual da multa qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do artigo 44 da Lei nº 9.430 de 1996, nos termos do artigo 106, inciso II, alínea “c” do CTN.

TRIBUTOS RECOLHIDOS POR PESSOA JURÍDICA. COMPENSAÇÃO COM IMPOSTO DEVIDO POR PESSOA FÍSICA. VEDAÇÃO LEGAL.

A compensação do imposto de renda devido pela pessoa física com eventuais valores recolhidos espontaneamente por pessoa jurídica, ainda que tais recolhimentos tenham sido, porventura, indevidos, é incabível, por expressa vedação legal. Além disso, a compensação pleiteada pela responsável solidária não pode ser analisada no presente voto, por possuir rito e formas específicos (PER/DCOMP).

COMPENSAÇÃO. PEDIDO. APRECIAÇÃO. INCOMPETÊNCIA DO CARF.

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

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM. CARACTERIZAÇÃO.

A solidariedade tributária referida no artigo 124, inciso I do CTN é atribuída às pessoas, seja física ou jurídica, que tenham interesse comum na realização do fato gerador da obrigação tributária.

DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA. DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

A doutrina, as decisões administrativas e as decisões judiciais não se constituem em legislação tributária, nos termos do Código Tributário Nacional, de forma que só são aplicáveis ao processo administrativo fiscal nos casos em que a lei as houver atribuído eficácia normativa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer dos recursos voluntários, em rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento e, no mérito, dar-lhes parcial provimento para reduzir o percentual da multa de ofício aplicada para 100%.

Assinado Digitalmente

Débora Fófano dos Santos – Relatora e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Heitor de Souza Lima Junior, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Raimundo Cassio Gonçalves Lima (substituto[a] integral), Silvio Lucio de Oliveira Junior, Ana Carolina da Silva Barbosa, Debora Fofano dos Santos (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recursos voluntários interpostos pelo contribuinte CRISTIANO DE ÁVILA RAJÃO (fls. 3.990/4.049) e pelo responsável tributário COOPERCON - COOPERATIVA DE TRABALHO

MÉDICO E ATIVIDADES AFINS DO ESTADO DE MINAS GERAIS (fls. 3.930/3.987), contra decisão da 15ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP (fls. 3.875/3.921), que julgou as impugnações improcedentes, mantendo o crédito tributário formalizado no Auto de Infração – Imposto de Renda Pessoa Física, lavrado em 02/09/2019, no montante de R\$ 72.500,73, já incluídos juros de mora (Calculados até 09/2019) e multa proporcional (Passível de Redução), com a apuração da infração de OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA - INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS (fls. 02/14), acompanhado do Termo de Verificação Fiscal (fls. 15/64) e dos Anexos 1, 2 e 3 (fls. 65/464).

A COOPERCON - COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO E ATIVIDADES AFINS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, CNPJ 02.XXX.XXX/0001-28, foi arrolada como responsável pelo crédito tributário constituído, com base no artigo 124, inciso I da Lei nº 5.172 de 1966 (fls. 04/05)

Do Lançamento

Utilizo para compor o presente relatório o resumo constante no acórdão recorrido (fls. 3.878/3.885):

(...)

Da Informação Fiscal

O procedimento fiscal que resultou na constituição do crédito tributário, acima referido, encontra-se relatado nos autos (fls. 15/64), o qual expõe, em seus principais pontos:

CONTEXTO DA FISCALIZAÇÃO

- Foi realizado procedimento fiscal perante a Sociedade Médica de Sete Lagoas Ltda., CNPJ nº 13.XXX.XXX/0001-50, doravante denominada SMSL, a fim de verificar a correta apuração dos tributos IRPJ, CSLL e COFINS da referida pessoa jurídica nos anos-calendário 2014 e 2015. No curso daquele procedimento fiscal verificou-se que a SMSL, sociedade prestadora de serviços inerentes à medicina e atividades correlatas, localizava-se dentro do Hospital Irmandade Nossa Senhora das Graças, e tinha como sócios médicos de diversas especialidades. Durante aquela fiscalização, comprovou-se que a SMSL não possuía qualquer estrutura física e operacional para a prestação de seus serviços;

- Foram realizadas diligências em diversas pessoas jurídicas, dentre elas a Cooperativa de Trabalho Médico e Atividades Afins do Estado de Minas Gerais, CNPJ nº 02.XXX.XXX/0001-28, doravante denominada COOPERCON. Durante tal diligência, foram obtidos diversos documentos extraídos do endereço eletrônico <http://www.coopercon.coop.br/coopernet2/lista.php>, do site da COOPERCON (<http://www.coopercon.coop.br>). Também foi lavrado um Termo de Declaração de Tânia Márcia Caetano Moreira, CPF nº 402.XXX.XXX-20, gerente geral da COOPERCON à época dos fatos.

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

- Verificou-se que além da SMSL, outra pessoa jurídica utilizada pela COOPERCON era a SOMEPAS SR LTDA. - Sociedade Médica do Hospital e Maternidade Santa Rita, CNPJ nº 04.XXX.XXX/0001-10, doravante denominada SOMEPAS, **da qual o contribuinte era sócio nos anos-calendário 2014 e 2015.** Assim, foi aberta a presente ação fiscal, em nome do contribuinte, relativamente ao cumprimento de suas obrigações legais referentes ao IRPF dos anos calendário 2014 e 2015, em razão dos serviços prestados para a SOMEPAS.

- Nas DIRPF desse contribuinte os rendimentos isentos e não tributáveis estão discriminados como lucros recebidos da empresa SOMEPAS;

PROCEDIMENTO FISCAL

- Intimada por meio de Termo de Intimação Fiscal - Diligência, a SOMEPAS informou que no fim dos anos 90, os médicos começaram a encontrar dificuldades no exercício da profissão, não conseguindo firmar convênios com outros hospitais ou planos de saúde que "lhes oportunizasse melhores condições de trabalho e maior rentabilidade em honorários médicos". Diante desse cenário, foi constituída a SOMEPAS, com objetivo de prestação de serviços médicos, "cujo exercício seria exclusivamente realizado dentro das unidades hospitalares e médicas que os contratariam". Em 2002, a SOMEPAS decidiu se associar a COOPERCON, que passou a se responsabilizar pelo relacionamento com os convênios, "assumindo em típico ato cooperado a parte burocrática de faturamento, cobrança, recolhimento, repasse, discussão quanto a eventuais glosas de pagamento, levantamento de documentos, etc";

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

- A maioria dos contratos celebrados pela Somepas estabelece que o local de atendimento será nas instalações do Hospital e Maternidade Santa Rita S/A. Entretanto, alguns estabelecem como locais de atendimento os "hospitais, consultórios e clínicas em que atuam "; em outros não há qualquer menção ao

local de atendimento; e, no contrato celebrado com a Matermed Assistência Médica Ltda., existe a previsão de atendimento no consultório particular dos médicos cooperados. Tal fato demonstra que, na verdade, tais empresas contrataram o médico, pessoa física, e não a SOMEPAS para a prestação dos serviços;

- Em resposta à intimação, a SOMEPAS informou que "no ano de 2002 se associou como pessoa jurídica de uma cooperativa de serviços médicos e que esta cooperativa passou a ser responsável pelo relacionamento com os convênios e assumiu toda a parte burocrática de faturamento, cobrança, recolhimento, repasse, glosas de pagamentos, levantamento de documentos etc". A referida cooperativa é a COOPERCON - Cooperativa de Trabalho Médico e Atividades Afins do Estado de Minas Gerais. Ao informar que se associou à COOPERCON, que assumiu toda a parte burocrática de faturamento, cobrança, recolhimento, repasse, etc. e que todos os médicos sócios da SOMEPAS também eram cooperados dessa cooperativa, não restam dúvidas de que a existência da sociedade médica nas relações jurídicas se deu somente para que seus sócios não tivessem seus honorários médicos tributados pelo imposto de renda, pois todo esse trabalho "assumido pela cooperativa" já era feito em relação a seus cooperados.

- a RFB obteve acesso a diversos arquivos e documentos que estavam disponíveis no endereço eletrônico da COOPERCON, os quais serão analisados a seguir, que demonstram o controle que essa cooperativa aplica nas sociedades civis que administra, dentre elas a SOMEPAS;

- Num dos arquivos consta uma ata de reunião entre a COOPERCON e o Hospital Vitallis do Barreiro, realizada em 08/01/2015. Na ocasião estavam presentes o corpo diretor do hospital e membros da COOPERCON, entre eles a gerente geral, Tânia Márcia Caetano Moreira. Verifica-se que Tânia, gerente geral da COOPERCON, afirma que a entidade controla seis sociedades civis (entre elas a SOMEPAS). Também enumera as vantagens tributárias de se receber os repasses via sociedade civil e via cooperativa, e solicita que lhe informem a quantidade de médicos da Vitallis e a média dos valores que receberam nos últimos meses, para que seja feita uma análise sobre qual sociedade civil seria melhor para cada médico se associar

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

- Outro documento é uma ata de reunião entre o coordenador financeiro da COOPERCON, Marconi Nascimento, e uma representante da empresa Prezario Contabilidade e Gestão Empresarial Ltda., Patrícia Adriana Dutra de Faria. Nesse caso fica evidente o controle absoluto da COOPERCON sobre as sociedades

médicas, protagonizado pelo coordenador financeiro da cooperativa, ao questionar assuntos tributários relativos ao ISS de cada sociedade civil à Patrícia, representante da contabilidade Prezario. Não por acaso, a contabilidade Prezario, além de executar os serviços contábeis da própria COOPERCON, também realizou a contabilidade das sociedades civis, entre elas a SOMEPAS. Outro ponto que demonstra o total controle da COOPERCON é a cobrança de Marconi com Patrícia, ao questionar sobre a confecção de várias alterações contratuais relativas às sociedades médicas. Fica evidente que o controle e administração da COOPERCON ultrapassa em muito o razoável, ao efetuar a cobrança e acompanhamento da contabilidade e de questões tributárias, e até mesmo de alterações contratuais das sociedades médicas;

