



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.724855/2019-44
ACÓRDÃO	2302-004.498 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DANIEL DE AVILA RAJAO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2015, 2016

NULIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL.

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

REGIME DE APURAÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO.

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

PROVA EMPRESTADA. ADMISSIBILIDADE.

É lícito ao Fisco federal valer-se de informações colhidas por outras autoridades fiscais para efeito de lançamento de imposto de renda, desde que estas guardem pertinência com os fatos cuja prova se pretenda oferecer.

RECLASSIFICAÇÃO DOS RENDIMENTOS AUFERIDOS NA PESSOA FÍSICA.

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

MULTA QUALIFICADA.

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

MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO A 100%.

O inciso VI, §1º, do art. 44 da Lei n. 9.430/96, deve ser aplicado, retroativamente, tratando-se de ato não julgado definitivamente, conforme o art. 106, inciso II, alínea 'c', do CTN.

COMPENSAÇÃO DE IRPJ COM IRPF.

Revela-se incabível a pessoa física pleitear em seu nome a compensação do crédito tributário lançado de ofício em face dela com os impostos apurados, lançados e recolhidos, mesmo que indevidamente, pela pessoa jurídica.

O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrados pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, somente pode utilizá-lo na compensação de débitos próprios.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

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

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 e, no mérito, dar-lhes provimento parcial, para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100% (cem por cento), nos termos da Lei nº 14.689/2023.

Assinado Digitalmente

Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo – Relatora

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Rosimery Brandao Barbosa (substituto[a] integral), Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Maria Auxiliadora de Sousa Ramalho Fonseca (substituto[a] integral), Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Roberto Carvalho

Veloso Filho, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Alfredo Jorge Madeira Rosa, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Rosimery Brandao Barbosa.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração referente ao Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF), atinente aos anos-calendários de 2014 e 2015, lavrado em virtude de a fiscalização ter apurado que o contribuinte classificou indevidamente como isentos (distribuição de lucros), na Declaração de Ajuste Anual, rendimentos decorrentes do trabalho não assalariado, referente à honorários médicos.

É ver trecho da decisão de piso, que resume a infração apurada (e-fls. 3681/3712):

Em procedimento fiscal realizado perante a Sociedade Médica de Sete Lagoas Ltda, CNPJ n.º 13.XXX.XXX/0001-50, doravante denominada “SMSL”, visava verificar a correta apuração dos tributos IRPJ, CSLL, PIS e COFINS da referida pessoa jurídica, nos anos calendário 2014 e 2015.

No curso daquele procedimento, 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.

Mediante diversas diligências, restou comprovado que todos os sócios da SMSL eram também cooperados da COOPERCON, Cooperativa de Trabalho Médico e Atividades Afins do Estado de Minas Gerais, CNPJ n.º 02.XXX.XXX/0001-28.

Restou demonstrado também que a COOPERCON se utilizou de várias pessoas jurídicas com o intuito de repassar a seus médicos cooperados honorários simulados de lucros distribuídos, e desta forma, isentá-los do imposto sobre a renda da pessoa física (IRPF).

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

Da análise dos documentos obtidos no curso daquela ação fiscal, verificouse que além da SMSL, outra pessoa jurídica utilizada pela COOPERCON era a SOMEPAS SR Ltda - Sociedade Médica do Hospital e Maternidade Santa Rita, CNPJ n.º 04.162.454/0001-10, denominada “SOMEPAS”, da qual o autuado era sócio nos anos calendário 2014 e 2015.

Desta forma, foi aberta ação fiscal em nome deste contribuinte, relativamente ao cumprimento de suas obrigações legais referentes ao IRPF dos anos calendário supracitados, em razão dos serviços prestados para a SOMEPAS.

Os rendimentos tributáveis recebidos de pessoas jurídicas são referentes a valores recebidos da COOPERCON e da SOMEPAS, bem como da PREVIMINAS, CNPJ n.º 20.XXX.XXX/0001-65, Pref. Belo Horizonte CNPJ n.º 18.XXX.XXX/0001-40, Unicooper CNPJ n.º 03. XXX.XXX /0001-16, Ipsemg CNPJ n.º 17. XXX.XXX /0001-25 e Justiça Federal de 1º grau, CNPJ n.º 05.452.786/0001-00.

Os rendimentos isentos e não tributáveis, por sua vez, estão discriminados nas respectivas DIRPF, em sua maior parte, como lucros recebidos da empresa SOMEPAS.

Diante dos esclarecimentos e elementos de prova trazidos a este procedimento fiscal pelo contribuinte e pela SOMEPAS, conforme minucioso relato às fls.

20/30, itens 2 e 3 do Termo de Verificação Fiscal, bem como das informações constantes dos bancos de dados da Receita Federal do Brasil e dos documentos já obtidos no procedimento fiscal junto à SMSL, temos as seguintes constatações e apurações:

- nos anos-calendário fiscalizados, os administradores da SOMEPAS eram:
 - a) até 11/04/2013: Carlos Alberto Pimentel, CPF n.º XXX.XXX.136-15, como diretor administrativo, e Elias José Bechara, CPF n.º XXX.XXX176-68, como diretor clínico;
 - b) a partir de 11/04/2013 e durante os anos-calendário fiscalizados: Guilherme Lacerda de Almeida, CPF n.º XXX.XXX.466-49, como diretor administrativo, e Elias José Bechara como diretor clínico;
- 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 da sede do hospital, a empresa obteve uma sala emprestada no local, onde ocorria o serviço de faturamento;
- a SOMEPAS não possuía estrutura física própria, tampouco corpo auxiliar para a prestação de seus serviços, sendo que os atendimentos médicos eram realizados diretamente pelos sócios em diversos hospitais e entidades de saúde. Em Termo de Resposta, afirma que a constituição da pessoa jurídica se deu para que seus sócios pudessem obter “maior rentabilidade em honorários médicos”;
- a SOMEPAS apresentou 14 contratos de prestação de serviços com pessoas jurídicas, sendo que verificou-se que quase todos são padronizados, com cláusulas idênticas ou muito semelhantes. A maioria dos contratos estabelece que o local de atendimento será nas instalações do Hospital e Maternidade Santa Rita S/A. Entretanto, alguns

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

- a SOMEPAS informou que “no ano de 2002 se associou como pessoa jurídica de uma cooperativa de serviços médicos e que aquela 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;
- 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 Receita Federal obteve acesso a diversos arquivos e documentos que estavam disponíveis no endereço eletrônico da COOPERCON, os quais demonstram o controle que essa cooperativa possuía junto as sociedades civis que administra, dentre elas a SOMEPAS (fls. 37/43 - item 4.4);
- é claro o papel 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. A COOPERCON realizava planejamento tributário e orientava seus cooperados sobre as diferenças entre se associar ou não a uma dessas sociedades médicas;
- 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, conseqüentemente, amplia seu nicho mercadológico e poder de negociação, uma vez que seu ambiente de negócio, com tal modus operandi, tem crescido cada vez mais;

- 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 do tipo limitada, sendo nos termos do §1º do artigo 1.072 do Código Civil, a despeito de ter sido intimada a apresentar as atas de assembléia realizadas, a SOMEPAS não entregou nenhuma no curso do procedimento fiscal;
- analisando-se a documentação apresentada durante a ação fiscal, restou comprovado que houve a distribuição de lucros a diversos médicos não pertencentes ao quadro societário da SOMEPAS. 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 do mesmo diploma;
- o anexo 02 do Termo de Verificação Fiscal contém a listagem de todos os médicos que receberam valores da SOMEPAS nos anos-calendário fiscalizados, sendo que alguns deles que receberam “lucros distribuídos” em 2014 e 2015 sequer eram sócios à época, e só passaram a integrar o quadro societário da empresa somente a partir da 7ª alteração contratual assinada em 01/07/2016;
- 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”. Ao ser realizada a distribuição de lucros de forma exclusivamente prevista nesta cláusula, 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 (É nula a estipulação contratual que exclua qualquer sócio de participar dos lucros e das perdas);
- em todas as notas fiscais apresentadas pelas SOMEPAS, no campo “Descrição dos Serviços” consta apenas “Honorários Médicos”. A SOMEPAS admite em Termo de Resposta que os repasses financeiros feitos aos sócios não tinham natureza de lucros distribuídos, mas 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...”;

- a falta de reuniões ou assembléias 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;
- a SOMEPAS possuía 78 sócios nos anos-calendário fiscalizados, o que provoca a indagação: como é possível, com tal quantidade de sócios, controlar a qualidade dos serviços médicos prestados e administrar os diversos problemas diários inerentes a uma sociedade, com uma estrutura tão precária, sem nenhum funcionário, já que o primeiro funcionário da empresa foi contratado somente em 2016?
- 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;
- 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 e a receber seus repasses/honorários por meio dos serviços prestados pela COOPERCON, que detém controle total sobre a SOMEPAS;
- a SOMEPAS não possui estrutura nem funcionários, sendo o único funcionário contratado 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. Nas questões formais constatou-se irregularidade, 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 assembléias 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;

- diante da falta de propósito comercial, a fiscalização entende como artifício jurídico a adesão ao quadro societário da SOMEPAS, objetivando burlar a tributação que deveria incidir sobre os honorários médicos auferidos pelos cooperados da COOPERCON. A tributação não deve se basear no que está escrito, mas no fato econômico praticado, ou seja, a prevalência da substância sobre a forma;
- o art. 421 do Código Civil condiciona a liberdade contratual à função social do contrato, enquanto o art. 422 elege a probidade e a boa-fé como princípios a serem seguidos pelos contratantes em geral. Tais regras valem também para os contratos e estatutos das sociedades. Desta forma, contratos ou estatutos de sociedade criada com o propósito único de prover economia tributária aos seus sócios, mediante pagamentos de honorários travestidos de distribuição de lucros, podem ser impugnados pelo Fisco e as operações correlatas desconsideradas em razão do descumprimento da função social, da probidade e da boa-fé;
- nos termos do art. 884 do Código Civil, se o contrato ou o estatuto elenca o objeto social e as atividades a que se propõe a sociedade, é nessa linha de atuação que deverá ocorrer a geração de riquezas. A SOMEPAS não possui como objeto social a economia de tributos por parte de seus sócios, portanto, sendo este seu único propósito, a sua atuação é diversa da normalidade de seu objeto;
- os arts. 421, 422 e 884 possibilitam desconsiderar a eficácia de determinados atos jurídicos que importem modificação do sujeito passivo ou da obrigação tributária que originariamente seria devida. Com base nos elementos de prova, restou comprovado que os pagamentos feitos pela SOMEPAS consistiam em efetiva contraprestação por serviços médicos prestados pelas pessoas físicas, sujeitos, portanto, à incidência do imposto sobre a renda da pessoa física (IRPF);
- o fiscalizado aderiu ao quadro societário da SOMEPAS com o único objetivo de obter economia tributária. A associação da SOMEPAS à COOPERCON reforça que não havia necessidade da existência da sociedade médica nos negócios jurídicos estabelecidos com as empresas que contrataram serviços dela, uma vez que todo o controle era exercido pela COOPERCON, tanto das negociações, quanto cobranças, controle contábil e até mesmo tributário. Todos os sócios da SOMEPAS nos anos-calendário fiscalizados eram cooperados da COOPERCON. A existência da sociedade médica era necessária apenas para que os pagamentos de honorários médicos da COOPERCON para seus cooperados “assumissem a forma” de lucros distribuídos, gerando assim a economia tributária;

Informa a autoridade lançadora que para imputação da infração apurada, 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:

- a) 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;
- b) 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, conforme consta no anexo 02;
- c) 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;

Foi aplicada, portanto, a multa qualificada no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), nos termos do art. 44, § 1º, da Lei 9.430/96.

Por fim, foram arrolados como responsável solidário, com base no art. 124, inciso I do CTN, a Coopercon.

O lançamento foi impugnado pelo contribuinte e responsável solidário e os autos foram encaminhados à DRJ. Os membros da 5ª Turma da DRJ/REC, por unanimidade de votos, julgaram improcedentes as impugnações, mantendo o crédito tributário exigido e a responsabilização solidária.

Cientificados do acórdão, o contribuinte e o solidário apresentaram recursos voluntários tempestivos, alegando, em breve síntese:

Coopercon (solidário) - e-fls. 3721/3778 e Daniel de Ávila Rajão (contribuinte) – e-fls. 3781/3842:

- a) Preliminarmente, a autuação padece de nulidade material, uma vez que a Receita Federal, emitiu atos administrativos (outros lançamentos fiscais) que consideravam ser a SOMEPAS uma pessoa jurídica, pertencente a um grupo econômico e, ainda, contribuinte do imposto de renda como pessoa jurídica. Ou seja, até o ano de 2016 (durante todo o período objeto da fiscalização), pelo menos, as autoridades fiscais expressamente reconhecerem ser a SOMEPAS contribuinte pessoa jurídica. Portanto, na presente autuação, há nítida mudança de critério jurídico. Não há dúvidas, portanto, de que o lançamento padece de nulidade.(art. 146 do CTN);