- Em outro documento fica claro que a verdadeira natureza dos repasses realizados aos médicos é de honorários, os quais não poderiam ser distribuídos sob a forma de lucros. Tal documento, que é uma minuta de declaração, comprova o conhecimento do abuso do planejamento tributário pela COOPERCON ao repassar os honorários médicos por meio de sociedades civis, ao tentar se proteger de uma possível ação de regresso dos médicos contra a cooperativa no caso de uma autuação fiscal da Receita Federal - Numa das planilhas obtidas estão discriminados os custos tributários de cada sociedade civil que a COOPERCON controla, além de taxas de administração que são repassadas à cooperativa. Na referida planilha, a SOMEPAS consta como "Pessoa Jurídica COOPERCON (Santa Rita)";

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

- A fiscalização também teve acesso a uma minuta de um termo de desligamento das sociedades médicas, indicando que os médicos interessados no desligamento das sociedades médicas procuram, na verdade a COOPERCON, e não a sociedade civil. Outro elemento que demonstra o envolvimento da COOPERCON no planejamento tributário e controle sobre as sociedades médicas a ela cooperadas: o jornal da cooperativa de fevereiro de 2015, no qual há uma oferta ao cooperado de orientação na área tributária;

ANÁLISE FISCAL

- Conclui-se que a SOMEPAS foi constituída com o único propósito de repassar aos seus sócios honorários médicos simulados de lucros distribuídos, operação em que o cooperado da COOPERCON se beneficia indevidamente da isenção do IRPF, e a COOPERCON, além de se beneficiar da "taxa de administração de sociedade

civil", calculada sobre os honorários repassados, aumenta sua exposição na área de saúde e, com efeito, amplia seu nicho mercadológico e o poder de negociação, uma vez que seu ambiente de negócio, com tal *modus operandu* (sic) tem crescido cada vez mais;

- A princípio, verificou-se pelos documentos apresentados, que os sócios da SOMEPAS, nos anos-calendário fiscalizados, perceberam mensalmente um pró-labore relativo a um salário-mínimo vigente à época, além de outros repasses variáveis, dependendo do mês e do beneficiário, contabilizados como distribuição de lucros. A SOMEPAS é uma sociedade simples, com responsabilidade limitada, sujeitando-se às determinações impostas pelo Código Civil para esse tipo de sociedade, previstas nos artigos 1.052 a 1.055, 1.072 e 1.078;

- No que se refere o § 1º do artigo 1.072, cumpre frisar que, a despeito de ter sido intimada a apresentar as atas de assembléia (sic) eventualmente realizadas, a SOMEPAS não entregou nenhuma no curso deste procedimento fiscal. Analisando-se a documentação apresentada durante a presente ação fiscal, restou comprovado que houve a distribuição de lucros a diversos médicos não pertencentes ao quadro societário da SOMEPAS naquele período. Cabe ressaltar que, para a forma de sociedade escolhida, o Código Civil veda a figura do sócio não quotista cuja contribuição seja apenas em serviços, conforme disposto no § 2º do art. 1.055;

- a cláusula 5ª do Contrato Social da SOMEPAS estabelece, dentre as competências da diretoria executiva, "determinar as distribuições de lucros, na proporção da participação de cada sócio na produção dos serviços, sendo facultada a distribuição mensal, após levantamento de balancete". Observa-se que ao ser realizada a distribuição de lucros de forma exclusivamente prevista na cláusula 5ª do contrato social, se em determinado momento um sócio se ausentar e não contribuir para o desempenho produtivo da sociedade, como por exemplo, por motivo de férias ou até mesmo alguma doença, nada receberá de lucros da sociedade. A utilização desse critério faz tal cláusula recair no caso de nulidade previsto no artigo 1.008 do Código Civil;

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

- Prova disso é que em todas as notas fiscais apresentadas pela SOMEPAS, no campo "Descrição dos Serviços" consta apenas "Honorários Médicos". Além disso, a própria SOMEPAS admite, em seu Termo de Resposta, que os repasses financeiros feitos aos sócios não tinham natureza de lucros distribuídos, e sim de honorários médicos ao afirmar que "Como a forma de apurar os honorários

médicos incorridos pela SOCIEDADE que se baseavam nas análises de prontuários de pacientes que foram atendidos..."

- Intimada a fornecer as atas lavradas em assembléias (*sic*) pertinentes ao período fiscalizado, a SOMEPAS não apresentou nenhuma, apresentou somente cópias da sexta e sétima alterações contratuais, que mencionam que foi realizada assembléia (*sic*) para aprovação das contas de 2013, o que não é suficiente para comprovar que as assembléias (*sic*) realmente ocorreram nos anos-calendário fiscalizados. O fiscalizado também foi intimado a apresentar as referidas atas, mas não o fez;

- A falta de reuniões ou assembléias (*sic*) 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;

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

- Conforme demonstrado por meio dos documentos obtidos no curso da ação fiscal, restou comprovado que nada mudou na relação entre os médicos e a COOPERCON após a criação da SOMEPAS. Os médicos continuaram cooperados, continuaram a receber seus repasses/honorários por meio dos serviços prestados pela COOPERCON, que detém controle total sobre a SOMEPAS;

- Esta última não possui estrutura nem funcionários, sendo o único funcionário da SOMEPAS contratado somente a partir de 2016. O representante da SOMEPAS nos anos fiscalizados era um dos diretores da COOPERCON, e a empresa de contabilidade tanto da SOMEPAS quanto da COOPERCON era a mesma. Mesmo nas questões formais havia problemas, como por exemplo, diversos pagamentos a médicos que sequer constavam do quadro societário da SOMEPAS especificamente para que esses rendimentos assumissem a roupagem de lucros distribuídos. A situação de fato é que houve recebimento de honorários médicos tributados indevidamente como receita da interposta pessoa jurídica SOMEPAS;

- Em todas as notas fiscais emitidas pela SOMEPAS nos anos-calendário fiscalizados, foi possível apurar o valor do serviço atribuído a cada sócio. Sendo assim, foram adotados os seguintes procedimentos pela fiscalização: os valores de lucros distribuídos aos sócios da SOMEPAS foram desconsiderados, visto que restou comprovado que tais lucros são, na verdade, honorários médicos recebidos

pelos sócios; em todas as notas fiscais apresentadas, constam todos os procedimentos realizados, bem como o valor e o nome do médico que o realizou. Sendo assim, a fiscalização obteve a relação de médicos prestadores de serviços por cada nota fiscal, bem como o valor atribuído a cada um deles; nos casos em que ocorreram diferenças entre o valor constante da nota fiscal e as planilhas "Relação de Atendimentos" apresentadas pela SOMEPAS, foi considerado o valor constante da planilha, uma vez que, conforme explicado pela SOMEPAS, tais diferenças se referiram a glosas e foram compensadas em notas fiscais posteriores. Os valores foram lançados no Auto de Infração resultante desta fiscalização como "Omissão de Rendimentos do Trabalho Recebidos de Pessoa Jurídica";

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA DE 150% E DA REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS

- O contribuinte, agindo em conluio com seus sócios e com a COOPERCON, utilizou-se da pessoa jurídica interposta SOMEPAS para simular a distribuição de lucros e, desta forma, receber seus honorários médicos sem recolher o IRPF devido. Além disso, ao declarar rendimentos isentos, a título de "lucros distribuídos", quando na verdade se trata de rendimentos decorrentes da prestação de serviços, ou seja, honorários médicos sujeitos à tributação pelo imposto de renda, praticou sonegação e fraude, uma vez que impediu/retardou por parte do Fisco o conhecimento da ocorrência do fato gerador do imposto de renda e modificou as características essenciais do fato gerador de modo a evitar o pagamento do IRPF. Não é possível crer que o contribuinte praticou apenas uma conduta negligente, pois diante de todo o conjunto probatório resta claro que o único objetivo de se associar à SOMEPAS era mascarar o recebimento de honorários médicos visando uma economia ilícita de tributos;

- Conclui-se, portanto, que o fiscalizado praticou conduta definida como sonegação no art. 71 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, bem como as condutas de fraude e conluio, previstas nos arts. 72 e 73, respectivamente, da mesma Lei. Por essa razão, foi aplicada multa de ofício no percentual de 150% sobre o valor do imposto devido, conforme previsto no inciso I combinado com o parágrafo 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996;

- Considerando a ocorrência de fatos que, em tese, configuram crime contra a ordem tributária, formalizou-se, mediante protocolização de processo administrativo, a cabível representação fiscal para fins penais;

- 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. Ante o exposto, conforme observado pelo STF nos autos do RE 562.276/PR, com repercussão geral, "o terceiro só pode ser chamado a responder nas hipóteses de descumprimento de deveres de colaboração para com o Fisco, deveres estes seus, próprios, e que tenham repercutido na ocorrência do fato gerador, no descumprimento da obrigação pelo contribuinte". É o caso. Os atos praticados pela COOPERCON, descritos no Termo, além de revelarem o descumprimento do dever de colaboração para com o Fisco, repercutiram diretamente na ocorrência do fato gerador do IRPF dos sócios da SOMEPAS e ocasionaram o descumprimento da obrigação principal. Verifica-se, assim, que o responsável, como "garante" da Fazenda Pública, contribuiu para o inadimplemento do sujeito passivo, o que atrai a incidência da responsabilidade solidária prevista no art. 124, I do CTN para a COOPERCON.

(...)