- b) Além da nulidade demonstrada no tópico anterior, outros vícios maculam o lançamento, dentre os quais a utilização de prova emprestada de outro procedimento fiscal, sem a devida observância dos procedimentos necessários ao cumprimento da ação fiscal, especificamente a intimação de Coobrigado, o que a torna irremediavelmente nula. Da análise dos documentos obtidos no curso de outra ação fiscal (referente à sociedade SMSL), verificou-se que além da SMSL, outra pessoa jurídica utilizada pela COOPERCON era a SOMEPAS. A nulidade, portanto, evidencia-se, uma vez que não houve no presente caso intimação da COOPERCON na fase investigatória para prestar esclarecimentos que seriam mais do que necessários ao deslinde da controvérsia. Valeu-se a fiscalização de prova emprestada e sem intimar a COOPERCON (acusada pela fiscalização de ser artífice do “planejamento”);
- c) Outra situação que ensejaria a nulidade da autuação, com base no art. 142 do CTN (inobservância do critério legal), seria que a fiscalização impôs tributação com base no “regime de competência”, quando, em decorrência da ilegal desconsideração da sociedade, deveria ter apurado o tributo supostamente devido pelo “regime de caixa”. Conforme Anexo 3, a Receita divide, pela produção de cada sócio, o valor das notas fiscais emitidas pela SOMEPAS. No entanto, há casos em que a SOMEPAS sequer distribuiu lucros aos sócios, porquanto não houve pagamento pelos tomadores de serviços. O imposto de renda deve no mês do recebimento dos valores e não no momento da emissão do documento fiscal, o que não ocorreu no caso;
- d) No mérito, expõe que em diversos casos idênticos, de outros sócios da SOMEPAS, a própria DRJ julgou procedente a impugnação apresentada e exonerou o crédito tributário constituído;
- e) Ao contrário do que sustenta a fiscalização, a ausência de estrutura física própria e a não organização como sociedade empresária são permitidas pela legislação. A prestação de serviços médicos por sociedades em ambientes de terceiros não desnatura a sociedade, somente impõe vedação à aplicação das bases reduzidas na apuração do IRPJ e da CSLL pelo lucro presumido e nas estimativas mensais;
- f) A sociedade simples, ao adotar um dos tipos de sociedade empresária possíveis (no caso, a limitada), não perderá sua natureza de sociedade simples, sendo, por isso, registrada perante o Registro Civil das Pessoas Jurídicas (artigo 983 c/c artigo 1.150, ambos do Código Civil). Com efeito, a não apresentação de atas de reuniões/assembleias não pode dar azo à invalidade da pessoa jurídica, sobretudo para fins tributários. Isso em nada diz respeito ao Fisco. De todo modo, nas alterações contratuais anexas ao

PTA à defesa e já apresentadas à fiscalização durante o procedimento investigatório, atestam que os sócios aprovaram, por unanimidade, as demonstrações contábeis e as contas dos administradores, o que joga por terra as alegações de ausência de deliberações formais a respeito da sociedade;

- g) O fato de a planilha denominada “Relação de Atendimentos”, na qual consta o nome do paciente, convênio, data do atendimento, nome do médico que prestou o serviço, acompanhar cada documento fiscal não tem o condão de desnaturar os lucros recebidos. Muito pelo contrário, a planilha atesta a legalidade da distribuição desproporcional de lucros, com base em critérios estabelecidos no contrato social (produtividade de cada sócio), o que é admitido expressamente pela Receita Federal;
- h) Segundo a própria RFB, a distribuição de lucros aos sócios que não participam do capital também é isenta de imposto de renda, desde que observadas as regras contábeis e fiscais aplicáveis à apuração do resultado e do lucro das pessoas jurídicas. Nesse compasso, não há qualquer ilegalidade no pagamento de lucros aos sócios de serviços que exercem atividades em nome da sociedade, como ocorreu no presente caso. Para que pudesse desconsiderar a natureza de lucros pagos aos sócios de serviços, deveria o Fisco ter provado a insuficiência dos lucros;
- i) O critério utilizado para a distribuição dos lucros – trabalho individual de cada sócio – está perfeitamente de acordo com as disposições legais e com o contrato social, bem como de acordo com as orientações da Receita Federal dispostas na SC nº 46 da 6ª Região Fiscal, que exige apenas a previsão contratual de distribuição desproporcional;
- j) Nos termos do art. 1007 do Código Civil, Solução de Consulta COSIT nº 120/2016 e jurisprudência do CARF, não há qualquer ilegalidade no critério adotado na distribuição de numerário ao autuado, pois, além de haver previsão contratual para a distribuição desproporcional, a SOMEPAS adotou critérios perfeitamente condizentes com a sua natureza jurídica de sociedade de profissionais. Admite-se a isenção sobre lucros distribuídos a sócios de sociedades simples, que prestam serviços profissionais em nome da sociedade, desde que exista no contrato social disposição de distribuição desproporcional e a contabilidade da sociedade aponte de forma discriminada o lucro distribuído a cada sócio;
- k) O fato de os médicos sócios serem, anteriormente à constituição da pessoa jurídica SOMEPAS, cooperados da COOPERCON, e prestarem atendimentos médicos ao Hospital como pessoas físicas, nada tem de ilegal. Pelo contrário,

a própria legislação induz a constituição de pessoas jurídicas por profissionais liberais, tanto é que admite a atuação individual de médicos por meio de empresa individual de responsabilidade limitada ("EIRELI"), ainda que sem qualquer tipo de estrutura física, como se extrai de Soluções de Consulta da COSIT;

- l) A Secretaria de Estado da Saúde de Minas Gerais impõe a constituição de pessoas jurídicas por profissionais médicos para fins de recebimento de repasses do Sistema Único de Saúde ("SUS") - RESOLUÇÃO SES N.º 0599, 11 DE NOVEMBRO DE 2004. Deste modo, não pode ser considerado planejamento tributário, muito menos de caráter abusivo, a organização de acordo com regras estimuladas pelo ordenamento jurídico e pelo próprio poder público;
- m) A criação da SOMEPAS foi necessária em razão da necessidade de melhor organização dos fluxos de trabalho, conforme informado na prestação de informações ao Fisco durante a fase investigatória. O fato de a COOPERCON prestar serviços de gestão empresarial, mediante "remuneração" (3% do total dos repasses) atesta o propósito negocial da estrutura, que é justamente aglutinar sociedades e pessoas físicas – nos termos da legislação cooperativista – com a finalidade de ganho de escala, de melhores poderes de negociação, de otimização de custos com mão de obra de atividades fins (contadores, departamento jurídico, cobrança etc.);
- n) A estrutura desconsiderada pelo Fisco não traz, necessariamente economia fiscal. Isso porque, ao transitarem pela cooperativa, os valores repassados à SOMEPAS sofrem tributação pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, gerando incidência em cascata, além de uma taxa de administração de 3% sobre os valores repassados. Os custos são, portanto, maiores que se a SOMEPAS contratasse diretamente com os hospitais. E isso está evidente nos demonstrativos de pagamento apresentados ao Fisco;
- o) Além de tudo que já se expôs, outro ponto que merece análise é a completa desconsideração, pela Receita Federal, da norma disposta no artigo 129 da Lei 11.196/2005, que assegura a prestação de serviços intelectuais de natureza científica, como os serviços médicos, por meio de pessoa jurídica. Desta forma, para que se afaste a aplicação do art. 129 da Lei 11.196/2005, seria imprescindível que o Fisco comprovasse a presença dos requisitos do art. 3º da CLT, ou seja, a caracterização da relação empregatícia. Menciona jurisprudência do CARF, da DRJ e a ADC 66;
- p) O contribuinte alega erro na quantificação do tributo devido, vez que, de acordo com a fiscalização o recorrente teria recebido a título de lucros R\$

281.053,94 (2014) e R\$ 364.962,47 (2015). Contudo, como DIRPF e DIRF da SOMEPAS o valor efetivamente recebido foi R\$ 103.125,25 e R\$ 91.903,12.

- q) Insurge-se contra a qualificação da multa de ofício. Em primeiro lugar, como exposto no tópico preliminar, houve fiscalizações anteriores que consideraram, até o exercício de 2016, a validade da pessoa jurídica SOMEPAS, não sendo apontado pelo Fisco qualquer vício capaz de desconsiderar a sua existência. Diante disso, os sócios, dentre estes o Recorrente, tinham legítima certeza jurídica da existência e validade da SOMEPAS. Além disso, a SOMEPAS, na distribuição de lucros aos sócios, seguiu exatamente os critérios determinados pela RFB, ou seja, segrega remuneração de lucros de pro labore, consoante determina a Solução de Consulta COSIT 120/2016. Não há, no presente caso, qualquer prova de registro de documentos inidôneos, adulteração de documentos contábeis ou fiscais ou qualquer outro ato que possa ser considerado fraude. Os serviços foram efetivamente prestados e declarados ao Fisco, sem qualquer omissão de rendimentos;
- r) Caso subsistente o lançamento, devem ser decotadas do lançamento as parcelas referentes aos tributos federais exigidos/recolhidos da pessoa jurídica nos anos-calendário;
- s) Por fim, requer a declaração de inexistência de responsabilidade tributária solidária da COOPERCON, uma vez que a mesma está sendo indevidamente responsabilizada por cumprir seu papel social descrito em atos constitutivos, obedecendo aos preceitos legais veiculados pela Lei n.º 5.764/71, que dispõe sobre o regime jurídico das cooperativas.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo**, Relatora.

Os Recursos Voluntários são tempestivos e atendem aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deles conheço.

1 PRELIMINARES E MÉRITO

Os recorrentes repisam as razões e argumentos já aduzidos em sede de impugnação. Não obstante, concordo com a decisão de piso e adoto os fundamentos ali expostos, mediante a reprodução do seguinte trecho (art. 114, §12, do RICARF):

Da Preliminar de Nulidade do Lançamento No que tange à preliminar suscitada, cabe esclarecer que as hipóteses de nulidade do processo administrativo fiscal estão previstas art. 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.

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

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

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

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

Na espécie, a definição da natureza jurídica do rendimento é suficiente para enquadrá-lo como isento ou não.

A aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza é fato imponible do imposto de renda pessoa física, conforme previsto nos dispositivos legais que embasam o lançamento, discriminados no auto de infração, notadamente, o art. 37 do RIR/99, aprovado pelo Decreto 3.000/99, o qual consolida o disposto no art. 43, I e II do CTN, e art. 3º, § 1º da Lei 7.713/88:

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

(...)Com efeito, a previsão legal do fato imponible do tributo está no art. 43 do Código Tributário Nacional (CTN):

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

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

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

A Lei nº 7.713, de 1988, em seu art. 3º, também define essa situação, in verbis:

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

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

Em suma, o auto de infração e anexos contemplam a descrição dos fatos imputados ao sujeito passivo, o período e a fundamentação jurídica do lançamento tributário, assim como a indicação dos documentos nos quais se materializaram os fatos geradores.

Demonstram, ainda, as bases de cálculo, as alíquotas aplicadas, o imposto lançado e os dispositivos legais autorizadores do lançamento.

Portanto, o lançamento contém os requisitos aptos a lhe garantir a presunção de certeza e liquidez, em harmonia com o art. 10 do Decreto 70.235/72 e art. 142 do Código Tributário Nacional.

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

Quanto às afirmações feitas que fiscalização realizada na pessoa jurídica Sociedade Médica do Hospital e Maternidade Santa Rita invalidaria a fiscalização na pessoa física, que teria havido mudança de critério jurídico com relação ao mesmo período temporal, tais argumentos não podem ser aceitos como fundamentos para decretar a nulidade do auto de infração em face do senhor Bernardo. Tratam-se de procedimentos fiscais distintos, aplicados a sujeitos passivos diferentes, cada um respondendo por seus tributos devidos.

Assim sendo, rejeito a preliminar de nulidade invocada.

Destarte, se as circunstâncias fáticas comprovadas pela autoridade fiscal permitem ou não concluir pela ocorrência do fato gerador é matéria a ser enfrentada na análise de mérito do lançamento, e não causa de nulidade.

Da utilização de Prova Emprestada

Quanto a contestação de “nulidade” deste PAF porque este processo estaria alicerçado em informações oriundas de outro procedimento, especialmente a utilização de “prova emprestada” decorrente de investigação/fiscalização realizada perante a Sociedade Médica de Sete Lagoas – SMSL, sem a devida observância de procedimentos necessários, especialmente a intimação do co-obrigado COOPERCON, não merece acolhida o pleito.

Quanto à alegação de utilização da denominada “prova emprestada”, deve-se observar que a doutrina processual usualmente utiliza tal denominação para a prova produzida num processo, seja por documento, depoimento pessoal ou exame pericial, que possa ser transladada e aproveitada em outro processo.

Cabe observar que o artigo 369 do Código de Processo Civil (CPC), utilizado subsidiariamente no processo administrativo tributário, prescreve que “As partes têm o direito de empregar todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, para provar a verdade dos fatos em que se funda o pedido ou a defesa e influir eficazmente na convicção do juiz.”.

Sobre o tema da prova emprestada, esclarecemos que não existe vedação na legislação reguladora do processo administrativo à utilização de provas colhidas em outro processo ou por outra autoridade administrativa, fiscal ou judicial, desde que sejam legais e moralmente legítimas, conforme preceitua o Código de Processo Civil.

No mesmo sentido é a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

PROVA EMPRESTADA. ADMISSIBILIDADE - É lícito ao Fisco federal valer-se de informações colhidas por outras autoridades fiscais para efeito de lançamento de Imposto de Renda, desde que estas guardem pertinência com os fatos cuja prova se pretenda oferecer. (Acórdão 106-15779)NORMAS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - PROVA EMPRESTADA - A jurisprudência administrativa reconhece a validade da chamada prova emprestada, observadas as naturais cautelas na sua utilização.

No caso, a autoridade administrativa bem as observou. Deve, portanto, ser considerada válida. (Acórdão 102-43475) Ressaltamos que os elementos dos autos têm em seu conteúdo informações suficientes para amparar o lançamento.

A informação existe por si só no documento e o impugnante, se discorda de seu conteúdo, pode esforçar-se para demonstrar que não corresponde à realidade dos fatos.

Esse sim é o crivo do contraditório que deve qualquer prova estar submetida num processo regido pelo princípio do contraditório e da ampla defesa.

No caso presente, em obediência ao art. 5º, LV, da Constituição, houve oportunidade para o contraditório na impugnação, permitindo concluir que

nenhuma irregularidade há em relação à admissão de provas no presente processo.