Da Impugnação

O contribuinte CRISTIANO DE ÁVILA RAJÃO foi cientificado do lançamento em **10/09/2019** (AR de fls. 3.358/3.359) e apresentou impugnação em **07/10/2019** (fls. 3.363/3.414), acompanhada de documentos (fls. 3.415/3.644), com os argumentos sintetizados nos tópicos a seguir:

I. DO OBJETO DO LANÇAMENTO

II. PRELIMINARMENTE

II.1. DA NULIDADE MATERIAL DO LANÇAMENTO. VERACIDADE DA PESSOA JURÍDICA JÁ ATESTADA PELA PRÓPRIA RECEITA FEDERAL. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. OFENSA AOS ARTIGOS 142 E 146 DO CTN.

II.2. DA NULIDADE MATERIAL DO LANÇAMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DE PROVA EMPRESTADA. OFENSA AO DEVIDO PROCESSO LEGAL. PROVA NÃO CONVALIDADA NO CASO CONCRETO

II.3. DA NULIDADE MATERIAL DO LANÇAMENTO. APURAÇÃO PELO REGIME DE COMPETÊNCIA NA AUTUAÇÃO DE PESSOAS FÍSICAS

III. DO MÉRITO. DA LEGALIDADE DOS PROCEDIMENTOS ADOTADOS PELO CONTRIBUINTE

III.1. IMPROCEDÊNCIA DAS ALEGAÇÕES FISCAIS. ATUAÇÃO EM CONFORMIDADE DA SOCIEDADE DE ACORDO COM AS DISPOSIÇÕES LEGAIS E REGULAMENTARES. OBSERVÂNCIA DE ENTENDIMENTOS DA RFB.

III.1.1. Da suposta ausência de estrutura de atendimento

III.1.2. Tipo de sociedade. Inexistência de fundamentos para descaracterização da sociedade.

III.1.3. Do suposto pagamento de lucros a não sócios.

III.1.4. Da legalidade dos lucros recebidos pelo Impugnante.

III.1.5. Da improcedência da alegação de ausência de propósito negocial. Inexistência de planejamento tributário. Estrutura adotada que tem maior peso fiscal. Necessária observância do disposto no art. 129 da Lei 11.196/2005.

Diante disso, é preciso destacar dois pontos: (a) a inexistência de qualquer preceito legal que imponha o dever de "propósito negocial e a não ocorrência de planejamento tributário no presente caso; e (b) a necessária observância do artigo 129 da Lei nº 11.196/2005.

(a) Planejamento tributário e propósito negocial: legalidade da "estrutura" adotada

(b) A necessária observância do artigo 129 da Lei nº 11.196/2005.

IV. DO ERRO NA QUANTIFICAÇÃO DO TRIBUTO DEVIDO

V. DO CANCELAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO E DOS JUROS DE MORA. OBSERVÂNCIA DO ART. 100, § ÚNICO DO CTN.

VI. DA IMPROCEDÊNCIA DA APLICAÇÃO DA MULTA AGRAVADA DE 150%

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

VIII. DOS PEDIDOS

Por todas as razões expostas, requer a Impugnante:

1. Diante da ofensa aos artigos 142 e 146 do CTN, QUE SEJA DECRETADA A NULIDADE MATERIAL DO LANÇAMENTO;

2. No mérito, QUE SEJA DECRETADA A IMPROCEDÊNCIA TOTAL DO LANÇAMENTO, diante da demonstração da legalidade das formas jurídicas e procedimentos fiscais adotados pelo contribuinte e da demonstração inequívoca da presença de motivos extratributários (propósito negocial) e da inexistência de qualquer planejamento tributário, sobretudo abusivo, no presente caso;

3. Caso se entenda pela validade do lançamento do IRPF, deve-se: (3.1) readequar os valores lançados de acordo com os valores efetivamente recebidos; e (3.2) aplicar a norma prevista no § único do artigo 100 do CTN e cancelados a multa e os juros de mora

4. Caso se entenda pela manutenção do crédito tributário em qualquer valor e/ou da penalidade e dos juros, deve-se: (4.1) afastar a aplicação da multa agravada de 150% (cento e cinquenta por cento), reduzindo-a ao patamar de 75% (setenta e cinco por cento) e também (4.2) determinar a compensação dos valores devidos pela SOMEPAS sob o código de tributos exigidos da pessoa jurídica, proporcionalmente aos lucros recebidos pela Impugnante, desclassificados e convertidos em rendimentos de pessoa física.

(...)

O responsável solidário COOPERCON - COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO E ATIVIDADES AFINS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, foi cientificado do lançamento em **10/09/2019** (AR de fls. 3.353/3.354) e apresentou impugnação em **10/10/2019** (fls. 3.647/3.697), acompanhada de documentos (fls. 3.703/3.871), com os argumentos constantes nos tópicos abaixo:

I. DO OBJETO DO LANÇAMENTO

II. PRELIMINARMENTE

II.1. DA NULIDADE MATERIAL DO LANÇAMENTO. VERACIDADE DA PESSOA JURÍDICA JÁ ATESTADA PELA PRÓPRIA RECEITA FEDERAL. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. OFENSA AOS ARTIGOS 142 E 146 DO CTN.

II.2. DA NULIDADE MATERIAL DO LANÇAMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DE PROVA EMPRESTADA. OFENSA AO DEVIDO PROCESSO LEGAL. PROVA NÃO CONVALIDADA NO CASO CONCRETO

II.3. DA NULIDADE MATERIAL DO LANÇAMENTO. APURAÇÃO PELO REGIME DE COMPETÊNCIA NA AUTUAÇÃO DE PESSOAS FÍSICAS

III. DO MÉRITO. DA LEGALIDADE DOS PROCEDIMENTOS ADOTADOS PELO CONTRIBUINTE

III.1. IMPROCEDÊNCIA DAS ALEGAÇÕES FISCAIS. ATUAÇÃO EM CONFORMIDADE DA SOCIEDADE DE ACORDO COM AS DISPOSIÇÕES LEGAIS E REGULAMENTARES. OBSERVÂNCIA DE ENTENDIMENTOS DA RFB.

III.1.1. Da suposta ausência de estrutura de atendimento

III.1.2. Tipo de sociedade. Inexistência de fundamentos para descaracterização da sociedade.

III.1.3. Do suposto pagamento de lucros a não sócios.

III.1.4. Da legalidade dos lucros recebidos pelo Impugnante.

III.1.5. Da improcedência da alegação de ausência de propósito comercial. Inexistência de planejamento tributário. Estrutura adotada que tem maior peso fiscal. Necessária observância do disposto no art. 129 da Lei 11.196/2005.

Diante disso, é preciso destacar dois pontos: (a) a inexistência de qualquer preceito legal que imponha o dever de “propósito comercial” e a não ocorrência de

planejamento tributário no presente caso; e (b) a necessária observância do artigo 129 da Lei nº 11.196/2005.

(a) Planejamento tributário e propósito negocial: legalidade da “estrutura” adotada

(b) A necessária observância do artigo 129 da Lei nº 11.196/2005.

IV. DO CANCELAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO E DOS JUROS DE MORA. OBSERVÂNCIA DO ART. 100, § ÚNICO DO CTN.

V. DA IMPROCEDÊNCIA DA APLICAÇÃO DA MULTA AGRAVADA DE 150%

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

VII. DA INEXISTÊNCIA DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA DA COOPERCON.

VIII. DOS PEDIDOS

Por todas as razões expostas, requer a Impugnante:

1. Diante da ofensa aos artigos 142 e 146 do CTN, QUE SEJA DECRETADA A NULIDADE MATERIAL DO LANÇAMENTO;

2. No mérito, QUE SEJA DECRETADA A IMPROCEDÊNCIA TOTAL DO LANÇAMENTO, diante da demonstração da legalidade das formas jurídicas e procedimentos fiscais adotados pelo contribuinte e da demonstração inequívoca da presença de motivos extratributários (propósito negocial) e da inexistência de qualquer planejamento tributário, sobretudo abusivo, no presente caso;

3. Caso se entenda pela validade do lançamento do IRPF, deve-se aplicar a norma prevista no § único do artigo 100 do CTN e cancelados a multa e os juros de mora

4. Caso se entenda pela manutenção do crédito tributário em qualquer valor e/ou da penalidade e dos juros, deve-se: (4.1) afastar a aplicação da multa agravada de 150% (cento e cinquenta por cento), reduzindo-a ao patamar de 75% (setenta e cinco por cento) e também (4.2) determinar a compensação dos valores devidos pela SOMEPAS sob o código de tributos exigidos da pessoa jurídica, proporcionalmente aos lucros recebidos pela Impugnante, desclassificados e convertidos em rendimentos de pessoa física.

5. Por fim, caso se entenda pela manutenção de qualquer parcela do lançamento, que seja afastada a responsabilidade atribuída com esteio no artigo 124, I do CTN.

(...)

Da Decisão da DRJ

A 15ª Turma da DRJ/SPO, em sessão de 25/06/2020, no acórdão nº 16-96.631, julgou as impugnações improcedentes, mantendo a responsabilidade tributária solidária e o

crédito tributário objeto dos presentes autos (fls. 3.875/3.921), conforme ementa abaixo reproduzida (fls. 3.875/3.877):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2014, 2015

DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA. EFEITOS.

As posições doutrinárias, assim como as decisões administrativas e judiciais que não se enquadram dentre as hipóteses que vinculam a administração tributária não são consideradas fontes do direito tributário em função de sua subordinação estrita ao princípio da legalidade.

PRELIMINAR. DA ILEGALIDADE DA AUTUAÇÃO.

Não há que se cogitar de ilegalidade da autuação o procedimento fiscal efetuado em estrita consonância com a legislação vigente e que culminou com o lançamento que preencheu todos os requisitos essenciais previstos em lei.

PRELIMINAR. DE NULIDADE MATERIAL DO LANÇAMENTO. VERACIDADE DA PESSOA JURÍDICA JÁ ATESTADA PELA PRÓPRIA RECEITA FEDERAL. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO.

Na medida em que não ocorreu a desconsideração da pessoa jurídica SOMEPAS, mas, tão somente, a autuação do sócio, ora contribuinte, mediante a reclassificação dos rendimentos declarados indevidamente como isentos (lucros distribuídos), para rendimentos tributáveis do trabalho recebidos de pessoas jurídicas, não há que se falar em mudança de critério jurídico, nem tampouco, de consequente nulidade material do lançamento.

PRELIMINAR. DE NULIDADE MATERIAL DO LANÇAMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DE PROVA EMPRESTADA.

Não houve, no caso em tela, a utilização de prova emprestada, posto que a autuação foi efetuada com base nos elementos constantes dos autos, obtidos mediante intimações efetuadas junto à SOMEPAS SR LTDA Sociedade Médica do Hospital e Maternidade Santa Rita, da qual o contribuinte é sócio, tendo sido utilizados, de forma subsidiária, arquivos e documentos que estavam disponíveis no endereço eletrônico da própria COOPERCON.

PRELIMINAR. DE NULIDADE MATERIAL DO LANÇAMENTO. OFENSA AO DEVIDO PROCESSO LEGAL.

O processo em questão, até o presente momento, caracterizou-se pelo cumprimento de todas as fases e prazos processuais dispostos no Processo Administrativo Fiscal-PAF (Decreto nº 70.235/1.972 e alterações posteriores). Nos termos do art. 14 do referido Decreto, o procedimento de fiscalização /lançamento é realizado sob a égide do princípio inquisitório ou inquisitivo e que somente com o advento da impugnação ocorre a instauração do contraditório.

PRELIMINAR. DE NULIDADE MATERIAL DO LANÇAMENTO. APURAÇÃO PELO REGIME DE COMPETÊNCIA NA AUTUAÇÃO DE PESSOAS FÍSICAS.

Não tendo o impugnante carreado aos autos comprovação de que os recebimentos pela prestação de serviços médicos ocorreram em datas ou em meses diversos daqueles constantes nas respectivas notas fiscais, não restou caracterizada a tributação pelo regime de competência, frisando-se que o questionamento acerca da base de cálculo do imposto não enseja a nulidade do lançamento, por corresponder a matéria de mérito, devendo, destarte, ser rejeitada a preliminar de nulidade material do lançamento em função de inobservância de critério legal.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS. RECLASSIFICAÇÃO DE RENDIMENTOS DECLARADOS COMO ISENTOS VERDADE MATERIAL. MANUTENÇÃO DA OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

É obrigação do contribuinte elaborar precisamente sua declaração para oferecer à tributação todos os rendimentos sujeitos ao ajuste anual recebidos por ele e seus dependentes. Constatado que o valor informado a título de distribuição de lucros diz respeito a honorários decorrentes da prestação de serviços médicos pela pessoa física, que corresponde à verdade material dos fatos, mantém-se a tributação pelo IRPF lançada pela fiscalização.

APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA (150%).

A aplicação da multa de ofício decorre de expressa previsão legal, tendo natureza de penalidade por descumprimento da obrigação tributária e, presentes na conduta do contribuinte as condições que propiciaram a qualificação da multa de ofício, consubstanciadas pela tentativa de impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador do imposto, é de se manter a multa de ofício qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento).

TRIBUTOS RECOLHIDOS POR PESSOA JURÍDICA. COMPENSAÇÃO COM IMPOSTO DEVIDO POR PESSOA FÍSICA. VEDAÇÃO LEGAL.

A compensação do imposto de renda devido pela pessoa física com eventuais valores recolhidos espontaneamente por pessoa jurídica, ainda que tais recolhimentos tenham sido, porventura, indevidos, é incabível, por expressa vedação legal. Além disso, a compensação pleiteada pela responsável solidária não pode ser analisada no presente voto, por possuir rito e formas específicos (PER/DCOMP).

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

Respondem solidariamente pelo crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Mantém-se a responsabilidade tributária solidária da COOPERCON, uma vez que esta cooperativa, na condição de gestora, participou ativamente da definição e estruturação da forma de remuneração dos sócios da sociedade médica

SOMEPAS, que considerava que os rendimentos recebidos pelos sócios-médicos da sociedade eram isentos de imposto de renda (lucros distribuídos), quando, na verdade, correspondiam a rendimentos tributáveis do trabalho recebidos de pessoas jurídicas, decorrentes da prestação individual de serviços médicos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

O contribuinte foi cientificado da decisão da DRJ em **28/09/2020** (AR de fl. 4.051) e interpôs recurso voluntário em **05/10/2020**¹ (fls. 3.990/4.049), reiterando os argumentos da impugnação, sintetizados nos tópicos a seguir:

I. DA DECISÃO RECORRIDA E DAS RAZÕES DE SUA REFORMA

II. DAS RAZÕES RECURSAIS

II.1. PRIMEIRA PRELIMINAR. DA NULIDADE MATERIAL DO LANÇAMENTO. VERACIDADE DA PESSOA JURÍDICA JÁ ATESTADA PELA PRÓPRIA RECEITA FEDERAL. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. OFENSA AOS ARTIGOS 142 E 146 DO CTN.

II.2. SEGUNDA PRELIMINAR. DA NULIDADE MATERIAL DO LANÇAMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DE PROVA EMPRESTADA. OFENSA AO DEVIDO PROCESSO LEGAL. PROVA NÃO CONVALIDADA NO CASO CONCRETO

II.3. TERCEIRA NULIDADE. DA NULIDADE MATERIAL DO LANÇAMENTO. APURAÇÃO PELO REGIME DE COMPETÊNCIA NA AUTUAÇÃO DE PESSOAS FÍSICAS

III. DO MÉRITO. DA LEGALIDADE DOS PROCEDIMENTOS ADOTADOS PELO CONTRIBUINTE

III.1. IMPROCEDÊNCIA DAS ALEGAÇÕES FISCAIS. ATUAÇÃO EM CONFORMIDADE DA SOCIEDADE DE ACORDO COM AS DISPOSIÇÕES LEGAIS E REGULAMENTARES. OBSERVÂNCIA DE ENTENDIMENTOS DA RFB.

III.1.1. Da suposta ausência de estrutura de atendimento

III.1.2. Tipo de sociedade. Inexistência de fundamentos para descaracterização da sociedade.

III.1.3. Do suposto pagamento de lucros a não sócios.

III.1.4. Da legalidade dos lucros recebidos pelo Recorrente.

III.1.5. Da improcedência da alegação de ausência de propósito comercial. Inexistência de planejamento tributário. Estrutura adotada que tem maior peso fiscal. Necessária observância do disposto no art. 129 da Lei 11.196/2005.

¹ De acordo com o teor do **Termo de Análise de Solicitação de Juntada** (fl. 3.989):

“Em 05/10/2020 08:36:00 foi registrada a Solicitação de Juntada de Documentos ao processo citado acima. Essa solicitação envolve o(s) documento(s) abaixo relacionado(s): RECURSO VOLUNTÁRIO * DOCUMENTOS DIVERSOS - OUTROS”.

(a) Planejamento tributário e propósito negocial: legalidade da “estrutura” adotada

(b) A necessária observância do artigo 129 da Lei nº 11.196/2005.

IV. DO ERRO NA QUANTIFICAÇÃO DO TRIBUTO DEVIDO

V. DO CANCELAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO E DOS JUROS DE MORA. OBSERVÂNCIA DO ART. 100, § ÚNICO DO CTN.

VI. DA IMPROCEDÊNCIA DA APLICAÇÃO DA MULTA AGRAVADA DE 150%

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

VIII. DA CONCLUSÃO

Por todas as razões expostas, deve ser provido o presente Recurso Voluntário, para:

1. Diante da ofensa aos artigos 142 e 146 do CTN, QUE SEJA DECRETADA A NULIDADE MATERIAL DO LANÇAMENTO;

2. No mérito, QUE SEJA DECRETADA A IMPROCEDÊNCIA TOTAL DO LANÇAMENTO, diante da demonstração da legalidade das formas jurídicas, nos termos do art. 129 da Lei nº 11.196/05 e procedimentos fiscais adotados pelo contribuinte e da demonstração inequívoca da presença de motivos extratributários (propósito negocial) e da inexistência de qualquer planejamento tributário, sobretudo abusivo, no presente caso;

3. Caso se entenda pela validade do lançamento do IRPF, deve-se: (3.1) readequar os valores lançados de acordo com os valores efetivamente recebidos; e (3.2) aplicar a norma prevista no § único do artigo 100 do CTN e cancelados a multa e os juros de mora.

4. Caso se entenda pela manutenção do crédito tributário em qualquer valor e/ou da penalidade e dos juros, deve-se: (4.1) afastar a aplicação da multa agravada de 150% (cento e cinquenta por cento), reduzindo-a ao patamar de 75% (setenta e cinco por cento) e também (4.2) determinar a compensação dos valores devidos pela SOMEPAS sob o código de tributos exigidos da pessoa jurídica, proporcionalmente aos lucros recebidos pelo Recorrente, desclassificados e convertidos em rendimentos de pessoa física.

(...)