Do Regime de Apuração na Pessoa Física

No tocante ao argumento de que a fiscalização impôs tributação com base no “regime de competência” (data da emissão das NF’s), em decorrência da ilegal desconsideração da sociedade, quando deveria ter apurado o tributo supostamente devido pelo “regime de caixa” (na data de efetivo recebimento), cabe as seguintes ponderações.

No que diz respeito à incidência mensal do imposto de renda da pessoa física, é cediço que está se tratando de fato gerador complexo, de modo que o fato do rendimento ser tributado no mês em que foi auferido não significa que esta tributação seja definitiva, visto que o pagamento está sujeito a ajustes posteriormente, que inclusive pode resultar em restituição.

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

Com a Lei nº 8.134, de 1990, o imposto continuou a ser devido mensalmente, porém, ao se estabelecer que algumas deduções somente poderiam ser utilizadas na declaração de ajuste anual, criou-se uma exigência provisória do tributo, a título de antecipação, sendo que o valor definitivo só é determinado na já citada declaração de ajuste anual (transmitida no ano subsequente).

Assim, o imposto de renda de pessoa física tem apuração mensal, o fato gerador consiste na situação material capaz de originar a obrigação tributária que é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos, e de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda (art. 43 do CTN).

Neste cenário, recorro à doutrina que lança luzes sobre a questão ao classificar e definir os fatos geradores periódico ou complexo.

Os fatos geradores periódicos, também denominados complexivos, são aqueles que se realizam ao longo de um intervalo de tempo.

Luciano Amaro, ao discorrer sobre os fatos geradores periódicos, assim se manifestou:

“(…) Não ocorrem hoje ou amanhã, mas sim ao longo de um período de tempo, ao término do qual se valorizam ‘n’ fatos isolados que, somados, aperfeiçoam o fato gerador do tributo (…)” Sobre o fato gerador do imposto de renda, assim se posiciona Hugo de Brito Machado:

“O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza incide, em regra geral, sobre as rendas e proventos auferidos em determinado período. O imposto, em princípio, é de incidência anual. Existem, porém, ao lado dessa incidência

genérica, incidências específicas, denominadas incidências na fonte. Podem ser mera antecipação da incidência genérica e podem ser, em certos casos, incidência autônoma.

Em se tratando de imposto de incidência anual, pode-se afirmar que o seu fato gerador é da espécie dos fatos continuados. E em virtude de ser a renda, ou o lucro, um resultado de um conjunto de fatos que acontecem durante determinado período, é razoável dizer-se também que se trata de fato gerador complexo.” Ao fornecer sua explanação sobre os fatos geradores periódicos, Lucianº Amaro cita o caso do imposto de renda como exemplo para esta categoria, conforme se observa no segmento abaixo transcrito:

“(…) É tipicamente o caso do imposto sobre a renda periodicamente apurada, à vista dos fatos (ingressos financeiros, despesas, etc.) que, no seu conjunto, realizam o fato gerador.” No caso do Imposto sobre a Renda de Pessoas Físicas, é estabelecida como decorrência lógica do texto legal, conforme se demonstra a seguir.

O art. 7º da Lei nº 9.250/1.995, abaixo transcrito, estabelece o dever de apurar o imposto relativo aos rendimentos percebidos ao longo do ano-calendário. Note-se que o fato gerador só se completa em 31 de dezembro do respectivo ano, pois o montante dos valores de rendimentos recebidos, em suas diversas modalidades, bem como o montante das despesas dedutíveis incorridas, só podem ser efetivamente determinados em 31 de dezembro, pois é nesta data que se encerra o ano-calendário.

“Art. 7º. A pessoa física deverá apurar o saldo em Reais do imposto a pagar ou o valor a ser restituído, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário, e apresentar anualmente, até o último dia útil do mês de abril do ano-calendário subsequente, declaração de rendimentos em modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal.” No caso concreto, podemos afirmar que as notas fiscais emitidas pela SOMEPAS nos anos-calendário fiscalizados juntamente com os respectivos relatórios de atendimentos foram utilizados pela autoridade lançadora como instrumento de determinação dos rendimentos omitidos pelo autuado, uma vez que restou demonstrado que os rendimentos auferidos pelo mesmo possuem natureza remuneratória de prestação de serviços, e referem-se, portanto, a honorários médicos, e não lucros distribuídos.

Conforme consta do Termo de Verificação Fiscal, o anexo 3 integrante da autuação relaciona as notas fiscais emitidas pela SOMEPAS em nome das pessoas jurídicas para as quais o fiscalizado prestou serviços.

O referido anexo discrimina o valor atribuído ao fiscalizado como omissão de rendimentos, em cada nota fiscal, baseado nos atendimentos realizados.

Esses valores foram lançados no auto de infração como omissão de rendimentos do trabalho recebidos de pessoa jurídica.

Portanto, a fiscalização agiu em estrita obediência às disposições legais que regem a matéria, uma vez que os valores omitidos, com base nas notas fiscais e relatórios de atendimentos, foram apurados mensalmente, conforme discriminação constante no Auto de Infração. Após a apuração mensal, e em conformidade com os dispositivos legais vigentes (art.

787, e seus parágrafos, art. 849, § 3º, todos do Decreto 3000/1999 vigentes à época dos fatos), a tributação foi feita com base na tabela progressiva vigente no ano-calendário correspondente.

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

Da Reclassificação dos Rendimentos Auferidos

Inferre-se do lançamento realizado e das impugnações apresentadas (autuado e co-responsável) que duas teses distintas se contrapõem.

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

Verificou-se durante procedimento fiscal que os rendimentos recebidos pelo autuado têm natureza remuneratória decorrente de serviços prestados. Referem-se a honorários médicos e não a lucros distribuídos/dividendos. Seriam rendimentos tributáveis oriundos da COOPERCON, decorrentes de atos cooperados. Entretanto, mediante arranjo tributário, foi constituída a Sociedade Médica do Hospital e Maternidade Santa Rita, CNPJ n.º 04.162.454/0001-10, denominada “SOMEPAS”, especificamente para que os rendimentos decorrentes de atos cooperados assumissem a “roupagem de dividendos”.

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

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

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

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

Para o deslinde do litígio, não basta a análise dos elementos formais da relação jurídica estabelecida entre a pessoa jurídica SOMEPAS e seus sócios incluindo o autuado. É necessário ir além e determinar a realidade fática envolvida na execução dos serviços médicos.

Nesse cenário, tem-se os fatos havidos por incontroversos:

- a SOMEPAS possuía 78 sócios nos anos-calendário fiscalizados, não possui estrutura física própria e não conta com corpo de empregados auxiliares na prestação do serviço;
- a SOMEPAS não realiza assembleias (embora obrigada);
- a alegada distribuição de lucros ocorre de maneira proporcional ao desempenho produtivo dos sócios, conforme contrato social;
- há distribuição de lucros para sócios que não constam do quadro societário da SOMEPAS;
- os serviços são prestados em hospitais e entidades de saúde de terceiros;

Nesse contexto, observa-se o esvaziamento das atividades da SOMEPAS enquanto sociedade, ao passo que o critério de distribuição de lucros apontado pela fiscalização revela uma remuneração pela prestação de serviços médicos. A SOMEPAS não realiza, diretamente, nenhuma atividade comercial ou de prestação de serviços, cabendo aos “sócios” prestar todos os serviços médicos e à COOPERCON gerenciar esses atendimentos. Como são os “sócios” que realizam todas as atividades médicas, está claro que são estes, efetivamente, os prestadores de serviços médicos.

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

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

A sociedade simples somente se subordina inteiramente às normas que lhe são próprias na hipótese de não optar pela constituição segundo algum dos tipos de sociedade empresária.

Desta forma, a SOMEPAS sujeita-se as determinações dos arts. 1.052 a 1.055, 1.072 e 1.078 do Código Civil.

Sendo assim, para a SOMEPAS, não é permitida a contribuição de sócios através de prestação de serviços, na forma do art. 1.055, § 2º, do mesmo Código:

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

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

Portanto, é injustificada a distribuição de lucros para sócios não integrantes do quadro societário.

Por outro lado, infere-se dos autos que o único critério previsto pela SOMEPAS permite que sócios sejam excluídos da distribuição de lucros, na situação em que, por alguma razão, não tenham desempenho produtivo (férias, doenças – conf. Cláusula 5), o que também é vedado pelo Código Civil em seu art. 1.008:

É nula a estipulação contratual que exclua qualquer sócio de participar dos lucros e das perdas. A assimetria nos pagamentos entabulados aos médicos é consequência direta da natureza dos valores pagos: recebem proporcionalmente ao trabalho efetuado junto aos tomadores diretos dos serviços e não em proporção à simbólica participação no capital social. Resta demonstrado, assim, o caráter de contraprestação pelo labor executado, traduzindo-se, nitidamente, em verdadeira remuneração, disfarçada sob o manto de lucro.

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

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

- a SOMEPAS é formalmente cooperada da COOPERCON desde 2002;
- a contabilidade Prezario, além de executar os serviços contábeis da cooperativa, também realizou da SOMEPAS;
- o diretor administrativo da SOMEPAS nos anos-calendário fiscalizados, o médico Guilherme Lacerda de Almeida, CPF 905.453.466-49, também era presidente da COOPERCON no mesmo período;
- em planilhas a que a fiscalização teve acesso, estão discriminados os custos tributários de cada sociedade civil que a COOPERCON controla, incluída a SOMEPAS, além da taxa de administração (repassadas à cooperativa). A SOMEPAS é referida como “Pessoa Jurídica COOPERCON (Santa Rita)”;
- é condição obrigatória para ser sócio da SOMEPAS ser cooperado da COOPERCON;

Em resposta à indagação fiscal, a gerente geral da COOPERCON reafirma o controle da cooperativa junto à pessoa jurídica e informa sobre o planejamento

tributário com relação aos médicos fazerem parte de tais sociedades, conforme transcrição do relatório fiscal(item 4.4):

5. Que os médicos que fazem parte, ou que queiram fazer parte, do quadro societário da Sociedade Médica de Sete Lagoas, precisam ser cooperados da Coopercon, que o estatuto da cooperativa exige essa relação de cooperado(...)

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

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

9. Que geralmente os representantes legais das sociedades médicas são diretores da Coopercon. Que essa escolha facilita o trâmite de documentos, assinaturas, etc. Que tal prática está sendo alterada atualmente, que os diretores da Coopercon estão sendo substituídos na representação das Sociedades médicas;

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

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

Segue a transcrição na íntegra:

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

Quanto aos honorários pagos pelos demais convênios contratantes da cooperativa (entidades privadas), estou ciente de que os seus repasses à pessoa jurídica cooperada poderão ser desconsiderados pela Receita Federal, que os tributará, em caso de autuação, como repasses às pessoas físicas sócias, de acordo com a tabela do Imposto de Renda da Pessoa Física, com acréscimo de

juros e multas, ou seja, todos os valores distribuídos como lucros não tributáveis pela PJ poderão ser tratados como rendimentos tributáveis dos sócios.

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

Por força desta autorização, a PJ cooperada e os seus sócios desoneram a COOPERCON Cooperativa de Trabalho Médico e Atividades Afins do Estado de Minas Gerais de responsabilidade e se comprometem a lhe ressarcir, corrigidos pelo IGPM, quaisquer valores que porventura tenha que pagar, em decorrência de eventuais condenações em processos administrativos e/ou judiciais, inclusive despesas com advogados." A realidade fática deve sempre prevalecer sobre qualquer instrumento formal, pois as circunstâncias e o cotidiano nas relações podem ser diversas daquilo que ficou documentado. A essência do ato jurídico é o fato e não a forma. E isso está consignado expressamente no art. 118, I, do CTN, que assim dispõe:

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

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

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

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

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

O art. 129 da Lei nº 11.196/2005 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.

Esclareça-se que não há no presente lançamento qualquer procedimento de desconsideração da personalidade jurídica da empresa.

A personalidade jurídica da empresa permanece produzindo todos os efeitos que lhe são próprios, tal como no momento de sua constituição. O que há, no presente caso, é a caracterização de que parte dos serviços pagos à pessoa jurídica são rendimentos do trabalho prestados pelo contribuinte, estando sujeitos ao imposto de renda pessoa física.

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

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

Da Alegação de Erro na Quantificação do Tributo Devido

No tocante a alegação de que a fiscalização desconsiderou os valores efetivamente recebidos pelo impugnante, motivo pelo qual, os autos deveriam ser baixados em diligência para intimação do Banco a apresentar relatórios dos valores efetivamente auferidos no período, o mesmo é protelatório e deve ser rechaçado de plano.

Nos termos do artigo 18 do Decreto n.º 70.235/72 que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, “a autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.” Somente justifica-se a formulação de pedidos de diligências pelo notificado quanto à matéria de fato, ou em razão da natureza técnica do assunto, cuja comprovação não possa ser feita no corpo dos autos, quer pelo volume de papéis envolvidos na verificação, quer pela impossibilidade de deslocar os elementos materiais examináveis, quer seja pela localização da prova, que, por exemplo, pode encontrar-se em poder de terceiros, ou em outros procedimentos fiscais existentes.

No caso em exame, infere-se do Termo de Verificação Fiscal, item 6, que embora o valor previamente declarado pelo contribuinte em suas declarações de ajuste tenha sido como lucros distribuídos, para fins de tributação, deve-se levar em consideração a essência do rendimento, sua verdadeira natureza.

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

Em todas as notas fiscais emitidas pela SOMEPAS nos anos-calendário fiscalizados foi possível apurar o valor do serviço atribuído ao autuado.

Sendo assim, os valores de lucros distribuídos foram corretamente desconsiderados, visto que restou comprovado que tais lucros são, na verdade, honorários médicos recebidos pelo contribuinte.

Ademais, a completa ausência de confiabilidade das contabilidades das pessoas jurídicas envolvidas, face as questões de fato relatadas alhures, justifica o procedimento adotado pela fiscalização.