O responsável tributário COOPERCON - COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO E ATIVIDADES AFINS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, foi cientificado da decisão da DRJ por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) em **26/08/2020 10:45:41**, data em que se considera feita a intimação nos termos do artigo 23, § 2º, inciso III, alínea 'b' do Decreto nº 70.235/72, conforme TERMO DE CIÊNCIA POR ABERTURA DE MENSAGEM (fl. 3.927) e

interpôs recurso voluntário em **29/09/2020**² (fls. 3.930/3.987), reiterando os argumentos da impugnação, sintetizados nos tópicos abaixo:

I. DA DECISÃO RECORRIDA E DAS RAZÕES DE SUA REFORMA

II. DAS RAZÕES RECURSAIS

II.1. PRIMEIRA PRELIMINAR. DA NULIDADE MATERIAL DO LANÇAMENTO. VERACIDADE DA PESSOA JURÍDICA JÁ ATESTADA PELA PRÓPRIA RECEITA FEDERAL. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. OFENSA AOS ARTIGOS 142 E 146 DO CTN.

II.2. DA NULIDADE MATERIAL DO LANÇAMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DE PROVA EMPRESTADA. OFENSA AO DEVIDO PROCESSO LEGAL. PROVA NÃO CONVALIDADA NO CASO CONCRETO

II.3. DA NULIDADE MATERIAL DO LANÇAMENTO. APURAÇÃO PELO REGIME DE COMPETÊNCIA NA AUTUAÇÃO DE PESSOAS FÍSICAS

III. DO MÉRITO. DA LEGALIDADE DOS PROCEDIMENTOS ADOTADOS PELO CONTRIBUINTE

III.1. IMPROCEDÊNCIA DAS ALEGAÇÕES FISCAIS. ATUAÇÃO EM CONFORMIDADE DA SOCIEDADE DE ACORDO COM AS DISPOSIÇÕES LEGAIS E REGULAMENTARES. OBSERVÂNCIA DE ENTENDIMENTOS DA RFB.

III.1.1. Da suposta ausência de estrutura de atendimento

III.1.2. Tipo de sociedade. Inexistência de fundamentos para descaracterização da sociedade.

III.1.3. Do suposto pagamento de lucros a não sócios.

III.1.4. Da legalidade dos lucros recebidos pelo Recorrente.

III.1.5. Da improcedência da alegação de ausência de propósito negocial. Inexistência de planejamento tributário. Estrutura adotada que tem maior peso fiscal. Necessária observância do disposto no art. 129 da Lei 11.196/2005.

(a) Planejamento tributário e propósito negocial: legalidade da “estrutura” adotada

(b) A necessária observância do artigo 129 da Lei nº 11.196/2005.

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

V. DA IMPROCEDÊNCIA DA APLICAÇÃO DA MULTA AGRAVADA DE 150%

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

VII. DA INEXISTÊNCIA DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA DA COOPERCON.

² Conforme **Termo de Análise de Solicitação de Juntada** (fl. 3.929):

“Em 29/09/2020 20:17:03 foi registrada a Solicitação de Juntada de Documentos ao processo citado acima. Essa solicitação envolve o(s) documento(s) abaixo relacionado(s): RECURSO VOLUNTÁRIO”.

VIII. DOS PEDIDOS

Por todas as razões expostas, requer a Recorrente:

1. Diante da ofensa aos artigos 142 e 146 do CTN, QUE SEJA DECRETADA A NULIDADE MATERIAL DO LANÇAMENTO;
 2. No mérito, QUE SEJA DECRETADA A IMPROCEDÊNCIA TOTAL DO LANÇAMENTO, diante da demonstração da legalidade das formas jurídicas e procedimentos fiscais adotados pelo contribuinte e da demonstração inequívoca da presença de motivos extratributários (propósito negocial) e da inexistência de qualquer planejamento tributário, sobretudo abusivo, no presente caso;
 3. Caso se entenda pela validade do lançamento do IRPF, deve-se aplicar a norma prevista no § único do artigo 100 do CTN e cancelados a multa e os juros de mora
 4. Caso se entenda pela manutenção do crédito tributário em qualquer valor e/ou da penalidade e dos juros, deve-se: (4.1) afastar a aplicação da multa agravada de 150% (cento e cinquenta por cento), reduzindo-a ao patamar de 75% (setenta e cinco por cento) e também (4.2) determinar a compensação dos valores devidos pela SOMEPAS sob o código de tributos exigidos da pessoa jurídica, proporcionalmente aos lucros recebidos pela Recorrente, desclassificados e convertidos em rendimentos de pessoa física.
 5. Por fim, caso se entenda pela manutenção de qualquer parcela do lançamento, que seja afastada a responsabilidade atribuída com esteio no artigo 124, I do CTN.
- (...)

O presente recurso compõe lote sorteado para esta relatora.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Débora Fófano dos Santos**, Relatora

DA ADMISSIBILIDADE DOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS

Inicialmente convém ressaltar que em razão da disposição contida no artigo 6º da Portaria RFB nº 543 de 20 de março de 2020³, com a redação dada pela Portaria RFB nº 4105 de 30 de julho de 2020, vigente à época dos fatos, os prazos para a prática dos atos processuais foram

³ **PORTARIA RFB Nº 543, DE 20 DE MARÇO DE 2020.** (Publicado(a) no DOU de 23/03/2020, seção 1A, página 1)

Estabelece, em caráter temporário, regras para o atendimento presencial nas unidades de atendimento, e suspende o prazo para prática de atos processuais e os procedimentos administrativos que especifica, no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), como medida de proteção para enfrentamento da emergência de saúde pública decorrente do coronavírus (Covid-19)

Art. 6º Ficam suspensos os prazos para prática de atos processuais no âmbito da RFB até 31 de agosto de 2020. (Redação dada pelo(a) Portaria RFB nº 4105, de 30 de julho de 2020)

suspensos no âmbito da RFB como medida de proteção para enfrentamento da emergência de saúde pública decorrente do coronavírus (Covid-19).

Desse modo, ainda que a ciência da decisão da DRJ ao responsável solidário tenha ocorrido em **26/08/2020**, em razão da suspensão de prazos processuais estabelecida no artigo 6º da referida Portaria RFB nº 543 de 2020, a ciência foi considerada realizada em **01/09/2020** e o termo de início da contagem do prazo para a interposição do recurso voluntário começou a fluir apenas no dia 02/09/2020, de modo que recurso voluntário interposto em **29/09/2020** é tempestivo, conforme foi atestado pela unidade no Despacho de Encaminhamento (fl. 4.052).

Em vista dessas considerações, os recursos voluntários interpostos pelo contribuinte e pelo responsável tributário COOPERCON - COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO E ATIVIDADES AFINS DO ESTADO DE MINAS GERAIS são tempestivos e preenchem os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual devem ser conhecidos.

DAS RAZÕES RECURSAIS

Do cotejo das razões recursais dos recursos voluntários interpostos pelo contribuinte e pelo responsável solidário constatou-se que os argumentos são idênticos e se constituem em reprodução daqueles apresentados nas impugnações, de modo que a análise deles se dará de forma tópica, aproveitando-se, no que couber, os fundamentos comuns às respectivas defesas.

PRELIMINARES

Em sede de preliminares os Recorrentes arguem a nulidade material do lançamento por: (i) alteração de critério jurídico e ofensa aos artigos 142 e 146 do CTN; (ii) impossibilidade de utilização de prova emprestada, ofensa ao devido processo legal e prova não convalidada no caso concreto e (iii) apuração pelo regime de competência na autuação de pessoas físicas.

No âmbito do processo administrativo fiscal são tidos como nulos os atos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do artigo 59 do Decreto nº 70.235 de 1972:

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.

(...)

Nos termos do referido dispositivo são tidos como nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Assim sendo, mostra-se sem razão a alegação da nulidade do ato produzido pela autoridade lançadora, que na visão dos Recorrentes seria irregular, posto não trazer a clareza necessária para sua validade.

A constituição do crédito tributário, por meio do lançamento de ofício, como atividade administrativa vinculada, nos termos do artigo 142 da Lei nº 5.172 de 1966 (CTN)⁴, exige do fisco a estreita observância à legislação de regência, de forma que todo o procedimento fiscal instaurado abarque os requisitos legais exigidos. A inobservância da legislação que rege o lançamento fiscal, ou ainda de seus requisitos, implica invariavelmente em nulidade do procedimento administrativo, eis que na maioria das vezes sugere cerceamento do direito de defesa, impondo o seu reconhecimento pela própria Administração.

Ocorre que não é o caso do lançamento em análise, já que se reveste de todas as formalidades legais. A ampla defesa não se mostra agredida, na medida em que o procedimento fiscal traz em seu bojo todos os elementos necessários para a perfeita compreensão do débito, sua origem e seus fundamentos legais. Os anexos que constam dos autos, mostram os percentuais adotados para efeito dos cálculos e indicam o caminho e o critério seguidos pela fiscalização, bastando para se confrontar e afastar as arguições recursais.

O lançamento encontra-se satisfatória e exaustivamente fundamentado, tanto pelos motivos fáticos quanto de direito, uma vez que, além do detalhamento das importâncias lançadas, o auto de infração traz toda a legislação que apoia e autoriza a postura da fiscalização, não restando omissos em nenhum ponto. De outra ótica, a memória de cálculos e as origens do débito estão perfeitamente detalhadas nos autos e no Relatório Fiscal que os acompanham, não havendo qualquer imprecisão ou inexatidão a ser reconhecida, aliás, como bem destacado na decisão recorrida.

Por sua vez, a autoridade julgadora de primeira instância apresentou de forma clara e precisa, a partir dos argumentos apresentados pelo contribuinte, os motivos pelos quais concluiu pela improcedência da impugnação e consequente manutenção do crédito exigido por meio do auto de infração, não restando configurada a ocorrência de cerceamento de defesa.

Depreende-se do Relatório Fiscal que, a partir do procedimento fiscal realizado na Sociedade Médica de Sete Lagoas Ltda (SMSL), CNPJ nº 13.XXX.XXX/0001-50, com o objetivo de verificar a correta apuração dos tributos IRPJ, CSLL, PIS e COFINS da referida pessoa jurídica, nos anos-calendário 2014 e 2015, constatou-se que sociedade prestadora de serviços inerentes à medicina e atividades correlatas, localizava-se dentro do Hospital Irmandade Nossa Senhora das Graças e tinha como sócios médicos de diversas especialidades. Durante aquela fiscalização, comprovou-se que a SMSL não possuía qualquer estrutura física e operacional para a prestação de seus serviços.

⁴ **LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966.** Denominado Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Além disso, foram realizadas diligências em diversas pessoas jurídicas, dentre elas a Cooperativa de Trabalho Médico e Atividades Afins do Estado de Minas Gerais (COOPERCON), CNPJ nº 02.XXX.XXX/0001-28, restando comprovado que todos os sócios da SMSL eram também cooperados da COOPERCON. Foi demonstrado que a COOPERCON se utilizou de várias pessoas jurídicas com o intuito de repassar a seus médicos cooperados honorários simulados de lucros distribuídos, e desta forma, isentá-los do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF). Também restou comprovado que a COOPERCON se beneficiou de uma taxa de administração, que correspondia a um percentual dos honorários repassados aos médicos cooperados.

Segundo a fiscalização, da análise dos documentos obtidos no curso daquela ação fiscal, identificou-se que além da SMSL, outra pessoa jurídica utilizada pela COOPERCON era a SOMEPAS SR Ltda - Sociedade Médica do Hospital e Maternidade Santa Rita, CNPJ nº 04.XXX.XXX/0001-10, da qual o médico Cristiano de Avila Rajão era sócio nos anos-calendário 2014 e 2015.

Assim, ante a constatação de que os rendimentos declarados pelo sujeito passivo em suas declarações de ajuste anual dos exercícios de 2015 e 2016, anos-calendário de 2014 e 2015 como isentos e não tributáveis (distribuição de lucros) correspondiam na realidade a rendimentos tributáveis recebidos pela prestação de serviços médicos para a SOMEPAS, a fiscalização reclassificou tais rendimentos levando em consideração a sua essência.

Neste contexto, inexistiu qualquer alteração de critério jurídico, tampouco ofensa aos artigos 142 e 146 do CTN, uma vez que não houve modificação da fundamentação legal utilizada no contencioso, nem pela autoridade tributária e nem pelo colegiado que apreciou a defesa em primeiro grau.

Não há nenhuma vinculação ou prejudicialidade entre o presente lançamento e a autuação constante do processo nº 13603-720.850/2014-94, cujo interessado é o Hospital e Maternidade Santa Rita SA, correspondente à infração contribuição previdenciária do período de 01/01/2010 a 31/12/2010 e também em relação aos lançamentos dos tributos IRPJ e CSLL do período de janeiro a dezembro de 2012 da referida pessoa jurídica, de modo inexistir motivos para se cogitar da nulidade suscitada pelos Recorrentes, uma vez que o lançamento objeto dos recursos em exame cumpriu seu mister, seguindo os preceitos do artigo 142 do CTN e as disposições dos artigos 9º e 10 do Decreto nº 70.235 de 1972, ausentes, portanto, as causas de nulidade previstas no artigo 59 do referido Decreto.

Ao acima exposto, convém trazer à colação os fundamentos da decisão recorrida sobre o tema (fl. 3.906):

(...)

Em relação a alegação do contribuinte de 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 a grupo econômico,

tendo-lhe sido exigido tributos próprios da pessoa jurídica, não assiste razão ao impugnante.

Tratam-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 o contribuinte. Não houve, portanto, ofensa aos art. 142 e 146 do CTN.

Logo, na medida em que não ocorreu a desconsideração da pessoa jurídica SOMEPAS, mas, tão somente, a autuação do sócio, ora contribuinte, mediante a reclassificação dos rendimentos declarados indevidamente como isentos (lucros distribuídos), para rendimentos tributáveis do trabalho recebidos de pessoas jurídicas, não há que se falar em mudança de critério jurídico, nem tampouco, de consequente nulidade material do lançamento.

(...)

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

Os Recorrentes suscitam a nulidade do lançamento por ter sido utilizada prova emprestada de outro procedimento fiscal sem que o coobrigado COOPERCON fosse intimado na fase investigatória para prestar esclarecimentos essenciais para o exercício de defesa.

Conforme foi relatado pelo juízo *a quo*, não houve a utilização de prova emprestada uma vez que a autuação foi efetuada com base nos elementos constantes dos autos, obtidos mediante intimações efetuadas junto à SOMEPAS SR LTDA - Sociedade Médica do Hospital e Maternidade Santa Rita, da qual o contribuinte é sócio, tendo sido utilizados, de forma subsidiária, arquivos e documentos que estavam disponíveis no endereço eletrônico da própria COOPERCON.

Ademais, não há nenhum ato legal ou normativo no sentido de proibir a utilização, por parte do fisco, de provas emprestadas de outra fiscalização ou procedimento, nem mesmo há qualquer limitação com referência às provas que possam ser produzidas. Inclusive, o Código de Processo Civil, de aplicação subsidiária e supletiva ao processo administrativo tributário, em seu artigo 369⁵, admite o emprego de todos os meios de prova.

⁵ **LEI Nº 13.105, DE 16 DE MARÇO DE 2015.** Código de Processo Civil.

Art. 369. 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.

Quanto a não intimação da COOPERCON na fase inquisitória do procedimento fiscal, a decisão recorrida deve ser mantida pelos seus próprios fundamentos (fl. 3.907), abaixo reproduzidos, com os quais concordo, razão pela qual utilizo-os como razão de decidir neste ponto, a teor do disposto no artigo 114, § 12 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634 de 21 de dezembro de 2023:

(...)

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 da responsável solidária 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. E 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 pelo responsável solidário, 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.

(...)

No presente caso, o fato do responsável solidário somente ter tido a oportunidade de se manifestar sobre a exigência fiscal após a sua formalização não representa qualquer ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa ou inobservância do devido processo legal, uma vez que, nos termos do artigo 14 do Decreto nº 70.235 de 1972:

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

É a partir do 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 artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal.

Assim, não procede a afirmação de ter havido qualquer lesão ao princípio do amplo direito de defesa por parte do Recorrente, como se pode comprovar pelas extensas impugnações apresentadas pelo contribuinte e pelo responsável solidário, 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.

Por serem aplicáveis ao caso, convém trazer à colação, os teores das Súmulas CARF nº 46 e 162, abaixo reproduzidas:

Súmula CARF nº 46

Aprovada pelo Pleno em 29/11/2010

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF nº 162

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Por fim, os Recorrentes defendem a nulidade do lançamento em razão da fiscalização ter imposto a tributação com base no regime de competência, quando deveria ter apurado o tributo supostamente devido pelo regime de caixa.

Depreende-se das informações e documentos colacionados aos autos que a fiscalização adotou como critério de apuração dos valores dos honorários médicos cabíveis/recebidos pelo ora Recorrente, as informações constantes nas planilhas anexas às respectivas notas fiscais, nas datas em que elas foram emitidas. Desse modo, se os recebimentos de tais honorários ocorreram em períodos diferentes aos das emissões das notas fiscais/registros contábeis como alega o Recorrente, cabia a ele, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea comprovar as datas e valores efetivamente recebidos, uma vez que alegações desprovidas de meios de prova que as justifiquem não podem prosperar, visto que é assente em direito que alegar e não provar é o mesmo que não alegar.

Em vista dessas considerações, rejeita-se as preliminares suscitadas pelos Recorrentes.

MÉRITO

As questões meritórias comuns aos dois recursos voluntários são as seguintes: (i) da legalidade dos procedimentos adotados pelo contribuinte; (ii) da improcedência das alegações fiscais; atuação em conformidade da sociedade de acordo com as disposições legais e regulamentares e observância de entendimentos da RFB; (iii) do cancelamento da multa de ofício e dos juros de mora; observância do artigo 100, § único do CTN; (iv) da improcedência da aplicação da multa agravada de 150% e (v) da necessária compensação dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica SOMEPAS com os valores exigidos nesta autuação.

Além desses argumentos, o sujeito passivo principal insurgiu-se alegando a existência de erro na quantificação do tributo devido e o responsável solidário alegou a inexistência de responsabilidade tributária solidária da COOPERCON.

Como os Recorrentes apenas reproduzem as mesmas arguições das impugnações, sem apresentar fatos/elementos novos capazes de alterar as conclusões apontadas pelo juízo *a quo* em relação às insurgências quanto à: (i) legalidade dos procedimentos adotados pelo contribuinte e (ii) improcedência das alegações fiscais; atuação em conformidade da sociedade de acordo com as disposições legais e regulamentares e observância de entendimentos da RFB, por concordar com os fundamentos da decisão recorrida, cujo excerto segue reproduzido abaixo (fls. 3.908/3.914), motivo pelo qual os adoto como razão de decidir neste ponto, tendo em vista a disposição contida no artigo 114, § 12, inciso I do RICARF:

(...)

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 Fiscal, 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.

O contribuinte alega que nenhum dos argumentos listados no Termo de Verificação Fiscal levaria à conclusão obtida pela fiscalização de que a existência da SOMEPAS teria como único propósito obter economia tributária de maneira fraudulenta aos seus sócios, sendo essa uma mera consequência da prática de uma atividade regular da pessoa jurídica.

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.

Da Estrutura Física Própria

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.

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 16m, localizada dentro do Hospital, e outro contrato de comodato 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".

Em outro ponto, afirma a fiscalização que o primeiro cadastro SOMEPAS junto ao CNES deu-se apenas em 09/01/2014, ou seja, quase 14 anos após a sua constituição. Ademais, no Livro de Registro de Empregados constava apenas uma funcionária, admitida em 13/05/2016.

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.

Da Inexistência de Fundamentos para Desconsideração da Sociedade

Pugna o contribuinte 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 assembléias (*sic*) 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. 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.

Do Pagamento de Lucros a Não Sócios

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. Quanto aos chamados "sócios de serviços" o impugnante não fez prova efetiva de sua existência. Embora o impugnante 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 que prestaram serviços no interesse da sociedade, o que vem a confirmar que os chamados "lucros distribuídos" são, na verdade, remuneração por serviços prestados.

Da Distribuição Desproporcional dos Lucros

Defende o impugnante a legalidade dos lucros por ele 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.

Em verdade, 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.

Como ressaltado no Termo de Verificação Fiscal, 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 é vedado pelo art. 1008 do Código Civil: "E nula a estipulação contratual que exclua qualquer sócio de participar dos lucros e das perdas".

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.

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

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 então, 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 Fiscal, 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 pela 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.

Do Propósito Negocial

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

No entanto, 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 que houve uma melhora no "acesso a controles financeiros", bem como melhora nas negociações com "empregadores", 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.

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.

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 (*sic*) de responsabilidade perante as pessoas jurídicas e os sócios de eventuais autuações fiscais contra estes. Segue a transcrição na íntegra:

“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.".

Da Observância do Art. 129 da Lei nº 11.196/2005

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 estivesse verdadeiramente presente uma relação civil e comercial entre a SOMEPAS e os profissionais médicos, contudo não foi essa a realidade constatada pela fiscalização.

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.

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

Do Montante Devido

Em relação ao montante devido, o contribuinte 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. Alega que a Fiscalização considerou o recebimento pelo impugnante, a título de lucros, o valor de R\$76.424,50 (ano calendário 2014) e R\$ 89.431,66 (ano-calendário 2015), mas que, como atestam as DIRPF do impugnante e a DIRF da SOMEPAS, o valor efetivamente recebido a título de distribuição de lucros foi de R\$ 50.690,44 (2014) e 61.129,37 (2015). Tal fato, segundo o contribuinte, pode ser também comprovado por declaração a ser emitida pelo Banco no qual são efetuados os pagamentos dos repasses, devendo os autos serem baixados em diligência, caso se entenda necessário.

A Fiscalização 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 contribuinte apresenta documentos referentes à Minas Center Med (doc. 04, arquivo não paginável), 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, e também DIRF da SOMEPAS. No entanto, tais documentos não comprovam que o contribuinte não recebeu

efetivamente os valores constantes nas notas fiscais discriminadas no Anexo 3. 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.

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. 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. 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.

(...)

Em complemento aos fundamentos acima:

O conjunto probatório carreado aos autos conduz à conclusão de se tratar de remuneração do sujeito passivo principal autuado pelos atos/procedimentos médicos por ele praticados enquanto cooperado da COOPERCON e não enquanto sócio da SOMEPAS sendo nítidas a artificialidade na interposição da SOMEPAS e a ausência de uma justificativa não tributária.

Em decorrência, o lançamento foi efetuado em face do sujeito passivo beneficiário dos rendimentos recebidos da pessoa jurídica, em razão dos serviços médicos prestados, recaindo ainda sobre ele a responsabilidade pelo pagamento do imposto de renda devido, ainda que a fonte pagadora não tenha procedido à respectiva retenção, conforme dispõe a Súmula CARF nº 12, abaixo reproduzida:

Súmula CARF nº 12

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em 2006

Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual, é legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário, ainda que a fonte pagadora não tenha procedido à respectiva retenção. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Do exposto, nada a prover.

Da Multa de Ofício e dos Juros de Mora.

Os Recorrentes aduzem que deve ser afastada a penalidade aplicada, bem como os juros de mora tendo em vista ter seguido orientações emanadas do próprio fisco.

Sustentam ser incabível a imposição da multa agravada no presente caso, devendo ser afastada ante a falta de configuração da conduta dolosa do contribuinte por parte do fisco.

Colacionam doutrina e jurisprudência do CARF.

Ao final requerem, caso se entenda pela manutenção da penalidade, que a multa deve ser reduzida ao patamar de 75%, diante da inexistência de práticas sonegatórias ou fraudulentas.

Inicialmente vejamos os fundamentos da autoridade lançadora acerca dos motivos ensejadores para a aplicação da multa qualificada (fls. 58/59):

(...)

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

Além disso, ao omitir o montante de R\$ 111.819,81 (anos calendário 2014 e 2015) recebidos da SOMEPAS a título de “lucros distribuídos”, quando na verdade se trata de rendimentos decorrentes da prestação de serviços, ou seja, honorários médicos sujeitos à tributação pelo imposto de renda, praticou sonegação e fraude, uma vez que impediu/retardou por parte do Fisco o conhecimento da ocorrência do fato gerador do imposto de renda e modificou as características essenciais do fato gerador de modo a evitar o pagamento do IRPF.

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

Importante destacar que, considerando o somatório das notas fiscais emitidas pelas SOMEPAS nos anos-calendário 2014 (R\$ 11.661.166,86) e 2015 (R\$ 11.572.573,98), caso fosse tributado corretamente na pessoa física com base na alíquota de 27,5%, resultaria em pagamento do imposto de renda no montante de R\$ 6.389.278,73. Esse valor, que deixou de ser recolhido aos cofres da União, permitiria a vacinação gratuita de 425.951 pessoas contra a Influenza, cujo custo ao Governo Federal é de R\$ 15,00 por dose.

Conclui-se, portanto, que o fiscalizado praticou conduta definida como sonegação no art. 71 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, bem como as condutas de fraude e conluio, previstas nos arts. 72 e 73, respectivamente, da mesma Lei.

Por essa razão, foi aplicada multa de ofício no percentual de 150% sobre o valor do imposto devido conforme previsto no inciso I combinado com o parágrafo 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

(...)

Da reprodução acima extrai-se que a autoridade lançadora, diante de todo o conjunto probatório, agiu corretamente ao aplicar a multa de 150%, expondo a motivação de tal qualificação, qual seja, o fato de o contribuinte ter agido em conluio com seus sócios e com a COOPERCON, utilizando-se da pessoa jurídica interposta (SOMEPAS) para simular como sendo distribuição de lucros (rendimentos isentos), rendimentos decorrentes de prestação de serviços médicos sujeitos à tributação pelo imposto de renda. Restando claro, em última análise, que o único objetivo de se associar à SOMEPAS era mascarar o recebimento de honorários médicos visando uma economia ilícita de tributos.

Por conseguinte, inaplicável ao caso concreto, a disposição contida no artigo 100 do CTN, conforme bem pontuado pela autoridade julgadora de primeira instância (fl. 3.917):

(...)

Não se trata também, conforme alega o contribuinte, de caso em que se deva aplicar o parágrafo único do art. 100 do CTN, com afastamento da multa de ofício e dos juros de mora. Isso porque o que se nota dos presente (sic) 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.

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%.

(...)

A sanção pecuniária em exame foi corretamente imposta segundo os ditames legais e apontamentos do lançamento contudo, em razão da nova redação ao artigo 44, §1º *caput* e inciso VI da Lei nº 9.430 de 1996, dada pela Lei nº 14.689 de 2023 e nos termos do artigo 106, inciso II, alínea “c” do CTN, aplicável ao caso a legislação posterior menos severa, de modo que a multa qualificada deve ser reduzida ao patamar de 100%.

Os juros de mora estão previstos no artigo 61, § 3º da Lei nº 9.430 de 1996, a seguir transcrito:

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. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

De se ressaltar que a matéria não comporta maiores discussões, tendo sido pacificada no âmbito deste órgão colegiado, encontrando-se o entendimento sumulado, objeto das Súmulas CARF nº 4 e 108, nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 4

Aprovada pelo Pleno em 2006

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. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF nº 108

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Por ostentarem a natureza meramente compensatória a exigência dos juros de mora deve ser mantida no presente lançamento. Em vista do exposto, não merecem acolhimento os argumentos do Recorrente.

Portanto, sendo a atividade de lançamento vinculada e obrigatória sob pena de responsabilidade funcional, não há margem para qualquer discricionariedade por parte do fisco no momento da constituição do crédito tributário para não exigir a multa de ofício e os juros de mora em virtude do descumprimento a destempo da obrigação tributária por parte do contribuinte.

Do Pedido de Compensação de Tributos.

Os Recorrentes sustentam a necessidade de compensação dos tributos federais (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS e outros) devidos/recolhidos nos anos-calendário de 2014 e 2015 pela pessoa jurídica SOMEPAS, oriundos de valores cujo fato gerador foi transferido para a pessoa física.

Relatam que: (i) a SOMEPAS optou pelo lucro presumido nos anos-calendário de 2013 a 2015 e (ii) há incidência de PIS/COFINS às alíquotas somadas de 3,65% sobre a receita bruta; verifica-se a incidência de tributos federais sob os códigos de arrecadação da pessoa jurídica no montante total de R\$ 18.791,50 (dezoito mil, setecentos e noventa e um reais e cinquenta centavos), no tocante à parcela recebida pelo Recorrente.

Requerem seja determinado à autoridade lançadora que refaça seus cálculos, considerando, proporcionalmente aos lucros recebidos pelo Recorrente, os valores arrecadados/lançados sob os códigos da pessoa jurídica nos períodos de 2014 e 2015.

A decisão recorrida rechaçou tais argumentos dos Recorrentes, conforme se observa do excerto abaixo reproduzido (fls. 3.917/3.918), devendo ser mantida pelos seus próprios fundamentos, com os quais concordo:

(...)

Do Pedido de Compensação dos Tributos

O impugnante alega que a SOMEPAS obteve receitas oriundas de pagamentos da COOPERCON no período da autuação, e efetuou recolhimento de tributos sob os códigos da pessoa jurídica (IRPJ, CSLL, COFINS e PIS). Diante disso, entende necessária a compensação de tais tributos, oriundos de valores cujo fato gerador foi transferido para a pessoa física, devendo-se encaminhar à autoridade lançadora para que refaça seus cálculos, considerando, proporcionalmente aos lucros recebidos pelo impugnante, os valores arrecadados/lançados sob os códigos de pessoa jurídica nos anos de 2014 e 2015.

De início, deve-se esclarecer que os tributos e contribuições que porventura a SOMEPAS pagou nada tem a ver com a remuneração recebida pelo interessado, cuja natureza tributável foi já detalhada na presente ação fiscal.

Na hipótese de um contribuinte eventualmente ter efetuado recolhimentos indevidos, a legislação tributária expressamente prevê o modo como tais valores podem ser restituídos ou compensados. Devem ser observadas sempre as normas aplicáveis, que não contemplam a possibilidade de se abater do tributo devido por uma pessoa física os valores recolhidos em nome de uma pessoa jurídica.

De toda forma, vale reproduzir o artigo 65 da Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017, que estabelece que as compensações de tributos federais devem se dar por meio de PER/DCOMP, conforme exposto a seguir:

Art. 65. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo administrado pela RFB passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB, ressalvadas as contribuições previdenciárias, cujo procedimento está previsto nas Seções VII e VIII deste Capítulo, e as contribuições recolhidas para outras entidades ou fundos.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada, pelo sujeito passivo, mediante declaração de compensação, por meio do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante o formulário Declaração de Compensação, constante do Anexo IV desta Instrução Normativa, (grifo nosso)

Está claro, portanto, que não é cabível o pedido de compensação formulado no âmbito do contencioso administrativo.

(...)

O argumento acerca da necessidade compensação dos tributos federais (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) devidos/recolhidos pela pessoa jurídica da SOMEPAS, oriundos de valores cujo fato gerador foi transferido para a pessoa física não encontra amparo legal, uma vez que os fatos decorreram de fraude. Além disso, não houve transferência de renda da SOMEPAS para o contribuinte principal, uma vez que o rendimento foi auferido pela pessoa física, decorrente de prestação de serviços médicos e não é isento, portanto reclassificado pelo fisco, tal como consta da exação.

Assim, não prospera o pedido de compensação com tributos recolhidos pela SOMEPAS, eis que a compensação tributária tem natureza de direito subjetivo do contribuinte com rito procedimental e normativo próprios diversos dos afetos aos processos administrativos que tratam de autuação fiscal, ainda mais quando o valor a ser compensado foi pago por pessoa com personalidade jurídica diversa.

A Lei nº 9.430 de 1996, em seu artigo 74, prevê a possibilidade de compensação de créditos passíveis de restituição ou ressarcimento apurados pelo sujeito passivo, com débitos próprios relativos a tributos e contribuições apurados pela Secretaria da Receita Federal, vedando-se, todavia, a compensação na hipótese em que o crédito seja de terceiro (§ 12, inciso II, alínea “a”):

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições

administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002) (Vide Decreto nº 7.212, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 608, de 2013) (Vide Lei nº 12.838, de 2013) (Vide Medida Provisória nº 1.176, de 2023) (Vide Lei nº 14.690, de 2023) (Vide Medida Provisória nº 1.314, de 2025)

(...)

§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

(...)

II - em que o crédito: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

a) seja de terceiros;

(...)

Por fim, ainda que não seja o caso dos presentes autos a questão da homologação tácita, todavia, para corroborar o entendimento acerca da impossibilidade de compensação de débito e crédito de sujeitos passivos distintos, merece trazer à colação o teor da Súmula CARF nº 170:

Súmula CARF nº 170

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

A homologação tácita não se aplica a pedido de compensação de débito de um sujeito passivo com crédito de outro. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Em vista dessas considerações não há como ser acolhido o pedido dos Recorrentes.

Da Responsabilidade Solidária da COOPERCON.

O responsável solidário afirma que, se mantida a alguma parcela do lançamento deve ser excluída a responsabilidade solidária atribuída pela fiscalização à COOPERCON, com esteio no artigo 124, inciso I do CTN.

Alega que a COOPERCON está sendo responsabilizada por cumprir o seu papel social descrito em seus atos constitutivos e obedecer aos preceitos legais veiculados pela Lei nº 5.764 de 1971 que institui o regime jurídico das sociedades cooperativas.

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

Aduz que a fiscalização deveria ter demonstrado e comprovado o conluio, a fraude, o ilícito, o que não o fez, mas apenas trouxe à consideração, de forma distorcida, fatos que, ao

contrário do que afirma o fisco, atestam o fiel cumprimento do papel institucional e legal da sociedade cooperativa.

Como tais argumentos foram apresentados por ocasião da impugnação e foram devidamente analisados pelo juízo *a quo*, de modo que a decisão recorrida deve ser mantida pelos seus próprios fundamentos, abaixo reproduzidos (fls. 3.918/3.921):

(...)

Da Responsabilidade Solidária da COOPERCON

Aduz que deve ser afastada a responsabilidade solidária atribuída à mesma pela fiscalização, com esteio no art. 124, inciso I, do CTN.

Afirma que a COOPERCON está sendo responsabilizada por cumprir o seu papel descrito em seus atos constitutivos e obedecer aos preceitos legais veiculados pela Lei 5.764/1971, que institui o regime jurídico das sociedades cooperativas. A COOPERCON nada mais fez que praticar atos cooperativos. Aliás, suas (*sic*) atuação no presente caso reforça ainda mais a existência de motivos não tributários, pois a atuação via cooperativa é onerosa do ponto de vista fiscal, uma vez que implica incidência de tributos em cascata, porém traz vantagens não tributárias aos associados, como melhores oportunidades e condições de aquisição de bens e serviços, crescimento profissional e maior alcance de mercado.

Continua dizendo que não há evidente controle absoluto da COOPERCON sobre a SOMEPAS, como afirma a fiscalização. Além de a SOMEPAS receber recursos provenientes de outras entidades, o simples fato de a contabilidade da cooperativa ser a mesma da SOMEPAS e de os empregados da cooperativa prestarem serviços à SOMEPAS não ultrapassa o razoável. Pelo contrário, esse é o escopo da cooperativa. A remuneração recebida (3% dos repasses efetuados à SOMEPAS) é mais que razoável, e serve para custear as despesas operacionais da cooperativa que age em prol de seus associados, sem finalidade de lucro. Não há que se falar em interesse econômico em razão disso.

No entanto, deve-se mencionar que no tocante a sujeição passiva solidária o artigo 124, I da Lei 5.172, de 1966 (CTN) dispõe:

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 (*sic*) 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 mesmo período:

(...)

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:

"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, 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 sociedades médicas é também comprovado pelas reuniões entre a cooperativa e o Hospital Vitallis do Barreiro e entre a cooperativa e uma representante da empresa Prezário 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. 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.

As respostas da gerente geral da COOPERCON da mesma forma evidenciam o papel de controle da COOPERCON diante das sociedades médicas, como bem resumiu a fiscalização:

"tudo era controlado pela cooperativa, desde o simples ingresso no 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 co-responsabilidade da COOPERCON, cabendo manter-se a atribuição de responsabilidade tributária solidária.

(...)

Do exposto, nada a prover.

Doutrina, Jurisprudência e Decisões Administrativas.

No que concerne à interpretação da legislação e ao entendimento jurisprudencial indicado pelo Recorrente, nos termos do artigo 100 do Código Tributário Nacional (CTN), somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso.

Assim os entendimentos firmados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e, inclusive, pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, ainda que reiterados acerca de determinada matéria, não possuem efeito vinculante perante a autoridade administrativa de julgamento, ressalvada a hipótese de edição de súmula administrativa, nos termos do artigo 25, §13 do Decreto nº 70.235 de 1972, incluído pela Lei nº 14.689 de 2023.

Por sua vez, a jurisprudência emanada do poder judiciário também não vincula a autoridade julgadora, seja por falta de previsão legal, seja pelo fato da decisão judicial, em regra, só fazer coisa julgada entre as partes, não beneficiando nem prejudicando terceiros, nos termos do artigo 503 da Lei nº 13.105 de 2015 (Código de Processo Civil), respeitados os ditames do Decreto nº 2.346 de 1997 e do artigo 19 da Lei nº 10.522 de 2002.

Da mesma forma as posições doutrinárias não integram a legislação tributária nos termos dos artigos 96 e 100 do CTN.

Questão Suscitada na Sustentação Oral

Quando da sustentação oral, o patrono do contribuinte suscitou que restasse consignado no voto a situação do contribuinte perante a sociedade SOMEPAS. Tal pedido se mostra inadequado, pois a mesma se encontra descrita no próprio Termo de Verificação Fiscal, cujo excerto segue abaixo (fl. 17), além de ter sido reproduzida no presente voto (fl. 06):

(...)

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

(...)

Ademais, convém ressaltar que no item “4.1 COM RELAÇÃO À SOMEPAS E SUAS ALTERAÇÕES CONTRATUAIS” a autoridade lançadora faz uma análise minuciosa das alterações contratuais, enfatizando a movimentação societária ocorrida em cada uma delas (fls. 29/33).

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, vota-se por conhecer dos recursos voluntários interpostos pelo sujeito passivo principal e pelo responsável tributário;

rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento e, no mérito, dar-lhes parcial provimento para reduzir a multa de ofício ao percentual de 100% em razão da retroatividade benéfica da Lei nº 14.689 de 2023.

Assinado Digitalmente

Débora Fófano dos Santos