Nas notas fiscais apresentadas, constam relacionados todos os procedimentos realizados, o respectivo atendimento e o nome do médico que o realizou.

Obteve-se a relação de médicos prestadores de serviços por cada nota fiscal apresentada/emitida, bem como o valor atribuído a cada um deles, conforme anexo 02.

Acrescenta a fiscalização que nos casos em que ocorreram diferenças entre o valor constante da nota fiscal e as planilhas “Relação de Atendimentos” apresentadas pela SOMEPAS, foi considerado o valor constante da planilha, uma vez que, conforme explicado pela SOMEPAS, tais diferenças se referiram a glosas e foram compensadas em notas fiscais posteriores.

Desta forma, a base de cálculo obtida é resultado da apuração realizada com base nos documentos apresentados (notas fiscais e relatórios de atendimentos).

No tocante as notas fiscais apresentadas que não teriam sido “adimplidas” pelos tomadores de serviços junto à SOMEPAS, como no caso da “Minas Center Med Ltda”, os documentos apresentados com a impugnação, de per si, não permitem concluir pela inadimplência e tampouco que o autuado não tenha auferido estes valores pagos pela pessoa jurídica SOMEPAS.

Esclarecemos que a mera apresentação ou juntada de documentos com a impugnação sem a devida e necessária demonstração pormenorizada do suposto erro/equívoco cometido pela autoridade lançadora, ou seja, a vinculação (concatenação) do documento apresentado com o respectivo lançamento a ser infirmado, não tem o condão de alterar a infração imputada contra a pessoa física.

Ademais, a alegação se reveste de caráter vazio e vago eis que não foram apresentados quaisquer cálculos em forma de memória analítica apontando de forma detalhada os erros apurados.

É ônus do autuado demonstrar em que consiste a incorreção, nos termos do art. 373, I, do CPC, não se servindo para tanto a apresentação de dispositivos de lei ou entendimento jurisprudenciais.

Como se sabe, é com cálculos que se rebatem cálculos.

Não é possível saber pelos documentos apresentados sequer se a ação judicial foi julgada procedente. Ademais, declarações apresentadas à fiscalização durante o procedimento denotam a prática rotineira de pagamentos de “lucros antecipados”, o que derruba a tese de não recebimento dos valores pelo fiscalizado.

A autoridade julgadora pode, no que tange à análise das provas, formar livremente a sua convicção, a teor dos artigos. 131 e 332 do Código de Processo Civil e do art.

29 do Decreto nº 70.235/72.

Deficiências da defesa na apresentação de provas, quando estas são de responsabilidade do contribuinte, não implica na necessidade de realização de diligência com o objetivo de produzir essas provas.

Não é incumbência do Fisco produzir provas em favor do contribuinte.

Indefere-se o pedido.

Da Multa de Ofício Qualificada (150%)

Foi aplicada multa qualificada de 150%, estabelecida no art. 44, §1º, da Lei 9.430/96, devida em casos de sonegação, fraude ou conluio, previstos nos art 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64.

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

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

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

(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)(...)§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)Grifamos Já os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502 de 30 de novembro de 1964 estabelecem:

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

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

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

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

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

Como se percebe, nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75% estabelecida no inciso I do artigo acima transcrito. A aplicação da multa qualificada, prevista no parágrafo 1º, pressupõe que seja comprovada uma das hipóteses contidas nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei n.º 4.502/64. (sonegação, fraude ou conluio) A fraude se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, num propósito deliberado de se subtrair no todo ou em parte uma obrigação tributária. Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à Fazenda Pública, utilizando-se de subterfúgios a fim de esconder a ocorrência do fato gerador ou retardar o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

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

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

Na aplicação da multa qualificada de 150%, a autoridade fiscal deve subsidiar o lançamento com elementos probatórios que mostrem de forma irrefutável a existência destes dois elementos formadores do dolo, elemento subjetivo dos tipos relacionados nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, aos quais o §

1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430 de 1996 faz remissão. É, pois, esta comprovação nos autos, requisito de legalidade para aplicação desta multa qualificada.

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

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

Pelo conjunto probatório, restou comprovada a ocorrência de evasão fiscal.

Este instituto consiste em prática que infringe a lei, cometida após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, e objetiva reduzi-la ou ocultá-la.

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

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

Entretanto, havendo dolo, restou caracterizada a evasão fiscal, forma ilícita de afastar a incidência tributária. Dentro da evasão encontram-se manobras ardilosas que, depois de ocorrido o fato gerador, visam a desviar a regra de incidência tributária.

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

(...)

Do Pedido de Compensação

Pretende-se que os tributos de pessoa jurídica sejam abatidos da receita atribuída à pessoa física mediante procedimento de compensação neste processo, de valores recolhidos pela SOMEPAS, alegando-se que houve reclassificação de rendimentos da pessoa jurídica para a física e que, assim, teria ocorrido tributação em duplicidade sobre os mesmos fatos.

Não merece acolhida o pleito.

Não obstante, tal solicitação encontra óbice na legislação tributária visto que eventuais procedimentos de compensação ou restituição se processa por rito próprio estabelecido na Instrução Normativa n.º 1.711/2017, com base no art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

Portanto, não há previsão legal para que a compensação seja feita de ofício pela própria autoridade lançadora no momento do lançamento, tampouco pela autoridade julgadora de primeira instância ao apreciar a impugnação.

Da Responsabilidade Solidária Imputada

A responsabilidade tributária é um instituto diretamente ligado à sujeição passiva da relação jurídico-tributária, que ocorre quando ocorre quando a lei, de modo expresso, atribui a terceira pessoa, de alguma forma vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, a responsabilidade pelo crédito tributário, excluindo a do contribuinte ou atribuindo-se a este em caráter supletivo (art. 128 do Código Tributário Nacional - CTN).

Tanto o contribuinte como o responsável podem ser sujeito passivo de obrigação tributária, nos termos do artigo 121 do CTN, in verbis:

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

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

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

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

O art. 124 do CTN estabelece, no tocante à obrigação tributária, uma solidariedade das pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (inciso I) e/ou daquelas expressamente designadas por lei (inciso II) com o sujeito passivo original, que assim continua figurando no pólo passivo da obrigação tributária. Percebe-se, nesse caso, que o responsável tributário (responsabilidade por transferência) responde pelo débito alheio.

Com fundamento no art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional instituído pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996, a fiscalização lavrou termo de responsabilidade solidária contra a COOPERCON.

A defesa sustenta essencialmente que não houve benefício econômico do sujeito passivo, que está sendo indevidamente responsabilizado por cumprir seu papel social descrito em atos constitutivos, obedecendo tão somente aos preceitos legais da Lei n.º 5.764/71, que dispõe sobre o regime jurídico das cooperativas.

Sustenta também que não houve demonstração de evidente controle da cooperativa sobre a SOMEPAS (conluio, fraude e ilícito).

Como já mencionado de forma exaustiva anteriormente, 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.

Não há dúvidas sobre a atuação conjunta e consciente para sonegar de tributo e fraudar a legislação fiscal.

Resta, então, avaliar a ocorrência do interesse comum para fins de enquadramento no art. 124, I, do CTN.

Assim dispõe o mencionado dispositivo:

"Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

Pessoas atuando de maneira concorrente, valendo-se de construções artificiais e ardilosas para se esquivar de obrigações tributárias, são atraídas para o pólo passivo da obrigação tributária, vez que se caracteriza o interesse tanto econômico quanto jurídico, implicando na solidariedade prevista no art. 124, inciso I do CTN.

A responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte. Deve-se comprovar o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo.

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 (COOPERCON e SOMEPAS), qual seja, disfarçar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Por outro lado, interpretar que, para fins do art. 124, I, do CTN, o responsável solidário também deva estar em condições de ser contribuinte do tributo, é indevidamente restringir o alcance do dispositivo que não demarcou qualquer limitação nessa diretriz.

No Recurso Especial n.º 884.845/SC, de relatoria do Min. Luiz Fux, restou ementado que "conquanto a expressão 'interesse comum' encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a ratio essendi do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, tem-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador

da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible.” Ou seja, o STJ, em plena harmonia com o disposto no art. 124, inciso I do CTN, entende que para que haja responsabilização solidária por dívida tributária de terceiro, é necessário interesse na situação jurídica, não bastando mero interesse econômico.

Como se vê, a larga participação das partes na fraude denuncia o interesse comum a viabilizar a responsabilidade solidária na forma do referido dispositivo.

Observa-se, por fim, que as decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual, seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão. (efeito inter partes)

Contudo, *mister* destacar que o mesmo racional foi adotado por este *Eg.* Conselho ao analisar situações similares, em processos relativos ao IRPF devido por médicos que classificaram como isentos (dividendos) honorários médicos recebidos através de sociedade médica (SMSL – também relacionada à Coopercon e a alvo da ação fiscal que originou a presente autuação):

2201-012.279 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015 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.

2201-012.278 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015 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.

2401-012.355 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROVA. PRESSUPOSTO DE FATO E DE DIREITO.

Não apresentada prova ou alegação capaz de infirmar os pressupostos de fato e de direito do lançamento, não prosperar o recurso voluntário.

2401-011.642 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Ano-calendário: 2013, 2014, 2015 TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO EM DUPLICIDADE. INOCORRÊNCIA.

A proibição de bis in idem assegura a segurança jurídica, ao impedir que uma mesma infração seja objeto de dois (ou mais) lançamentos que apliquem a correspondente penalidade, pela mesma ou distinta autoridade, a um mesmo sujeito passivo.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

PROVA. PRESSUPOSTO DE FATO E DE DIREITO.

Não tendo o recorrente apresentado prova capaz de afastar os pressupostos de fato e de direito do lançamento, não há como prosperar o recurso voluntário.

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

A Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, alterou o percentual da Multa Qualificada, reduzindo-a a 100%.

Registre-se, por cautela, que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmada na ADPF 324, no Tema 725 da repercussão geral e na ADC 66 não altera a solução da presente controvérsia.

A razão é simples: o presente feito versa sobre IRPF e sobre a natureza dos rendimentos percebidos pelo contribuinte. Não se discute, aqui, vínculo empregatício, nem a licitude, em tese, da prestação de serviços médicos por intermédio de pessoa jurídica. O ponto controvertido consiste em definir se os valores declarados como isentos, a título de distribuição de lucros, possuíam efetivamente essa natureza ou se correspondiam a rendimentos tributáveis auferidos pela pessoa física em decorrência da prestação de serviços médicos.

Inclusive, o próprio Relatório Fiscal faz menção a “serviços médicos prestados” e a “honorários médicos”, sem em momento algum sustentar que o recorrente seria empregado da SOMEPAS. Isso confirma que o lançamento não se funda na caracterização de vínculo de emprego, mas na conclusão de que os valores recebidos tinham natureza de rendimentos decorrentes da prestação de serviços médicos, e não de distribuição de lucros. A discussão, portanto, permanece circunscrita ao IRPF e à correta qualificação da natureza dos rendimentos auferidos pela pessoa física (o que, inclusive, pode-se admitir como prestador de serviço contribuinte individual).

No caso concreto, a fiscalização concluiu, com base no conjunto probatório reunido nos autos, que houve artificial interposição da SOMEPAS para atribuir aparência de distribuição de lucros a valores que, em sua essência, derivavam de atos cooperados e da prestação de serviços médicos.

Os precedentes do STF acima referidos afirmam a licitude, em abstrato, da terceirização, da divisão do trabalho entre pessoas jurídicas e da prestação de serviços intelectuais por intermédio de pessoa jurídica. Não impedem, contudo, que a autoridade fiscal, em matéria de imposto sobre a renda da pessoa física, examine a realidade material dos fatos para identificar a natureza dos rendimentos e afastar a qualificação formal atribuída aos pagamentos, em patente simulação, quando o conjunto probatório indicar que os valores, embora rotulados como lucros ou dividendos, constituíam rendimentos tributáveis.

Foi justamente essa a conclusão adotada no lançamento. Como visto, segundo o Relatório Fiscal, a SOMEPAS não apresentava autonomia operacional compatível com a posição formal que ocupava no arranjo adotado, havia forte dependência administrativa em relação à COOPERCON, e os repasses guardavam correspondência com a produção médica individual. Tais elementos, entre outros, levaram à compreensão de que os valores recebidos pelo contribuinte não consubstanciavam distribuição de lucros isenta, mas rendimentos tributáveis da pessoa física, decorrentes de serviços médicos.

Assim, não há identidade entre a matéria apreciada pelo STF nos precedentes mencionados e a controvérsia destes autos (os quais, inclusive, não socorrem situações em que evidente a ocorrência de simulação). Por isso, a licitude abstrata da prestação de serviços por pessoa jurídica não afasta, por si só, a conclusão fiscal de que os valores declarados como distribuição de lucros correspondiam, em verdade, a rendimentos tributáveis.

Pelo exposto, deve ser mantido o lançamento fiscal, bem como a responsabilidade solidária.

1.1 RETROATIVIDADE BENIGNA

Entretanto, apesar da improcedência dos argumentos levantados pelos recorrentes, verifica-se que o art. 44 da Lei n. 9.430/96 foi alterado pelo art. 8º da Lei n. 14.689/23, passando a ter a seguinte redação:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (...)

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

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

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões.

Como se vê, a alteração legislativa promovida estabelece que a multa qualificada deverá ser lançada no montante de 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício. A multa de 150% passa a ser aplicável apenas nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo.

Nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN a lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração. É nesse sentido o que determina, inclusive, o Parecer SEI n. 3950/2023/MF.

Deste modo, deve-se aplicar a retroação da multa da Lei n. 9.430/96, art. 44, § 1º, VI, reduzindo-a ao percentual de 100% (cem por cento).

2 CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer dos Recursos Voluntários, rejeitar as preliminares e dar-lhes parcial provimento, para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100% (cem por cento).

Assinado Digitalmente

Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo