



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15586.720271/2019-37
ACÓRDÃO	2201-012.874 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LUIZ DANIEL DA FRAGA TORRES
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2013, 2014

PROCESSO ADMINISTRATIVO. PRINCÍPIO DA OFICIALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE SOBRESTAMENTO. PREJUDICIALIDADE EXTERNA.

O processo administrativo é regido pelo princípio da oficialidade. Não há lei ou norma regimental que autorize o sobrestamento do julgamento em razão de prejudicialidade externa.

IRREGULARIDADES NO MPF. NULIDADE NO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA. SÚMULA CARF nº 171.

Eventual irregularidade na prorrogação do MPF não implica em nulidade do lançamento (súmula CARF nº 171).

NULIDADE DO LANÇAMENTO. 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.

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.

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.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. APLICAÇÃO. SUPERVENIÊNCIA DA LEI Nº 14.689/2023.

Aplica-se legislação de forma retroativa a ato ou fato pretérito, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

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 art. 44, da Lei nº 9.430/96.

IRPF. FATO GERADOR COMPLEXIVO.

O fato gerador do imposto sobre a renda de pessoa física sujeito ao ajuste anual é complexivo, ou seja, ainda que devida antecipação à medida que os rendimentos forem recebidos, o fato gerador só se aperfeiçoa definitivamente no dia 31 de dezembro do ano-calendário.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTAGEM DO PRAZO.

Em havendo pagamento antecipado, o direito de a Fazenda lançar o Imposto de Renda Pessoa Física decai após cinco anos contados da data de ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, CTN). Na ausência de pagamento ou nas hipóteses de dolo, fraude e simulação, o prazo de cinco anos para constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (artigo 173, I, CTN).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa de ofício aplicada ao percentual de 100%, em virtude da retroatividade benigna, vencida a Conselheira Luana Esteves Freitas (Relatora), que lhe deu provimento parcial para reconhecer a decadência do ano calendário 2013 e desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao patamar de 75%. O Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa apresentou voto divergente, por escrito, no plenário virtual, que se converte em voto vencedor.

Assinado Digitalmente

Luana Esteves Freitas – Relatora

Assinado Digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente e Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Cleber Ferreira Nunes Leite, Esio Kennedy Souza Silva, Luana Esteves Freitas, Thiago Alvares Feital, Weber Allak da Silva, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

Do Auto de Infração

Por esclarecedor, utilizo para compor o presente relatório o resumo constante no acórdão de piso, mediante a reprodução do seguinte excerto (fls. 7395/7401):

Trata o presente processo de auto de infração de fl. 7334/7345, lavrado contra o interessado em 16/09/2019, relativo ao imposto de renda da pessoa física dos exercícios 2014/2015, anos-calendário 2013/2014, no qual se exige imposto suplementar de R\$ 497.241,61 sujeito à multa de ofício qualificada, além dos acréscimos legais previstos na legislação de regência, totalizando crédito tributário de R\$ 1.481.117,24 (demonstrativo à fl. 7334).

A ação fiscal teve início em 09/05/2019, quando o interessado foi cientificado do TERMO Nº 01 - INÍCIO DE PROCEDIMENTO FISCAL encaminhado ao seu domicílio tributário por via postal, conforme Aviso de Recebimento (AR) e demais documentos juntados às fls. 2/6.

De acordo com o Relatório de Constatação de Infração Fiscal de fl. 7256/ 7333, que é parte integrante do auto de infração, **o lançamento decorreu de ação fiscal na empresa MEDCARDIO LTDA (CNPJ 12.408.935/0001-90), da qual o interessado era sócio no período fiscalizado, que resultou na apuração de falta de retenção do imposto de renda na fonte e falta do recolhimento da cota patronal de contribuições previdenciárias incidentes sobre remunerações pagas por serviços prestados pelos sócios durante os anos-calendário 2013/ 2014.**

Das Infrações Apuradas no Lançamento

O auto de infração foi lavrado sobre omissão de rendimentos na declaração de ajuste anual (DAA) da pessoa física nos exercícios 2014/2015, em decorrência da constatação de que valores declarados como lucros e dividendos isentos pelo interessado e pela empresa MEDCARDIO LTDA seriam, na realidade, rendimentos recebidos pela prestação de serviços à pessoa jurídica, sujeitos à tributação do imposto de renda (fl. 7258):

O Auto de Infração resultante da presente auditoria tem por objeto o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) em razão de rendimentos recebidos pela prestação de serviços à MEDCARDIO LTDA, empresa na qual o sujeito passivo era sócio, durante os anos-calendário de 2013 e 2014.

Os valores tributados foram considerados pela pessoa física fiscalizada e pela MEDCARDIO LTDA como lucros e dividendos isentos, todavia auditoria fiscal realizada na referida pessoa jurídica demonstrou que os valores pagos a esse título e assim declarados pelo fiscalizado constituem, na verdade, rendimentos recebidos pela prestação de serviços a pessoa jurídica sujeitos à tributação do imposto de renda, devendo ser declarados como rendimentos tributáveis na declaração do IRPF e submetidos ao ajuste anual para fins de apuração do imposto de renda devido ao fim de cada ano-calendário.

Para fundamentar a exigência, a autoridade lançadora transcreveu integralmente o Relatório Fiscal do Auto de Infração (RFAI) constante dos processos administrativos fiscais eletrônicos nº 15586.720061/2018-68 e nº 15586.720062/2018-11, referentes aos autos de infração fazendários lavrados contra a empresa MEDCARDIO LTDA. De acordo com o citado documento (fl. 7264/7265):

2. A empresa enquadra-se como responsável, nos termos do art. 121, parágrafo único, inciso II, c/c art. 45, parágrafo único, ambos do Código Tributário Nacional - CTN. O contribuinte do imposto são as pessoas físicas (sócias e não- sócias) beneficiárias dos rendimentos. A responsabilidade pela retenção é prevista ainda no art. 717 do Decreto 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda), verbis:

(...)

3. No caso presente, a retenção na fonte tem a natureza de antecipação do imposto a ser apurado pelo contribuinte. A falta de retenção foi constatada no curso da ação fiscal a que se refere o procedimento fiscal epigrafado, portanto em momento posterior à data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual pelas pessoas físicas beneficiárias dos rendimentos.

4. Decorre do exposto que a responsabilidade da fonte pagadora (sujeito passivo responsável) se limita ao pagamento da multa de ofício e os juros de mora isolados, calculados estes desde a data prevista para recolhimento do imposto que devia ter sido retido até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual das pessoas físicas beneficiárias dos rendimentos.

5. Os rendimentos tributáveis, sobre os quais deixou de haver a retenção do IR na fonte consistem em remuneração por serviços prestados por sócios, remunerações essas feitas pela empresa sob a roupagem de lucros isentos.

6. A multa de ofício e os juros incidem sobre o imposto que deixou de ser retido na fonte pelo sujeito passivo responsável, imposto este que incide sobre as remunerações por serviços prestados por sócios no ano 2013.

DAS REMUNERAÇÕES A SÓCIOS SOBRE AS QUAIS INCIDE O IMPOSTO DE RENDA NÃO RETIDO PELA FONTE PAGADORA

7. As remunerações a sócios que aqui aludimos se referem àquelas efetuadas sob o título formal de lucros isentos, mas considerados nessa auditoria como remunerações, pelas múltiplas razões adiante detalhadas.

8. Ditas remunerações foram obtidas da contabilidade da empresa, especificamente de seus Livros Diário e Razão, na forma abaixo detalhada.

9. Frisa-se que as remunerações mencionadas consistem em bases de incidência do imposto de renda na fonte, que deixou de ser retido sobre a fonte pagadora. E sobre o imposto de renda que deixou de ser retido é que incidem a multa isolada e os juros de mora isolados, objeto da autuação a que se refere esse Auto de Infração.

10. Portanto, na presente autuação não está sendo cobrado da empresa (fonte pagadora) o imposto de renda que deixou de reter sobre as mencionadas remunerações, e sim os juros isolados e multa isolada incidentes sobre o imposto de renda que deixou de ser retido das pessoas físicas beneficiárias dos rendimentos.

A autoridade lançadora informa que, na contabilidade da empresa, os lucros pagos em 2013 foram escriturados individualizadamente, ou seja, por nome dos destinatários dos pagamentos, e tendo como histórico PAG. REF DISTRIB. DE LUCRO PARA O SÓCIO, e contrapartida em uma conta de disponibilidades da empresa. Em 2014, os números das contas contábeis mudam, mas a contabilização é feita de forma idêntica a de 2013.

Acrescenta que no decorrer do procedimento fiscal foram feitas diligências em vários hospitais contratantes da empresa, a fim de colher elementos adicionais que permitissem melhor delinear o real panorama das prestações de serviços médicos e cruzar informações, propiciando, assim, subsídios adicionais à atuação do fisco no exercício de seu poder-dever de administração tributária.

Ao longo do relatório fiscal em questão, a autoridade lançadora se esforçou para demonstrar que os pagamentos efetuados pela empresa como lucros se trataram, na verdade, de remuneração aos sócios. Após situar o Direito Comercial no Novo Código Civil Brasileiro (CCB), demonstrou as disposições a serem obedecidas, de acordo com a legislação para distribuição dos lucros.

A empresa apresentou “comprovação de repasse aos médicos”, apresentando planilha contendo mensalmente, por sócio, o valor do repasse feito, acompanhada de comprovantes de transferência bancária TED, comprovantes de transferência bancária DOC eletrônico, cheques nominativos, comprovantes de

transferência bancária de conta corrente para conta corrente, todos tendo como origem do repasse a conta bancária da MEDCARDIO LTDA, Banco do Brasil, ag. nº 1802-3, conta corrente nº 41.483-2, sem, no entanto, apresentar os recibos de distribuição de lucros.

Os documentos trazidos pela empresa comprovam transações financeiras entre a empresa e seus sócios, mas não fazem prova da veracidade da distribuição dos lucros, e que devido a isto os lançamentos contábeis a título de distribuição antecipada de lucros são despidos de arrimo documental hábil e idôneo. Como não há documentos que comprovem a distribuição dos lucros, os lançamentos não obedecem ao requisito legal de caracterização do documento respectivo, exigida na norma contábil que regula a apresentação do Livro Diário e no art.1.184 do Código Civil (lei comercial).

A autoridade afirma que o contrato social da empresa prevê que a distribuição dos lucros se dá por deliberação dos sócios em assembleia, mas as atas apresentadas não trazem o critério de distribuição dos lucros, nem a empresa esclareceu tal critério, o que, segundo a fiscalização violaria o art. 997, VII do CCB.

Continua dizendo que houve também descumprimento do art. 1008 do CCB, visto que recorrentemente houve exclusão de alguns sócios da distribuição antecipada, o que resultaria na desobediência à lei quando, caso fossem lucros.

Informa ainda que a empresa é optante pelo Lucro Presumido e que, para distribuição de lucros nessa sistemática ser isenta, há que se lançar no Livro Diário suas demonstrações de resultados, com o levantamento de balanços intercalares para sustentar a distribuição de tais lucros.

Nesse ponto, a fiscalização aduz que os balanços patrimoniais, balancetes analíticos e demonstrações de resultado mensais, para todos os meses de 2013 e 2014, foram timbrados com o endereço da nova sede da empresa, sendo por isso falsos, o que torna inexistente sua apresentação aos sócios previamente às deliberações, com violação do que dispõe o contrato social, além de não terem sido lançados no Livro Diário, conforme manda a legislação.

Em relação às atas mensais e anuais apresentadas, a fiscalização acrescenta que as atas do 2º e 3º trimestre de 2014 constam reunião nas dependências da empresa, mas em endereço diverso, e que em todas as atas mensais apresentadas constam o erro de grafia no mesmo lugar, o que, de acordo com a autoridade fiscal, sugere terem sido todas feitas de uma só tacada, para o específico fim de atendimento à intimação fiscal. Além disso, tais atas não foram objeto de registro na junta comercial.

As atas anuais foram todas registradas na junta comercial em 07/10/2016, e com essa informação a autoridade lançadora faz breve arrazoado acerca da extemporaneidade de registro, bem como de suas consequências sociais e tributárias, sendo tratados pela fiscalização como registros comerciais e

empresariais desatualizados da empresa. Registra ainda a autoridade lançadora (fl. 7300/7302):

213. Da mesma forma, sendo também caracterizadoras da conduta de deixar desatualizados os registros comerciais e empresariais, o extemporâneo registro da ata deliberativa representa violação ao art. 1.075 do Código Civil, de onde decorre ilegalidade na distribuição de lucros, implicando em ausência de isenção de tributos e a possibilidade de responsabilização de administradores.

(...)

216. Algo mais tem que ser dito. Observou-se já que a empresa estava sob ação fiscal desde 30/06/2015. Assim, ao levar a registro as atas somente em 06/10/2016 - fato de inquestionável repercussão tributária -, já houve a perda de espontaneidade prevista no art.138 do CTN.

217. Houve assim evidente infração à lei comercial, com consequências tributárias. A responsabilidade tributária é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

(...)

225. Assim, as aludidas atas, como prova de realização de assembleia e distribuição de lucros (supostos) referentes a 2013 e 2014 não podem ser opostas ao Fisco, de tal forma a convalidar consumadas violações à lei comercial, quais sejam, o não registro no tempo que a lei estabelece.

Continua a autoridade fiscal dizendo que a empresa MEDCARDIO é, na verdade, uma cooperativa de nome COOPCARDIO-ES, uma vez que as duas estão no mesmo endereço, têm o mesmo telefone, mesma diretoria, mesma equipe de cirurgiões, mesmos clientes, mesma logomarca e mesmo nome fantasia – Cooperativa dos Cirurgiões Cardiovasculares do Espírito Santo.

Informa que a COOPCARDIO iniciou suas atividades em 2007, e a MEDCARDIO, em 22/06/2010, no mesmo endereço daquela, e que após um tempo, ambas passaram a funcionar no endereço atual, sem, no entanto, haver alteração estatutária ou deliberação social na cooperativa, sendo que a diretoria das duas empresas era também a mesma, havendo, assim, identidade de comando entre elas.

Acrescenta que, além das sociedades possuírem o mesmo objeto social, todos os 23 sócios-fundadores da MEDCARDIO eram também cooperados da COOPCARDIO-ES. Informa que a empresa MEDCARDIO é identificada por clientes seus como sucessora na prestação de serviços médicos da COOPECARDIO, isso sem que a primeira, por vezes, sequer firmasse um contrato escrito de prestação

de serviços e sem que a COOPCARDIO-ES firmasse distrato, ao ser sucedida pela MEDCARDIO LTDA, o que se confirma com a resposta da própria empresa ao de 08/07/2015 ao Termo de Início do Procedimento Fiscal (TIPF).

A fiscalização relacionou outros serviços prestados pela empresa MEDCARDIO a clientes da cooperativa, apontando que a empresa contabilizara receitas auferidas em serviços prestados ao Hospital da Unimed, no qual o contrato é da COOPCARDIO, e não dela. Demonstrando, assim, desrespeito ao princípio contábil da entidade (fl. 7310):

277. É patente o desrespeito ao princípio contábil da entidade. Mais do que confusão patrimonial, o fato indica que a MEDCARDIO LTDA se trata, na verdade, de uma roupagem diferente da mais antiga COOPCARDIO-ES, o que constataremos a seguir, a partir de fato ainda mais evidente.

A autoridade lançadora concluiu ter havido simulação de ato, apresentando como prova adicional que todas as respostas às intimações foram dadas em papel timbrado no qual a empresa identifica-se como sendo a própria Cooperativa dos Cirurgões Cardiovasculares do ES, com o endereço eletrônico: coopcardioes@hotmail.com. Depois de todas as considerações e juntada de provas acerca do ato simulado, diz (fl. 7311/7312):

287. Assim, é incontestável a prática de ato simulatório.

288. Portanto, todos os atos praticados a título de distribuição de lucro, exteriorizados, na contabilidade da empresa MEDCARDIO LTDA, revelam incoerência com os institutos de direito privado adotados.

289. Sendo uma autêntica cooperativa, em seu próprio dizer, por expressa disposição legal não pode ter finalidade lucrativa, não pode distribuir lucros, nem pode se constituir na forma de sociedade empresária, tampouco ser regida por quaisquer institutos aplicáveis a esse tipo de sociedade.

(...)

292. A situação real é que os profissionais médicos, cooperados da COOPCARDIO-ES, engendraram a constituição de uma sociedade empresária com finalidade lucrativa (a MEDCARDIO LTDA) e se alojaram no quadro de sócios para prestar serviços médicos e receberem remuneração sob o disfarce de lucros, com a evidente finalidade de se verem livres de tributação sobre os rendimentos 293. *Isso fica evidenciado, repita-se, a partir do fato, já explicado, que TODOS OS SÓCIOS FUNDADORES DA MEDCARDIO LTDA, em número de 23 (vinte e três), constantes de seu Contrato Social assinado a 07/06/2010, eram, à mesma data, OS MESMOS 23 (VINTE E TRÊS) COOPERADOS DA COOPCARDIO-ES. O quadro societário da MEDCARDIO LTDA se altera no tempo, ingressando novos sócios com o mesmo propósito.*

Segue afirmando que o caso se trata de dar aos fatos realmente ocorridos a denominação que exige sua real natureza, despidos os disfarces em que se abrigaram sob a alcunha de lucros, ou seja, tratá-los como remuneração, conclui a autoridade lançadora.

Faz um arrazoado acerca da primazia da realidade e do desrespeito ao princípio da entidade por meio de ato simulatório, afirmando que a conduta da empresa implicou em supressão do imposto de renda ao omitir da DIRF os rendimentos tributáveis auferidos pelas pessoas físicas dos sócios, em face do que formalizada Representação Fiscal para fins penais.

Afirma que, por ser caso de infração à lei com consequências tributárias, foram também responsabilizados os gerentes, administradores e representantes da pessoa jurídica de direito privado, conforme art.135, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN), isto que não foi somente a lei penal que teria sido violada, mas também a comercial e o contrato social.

À vista do interesse comum dos sócios na situação constituinte do fato gerador, qual seja, serviços médicos prestados, uma vez que todos, ativamente, participaram e concorreram para a realização do fato jurídico tributário, a prestação de serviços e a geração de rendimentos, em contraprestação, razão porque os sócios comuns devem ser solidarizados, com fundamento no art.135 do CTN.

Em virtude de a fiscalização ter concluído que houve evidente intuito de fraude e conduta dolosa, já que os rendimentos foram pagos e a empresa deu a eles roupagem diferente da sua verdadeira natureza, tentando assim retardar o conhecimento por parte da autoridade tributária sua real natureza, e por tudo o mais transcrito pela autoridade lançadora, foi imposta a multa de ofício qualificada, na forma do art. 44, inciso I, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Da Impugnação

Cientificado do Auto de Infração na data de 19/09/2019, conforme Aviso de Recebimento – A.R. acostado à fl. 7348, o contribuinte apresentou Impugnação (fls. 7353/7389), na data de 30/09/2019 (fl. 7353), na qual alegou as razões que sintetizo nos tópicos abaixo:

- I – Da prejudicialidade externa – processos fiscais da MEDCARDIO ainda pendentes de julgamento pelo CARF;**
- II – Da nulidade dos procedimentos fiscais que fundamento o presente processo:**
 - (a) Do excesso de prazo;**
 - (b) Do não atendimento dos requisitos do Decreto nº 70.235/1972;**
- III – Da prescrição e da Decadência;**

IV – Da distribuição de Lucro – realidade dos fatos, requisitos legais e entendimento jurisprudencial;

V – Das incongruências e indevidas ilações dos relatórios fiscais e aos Autos de Infração:

(a) Do contrato social da Medcardio Ltda;

(b) Do suposto descumprimento ao artigo 1.008 do Código Civil;

(c) Das atas e Locais de Reunião;

VI – Do *Business Plan* – Do Plano de Negócios da Empresa MEDCARDIO:

(a) Da atividade empresarial da MedCardio e Modelo de Prestação de Serviços.

VII – Da indevida aplicação da Multa de 150%.

Da Decisão de Primeira Instância

A 19ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo – DRJ/SPO, em sessão realizada na data de 28/01/2020, por meio do acórdão nº 16-91898 (fls. 7394/7421), julgou improcedente a impugnação apresentada, cujo acórdão restou assim ementado (fl. 7394/7395):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2014, 2015

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL TERMO DE INTIMAÇÃO DE CONTINUIDADE DO PROCEDIMENTO COM PRAZO SUPERIOR SESENTA DIAS NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INEXISTÊNCIA

A inexistência de termo de intimação para a continuidade de mandado de procedimento fiscal em prazo inferior a sessenta dias não implica a nulidade do auto de infração, mas apenas enseja o resgate da espontaneidade do contribuinte.

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA DOS SÓCIOS. DISSIMULAÇÃO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. TRIBUTAÇÃO.

A distribuição de lucros aos sócios é isenta de imposto de renda (na fonte e na declaração dos beneficiários), contanto que sejam observadas as regras previstas na legislação de regência, atinentes à forma de tributação da pessoa jurídica. Estão abrangidos pela isenção os lucros distribuídos aos sócios de forma desproporcional à sua participação no capital social, desde que tal distribuição esteja devidamente estipulada pelas partes no contrato social, em conformidade com a legislação societária. Tal procedimento, contudo, não pode ser utilizado com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo, notadamente no caso em que a fiscalização verifica que a distribuição de resultados desproporcional dissimula pagamentos por serviços prestados pelos

próprios sócios. Nesse caso, a tributação deve ocorrer conforme a verdadeira natureza dos rendimentos.

MULTA DE OFÍCIO. IRRF. 150%

A duplicação da multa independe do fato de haver ou não fraude no processo, o fato de deixar de reter o imposto de renda já é causa suficiente a aplicação de 150% de multa de ofício.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

O Contribuinte foi intimado do acórdão de primeira instância na data de 14/02/2020, por via postal, conforme Aviso de Recebimento – A.R. acostado à fl. 7426, e apresentou Recurso Voluntário (fls. 7429/7468) na data de 20/02/2020 (fl. 7427), no qual repisou os mesmos argumentos apresentados na Impugnação.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Luana Esteves Freitas**, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo – o Recorrente foi intimado da decisão em 14/02/2020 (fl. 7426) e apresentou Recurso em 20/02/2020 (fl. 7427) – e atende às demais condições de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

I – Da Suspensão do Processo Administrativo – Prejudicialidade Externa

Pugna o Recorrente para que seja suspenso o presente processo administrativo, até que haja o julgamento definitivo dos processos administrativos correlatos, cujos Autos de Infração foram lavrados em face da MedCardio Ltda.

Entretanto, tal pedido não comporta acolhimento, por falta de previsão legal.

Isso porque, o Decreto nº 70.235/1972, que regulamenta o processo administrativo fiscal, não contempla qualquer previsão de suspensão do processo administrativo tributário.

Nesse sentido, o CARF tem firmado entendimento sobre a impossibilidade de sobrestamento em face de prejudicialidades externas, a saber, eventuais existências de ações judiciais e/ou pendências de julgamento de processos administrativos correlatos, com base no princípio da oficialidade. Destacam-se os seguintes precedentes:

Ementa: Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2009 [...]

PROCESSO ADMINISTRATIVO. PRINCÍPIO DA OFICIALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE

SOBRESTAMENTO. PREJUDICIALIDADE EXTERNA. O processo administrativo é regido pelo princípio da oficialidade. Não há lei ou norma regimental que autorize o sobrestamento do julgamento em razão de prejudicialidade externa. [...] **(Acórdão nº 1301-007.946, Relator: Iagaro Jung Martins, Data de Julgamento: 19/11/2025).**

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Importação - II Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017 [...] SOBRESTAMENTO. PRINCÍPIO DA OFICIALIDADE. O processo administrativo fiscal é regido por princípios próprios, como o da oficialidade, que obriga a administração a impulsioná-lo até sua decisão final. A autoridade administrativa não tem poderes para sobrestar o julgamento de litígio regularmente instaurado. [...] **(Acórdão nº 3401-013.862, Relator: Leonardo Correia Lima Macedo, Data de Julgamento: 27/01/2025).**

Não obstante, em consulta pública realizada por meio do “sistema Comprot” aos processos administrativos citados pelo Recorrente – autos nº 15586.720059/2018-99, 15586.720060/2018-13, 15586.720061/2018-68 e 15586.720062/2018-11 – todos os processos já foram julgados pelo CARF, com as autuações lavradas em face da empresa MedCardio mantidas, e já se encontram com a Procuradora Geral da Fazenda Nacional para execução dos julgados.

Outrossim, conforme já consignado no acórdão de piso, não há qualquer prejuízo ao contribuinte o julgamento deste processo, visto que a apresentação de impugnação ao lançamento, bem como de recurso voluntário, suspende a exigibilidade do crédito tributário, enquanto pendente de definitividade da decisão administrativa, nos termos do inciso III do artigo 151 do CTN.

Dessa forma, com base no princípio da oficialidade e nas demais questões fáticas aqui tratadas, rejeito a preliminar de suspensão do processo em razão de prejudicialidade externa.

II – Nulidade do Auto de Infração

Ainda em sede de preliminar, o Recorrente pugna para que seja reconhecida a Nulidade do Auto de Infração, em virtude do excesso do prazo de duração do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, que superou 60 (sessenta) dias, sem qualquer justificativa, bem como por – suposto – descumprimento dos requisitos insculpidos no artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972.

Entretanto, não comporta acolhimento as razões aduzidas pelo Recorrente.

Isso porque, com relação ao prazo de duração do MPF, e eventuais prorrogações, tal matéria encontra-se sumulada no âmbito deste CARF, conforme redação dada à Súmula nº 171, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 171

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

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.

(Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Quanto à violação aos requisitos insculpidos no artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972, de igual forma, não comporta acolhida os argumentos expendidos pelo Recorrente.

Isso porque, a lavratura de Auto de Infração para constituir o crédito de Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF, em razão da reclassificação dos rendimentos declarados inicialmente como isentos e não tributáveis pelo contribuinte encontra-se em plena conformidade com o disposto nos artigos 9º e 10 do Decreto nº 70.235/72, não havendo qualquer prejuízo ao contribuinte ou ofensa à legislação vigente.

Outrossim, em sede de processo administrativo fiscal as nulidades estão previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, ao passo que o artigo seguinte, traz as hipóteses de outras irregularidades, passíveis de serem sanadas, e que não acarretam nulidade do auto de infração, senão vejamos:

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.

[...]

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.

O Auto de Infração foi lavrado por autoridade competente, contém a descrição dos fatos, acompanhada da capitulação legal, não se cogitando tampouco, a hipótese de cerceamento do direito de defesa do contribuinte. O Recorrente foi cientificada do auto de infração, tendo-lhe sido facultado o prazo regulamentar para apresentar impugnação com as razões de defesa que entendeu pertinente, inclusive a produção das provas admitidas em direito, tudo de acordo com o Decreto nº 70.235, de 1972 e alterações.

Desse modo, o lançamento tributário atendeu aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, havendo a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, bem como a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte, de modo que restam afastadas quaisquer hipóteses de nulidade do lançamento.

Assim, rejeito a preliminar suscitada.

III – Mérito

A lide versa sobre a regularidade do lançamento para exigir IRPF em desfavor do Recorrente pela **requalificação de lucros e dividendos a ele distribuídos pela pessoa jurídica Medcardio Ltda.** Como bem narra a Recorrente, outros quatro processos já enfrentaram a

mesma matéria em desfavor da fonte pagadora, quais sejam autos nº 15586.720059/2018-99, 15586.720060/2018-13, 15586.720061/2018-68 e 15586.720062/2018-11, sendo este o lançamento de um reflexo das constatações nos referidos processos.

Nos citados processos administrativos foram lavrados os Autos de Infração em face da fonte pagadora, Medcardio Ltda, para exigir as contribuições sociais incidentes sobre as parcelas pagas a título de distribuição de lucros aos sócios, uma vez que a fiscalização entendeu que se trata de parcela de natureza remuneratória.

Assim, pela pertinência com o caso em análise, oriundo dos mesmos fatos que foram imputados à Recorrente, e por concordar com os fundamentos adotados, utilizo como razões de decidir, as conclusões apontadas no Acórdão nº 2401-007.309 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, julgado em sessão de 15 de janeiro de 2020, no processo administrativo nº 15586.720060/2018-13, de relatoria do Conselheiro Matheus Soares Leite, mediante a reprodução dos seguintes excertos do voto:

(i) Remuneração x Lucros

De início, cabe assinalar que não há vedação legal para a distribuição aos sócios de lucros de forma desproporcional à sua participação no capital, desde que devidamente estipulada no contrato social, em conformidade com a legislação societária.

Senão vejamos o art. 1.007 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, que veicula o Código Civil:

Art. 1.007. Salvo estipulação em contrário, o sócio participa dos lucros e das perdas, na proporção das respectivas quotas, mas aquele, cuja contribuição consiste em serviços, somente participa dos lucros na proporção da média do valor das quotas.

Para as ambas as sociedades, empresária e simples, é permitida a distribuição de lucro desproporcional ao capital, observada a fixação de critérios transparentes para a repartição dos resultados. **No presente caso, contudo, é relevante o exame da natureza da atividade econômica da Medcárdio Ltda.**

A despeito da constituição como sociedade empresária, parece-me escoreita a percepção da autoridade fiscal no sentido de que a pessoa jurídica, na verdade, comporta-se como sociedade simples, cuja atividade econômica é exercida diretamente pelos sócios, cirurgiões cardiovasculares altamente qualificados, responsáveis pela execução de procedimentos médicos no Estado do Espírito Santo.

Os médicos integravam a Cooperativa dos Cirurgiões Cardiovasculares do Espírito Santo, denominada de Coopcárdio.

Segundo a recorrente, a partir de determinado momento os profissionais resolveram se organizar em sociedade limitada, tendo em conta restrições impostas para a atuação de cooperativas na rede estadual própria do Estado do

Espírito Santo, mediante contratação na modalidade de regime por plantão, notadamente pelo receio de ações trabalhistas, visto que à época havia vedações à terceirização de atividades fins, e pela exigência de contribuição previdenciária a cargo dos contratantes.

Numa sociedade empresarial, o serviço é produzido pela empresa, e não diretamente pelos sócios, a partir da articulação pelo empresário de quatro fatores de produção: capital, mão de obra, insumos e tecnologia.

O acervo probatório não atesta a existência da atividade econômica organizada intrínseca a uma sociedade de caráter empresarial. **Pelo contrário, com apoio no instrumento particular de constituição da sociedade limitada, é possível constatar que a prestação de serviços tem natureza pessoal, eis que os próprios sócios cirurgiões cardiovasculares realizam a atividade fim e, desse modo, contribuem de forma diferenciada para a captação de clientes e os resultados financeiros da sociedade. Assim, o capital investido pelos sócios é um aspecto secundário na constituição da empresa.**

[...]

É certo que a proposta da sociedade é a prestação de serviços por meio de seus sócios, isto é, a atividade exercida pela sociedade mantém ligação indissociável com o trabalho prestado diretamente pelos sócios cirurgiões cardiovasculares integrantes do quadro social. A atividade fim da sociedade, que envolve a prestação de serviços na área de cardiologia e cirurgia cardiovascular, não é executada por empregados ou terceiros.

O art. 966 do Código Civil faz ressalva à condição de empresário para quem exerce profissão intelectual, tal como o médico, ainda que mediante concurso de auxiliares. Eis o texto do dispositivo legal:

Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

Por certo, os procedimentos cardiovasculares são realizados por uma equipe multidisciplinar, composta por outros profissionais além do cirurgião. Todavia, cuida-se de exploração de atividade econômica civil, típica de profissionais que exercem atividades intelectuais, mesmo que necessária a contratação de colaboradores para auxiliar no trabalho.

A individualidade de cada cirurgião cardiovascular conserva-se inalterada, não sendo absorvida pela organização empresarial, capaz de tornar o médico um elemento de empresa (art. 966, parágrafo único, do Código Civil).

Deixa evidente o instrumento contratual o propósito de uma atividade econômica voltada à obtenção de lucros, mas não para a sociedade como um todo, e sim para os próprios sócios, individualmente considerados, responsáveis pela execução da atividade fim.

No mês em que o sócio não trabalha nada receberá a título de antecipação de lucros, uma vez que os valores estão vinculados ao seu labor no período.

Para efeito da legislação tributária, deve prevalecer a efetiva natureza das atividades praticadas pela sociedade, independentemente da inscrição na Junta Comercial ou no Cartório de Registro Civil das Pessoas Jurídicas.

Os sócios da Medcárdio Ltda prestam-lhe serviços e, como tal, recebem uma retribuição pela força de trabalho. Tal situação torna a pessoa física segurado obrigatório do Regime Geral de Previdência Social, na condição de contribuinte individual (art. 12, inciso V, alínea “f”, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991).

É verdade que a lei fiscal ou societária não estabelece a obrigatoriedade de retirada de pró-labore pelo sócio, sua data ou periodicidade. No caso de sociedade simples, em especial aquelas que prestam serviços profissionais, cuja atividade fim é desenvolvida diretamente pelos sócios, é usual convencionar o pagamento pelos serviços sob outra denominação, a exemplo da distribuição de lucros.

Pelo menos uma parte da importância recebida pelo sócio que presta serviço à sociedade é dotada de natureza remuneratória, até para cobrir as despesas pessoais do trabalhador em cada mês. Por sinal, a Medcárdio Ltda não desconhece tal circunstância, na medida em que implementou a sistemática de pagamento de antecipações mensais aos sócios a título de distribuição de lucros.

Não há óbice à retribuição na forma de distribuição de lucros, desde que identificada a parcela que corresponde à remuneração do trabalho.

A possibilidade de confusão entre a parcela remuneratória e a título de distribuição de lucros não passou despercebida na legislação tributária. Tal questão é tratada no § 5º do art. 201 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999:

[...]

Segundo a autoridade lançadora, a escrituração contábil da empresa não registra qualquer valor pago a título de remuneração em decorrência do trabalho dos sócios comuns. Em outros dizeres, a contabilidade não faz a discriminação entre a remuneração recebida pelo trabalho e o pagamento de lucros do exercício.

Todas as atas deliberativas para aprovação dos balanços intercalares, atinentes à distribuição de lucros antecipados, não foram levadas a registro na Junta Comercial e as atas referentes às deliberações anuais foram registradas a

destempo, após o início do procedimento de fiscalização. Além disso, não houve transcrição no livro diário para as demonstrações de resultado intercalares.

Como visto acima, o contrato da Medcárdio Ltda prevê a distribuição de lucros, inclusive de forma antecipada, mediante balanços intercalares mensais, trimestrais ou semestrais e a divisão dos lucros pode ser feita de forma desproporcional ao capital social.

Entretanto, ao contrário do ponto de vista da recorrente, **as cláusulas quinta e vigésima primeira do contrato social não estabelecem os critérios para a distribuição dos lucros e destinação das perdas/prejuízos.**

Tampouco as atas deliberativas apresentadas pela pessoa jurídica, acostadas aos autos, trazem expressamente as regras para a distribuição dos lucros, não permitindo a aferição dos parâmetros utilizados (fls. 3.838/3.847).

A empresa foi intimada, mais de uma vez, para detalhar a metodologia adotada para fins de distribuição de valores a título de lucros, mas deixou de prestar os esclarecimentos pertinentes, com suporte em documentação hábil e idônea, limitando-se a afirmar que "a divisão dos resultados ocorreria por deliberações dos sócios, podendo ser desproporcional as respectivas cotas".

Por hipótese, mesmo que estivessem presentes os requisitos inerentes à sociedade empresária, **apenas a divisão de lucros abstratamente prevista no contrato social, segundo deliberação dos sócios, como ora se cuida, não atenderia o inciso VII do art. 997 do Código Civil:**

Art. 997. A sociedade constitui-se mediante contrato escrito, particular ou público, que, além de cláusulas estipuladas pelas partes, mencionará:

(...)

VII - a participação de cada sócio nos lucros e nas perdas;

(...)

Com efeito, os sócios podem pactuar a forma de distribuição que lhe pareça mais conveniente, com vistas a atender as finalidades da constituição da empresa. Porém, é indispensável transparência na fixação de critérios, inclusive para permitir à fiscalização tributária avaliar se não há desvios a favor de um ou outro sócio que implique a tributação dos valores recebidos, segundo as normas específicas de cada imposto ou contribuição.

O recurso voluntário furta-se em esclarecer a questão, porém reforça o emprego de critérios subjetivos, que acarretam a convicção de que nos valores pagos aos sócios a título de lucros, ou antecipação de lucros da pessoa jurídica, estão incluídas parcelas de remuneração que o sócio recebe pelo trabalho que executa em prol da empresa, em função do desempenho individual.

Eis as palavras da recorrente (fls. 6.791/6.792):

(...)

Em relação a distribuição dos lucros, não há conforme colocado por este nobre Auditor nenhum “Pacto Secreto”, distribuição é feita dentro da legalidade e leva em conta parâmetros subjetivos e variáveis (uma vez que dependem do resultado financeiro da empresa) o que a torna uma distribuição complexa mas de forma nenhuma secreta ou muito menos ilícita como por exemplo aquele sócio que mais contribuiu para melhores resultados da empresa. Resultados não somente do ponto de vista quantitativos como qualitativos são considerados. Sócios mais experientes tendem a ter lucros maiores.

Bem como aqueles que mais contribuíram para a lucratividade da empresa – que são parâmetros dinâmicos.

(...)

Lembra a autuada a falta de discriminação de valor a título de pró-labore no contrato social, assim como não há legislação que prescreva o valor da remuneração do profissional autônomo. Sendo assim, para cumprimento do § 5º do art. 201 do RPS, deve-se considerar o valor de um salário-mínimo, conforme dispõe o inciso I do § 3º do art. 214 do mesmo regulamento.

Sem razão, o pedido subsidiário. O § 5º do art. 201 do RPS não deixa dúvidas que a base de cálculo é equivalente ao valor total pago ou creditado ao sócio, ainda que a título de antecipação de lucros, **quando não ocorre a discriminação entre a remuneração do trabalho e a proveniente do lucro, inclusive nas hipóteses de deficiência na elaboração de balancetes contábeis mensais para respaldar a distribuição antecipada de lucros, previamente ao resultado final do exercício.**

Nesse cenário, portanto, diante da ausência da individualização entre a remuneração decorrente do trabalho e aquela oriunda do capital, a título de distribuição de lucros, escoreita a incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos e/ou creditados aos sócios.

(ii) Multa Qualificada

Em diversos trechos do longo arrazoado, a autoridade fiscal afirma que houve a prática de ato simulatório. Segundo a fiscalização, a empresa autuada foi constituída como sociedade empresarial para dissimular o recebimento de remuneração sob a roupagem de lucros, sem a incidência de contribuição previdenciária.

Por sua vez, a recorrente alega que a aplicação da penalidade de 150% não guarda consonância com a realidade dos fatos, até porque não restou devidamente comprovado o evidente intuito de fraude.

Pois bem. Reconheço que a autoridade fazendária, responsável pelo ato de lançamento, aparentemente procurou executar um trabalho criterioso de investigação, mediante a enumeração de vários fatos controvertidos e realização

de diligências em alguns contratantes para delinear o panorama da prestação de serviços médicos.

Apesar disso, penso que não logrou evidenciar através de prova cabal a intenção dolosa de ocultação da ocorrência do fato gerador, sua real natureza e as circunstâncias materiais, com o propósito de ludibriar a Fazenda Pública.

Em primeiro lugar, a fiscalização não demonstra que os lucros distribuídos são inexistentes, fictícios, um artifício contábil. Para mim, esse aspecto é de extrema importância para caracterizar a má-fé na conduta da recorrente.

A distribuição de lucros restou declarada pela empresa e foi ratificada por todos os sócios por ocasião de suas declarações de imposto de renda. Ao menos, assim se depreende do arcabouço probatório.

Aliás, diz a autoridade fiscal que “não se trata aqui de lucros ilícitos ou fictícios, em outro dizer, aqueles existentes, mas, gerados por meio de artifícios contábeis, mediante a superestimação de receitas e ocultação de despesas. (...)” (item 372 do Relatório Fiscal, às fls. 151).

As irregularidades formais apontadas pela fiscalização tributária, acerca dos livros contábeis e das atas deliberativas, são suficientes para a incidência da contribuição previdenciária, nos termos da legislação tributária, e até podem resultar na impossibilidade da distribuição de lucro contábil pela empresa tributada com base no lucro presumido.

No entanto, as deficiências listadas pelo agente fiscal não eliminam a materialidade da apuração de lucros pela sociedade nos anos-calendário de 2013 e 2014, independentemente da aferição do seu exato montante.

A autoridade fiscal descreve que a criação da Medcárdio Ltda teve como finalidade única encobrir os rendimentos auferidos pela Cooperativa dos Cirurgiões Cardiovasculares do Espírito Santo. Apresenta como evidências da simulação o mesmo endereço, telefone, diretoria, integrantes do quadro social, clientes, ramo de negócio e logomarca.

Apesar da narrativa veemente da autoridade fiscal, e em alguns pontos até exagerada nas suas ilações, reputo que os indícios apresentados são insuficientes para a prova da simulação.

Não houve a dissolução da cooperativa, tampouco há impedimento para compartilhamento de estrutura física, mesmo porque diz respeito ao funcionamento administrativo, já que os serviços médicos são prestados nas dependências dos contratantes ou em outros locais apropriados. No presente caso, sócios e diretoria em comum não têm o condão de atestar a existência de ato simulatório, quando o propósito da operação é a reestruturação e a profissionalização da atividade econômica.

Certamente, o aspecto tributário pesou na opção pela constituição de uma sociedade limitada para o desenvolvimento da atividade econômica pelos

cirurgias cardiovasculares. Nada obstante, outros fatores parecem ter sido relevantes para a escolha, tal como a possibilidade de expandir os contratos de prestação de serviços, o que lhe confere motivação negocial para a existência da sociedade.

Pelo conjunto probatório, a constituição da sociedade limitada não divergiu da real intenção das partes, tampouco não corresponde ao resultado econômico desejado pelos sócios.

Os autos estão instruídos com diversos contratos de prestação de serviços médicos, firmados pela Medcárdio Ltda (fls. 486/696). Não há elementos que mostrem a falsidade do faturamento ou a ausência de estrutura para a execução dos serviços, como subterfúgio para ocultar a contratação da Coopcárdio.

Não tenho dúvidas que a sociedade empresária Medcárdio Ltda representa uma nova roupagem para a prestação dos serviços. Contudo, dizer que os sócios engendraram toda a operação para artificialmente usufruir de benefício fiscal na percepção de rendimentos do trabalho, travestindo-se de lucros, é um passo adiante, que necessita de outros elementos comprobatórios do intuito doloso.

Como dito antes, em relação às sociedades empresária e simples, é permitida a distribuição de lucro desproporcional ao capital. Em outras palavras, a constituição da sociedade advém de um planejamento fiscal lícito. No que tange à incidência de contribuições previdenciárias, não sobressai decisiva a constituição em forma de sociedade empresária ou simples.

Desde que haja a discriminação da remuneração paga ou creditada aos sócios em decorrência de seu trabalho, a título de pró-labore, a legislação tributária não impõe óbice ao recebimento de lucros, inclusive a título de antecipação mensal, quando respaldado em escrituração mantida com observância das disposições legais.

A falta de individualização entre a remuneração decorrente do trabalho e aquela oriunda do capital através da distribuição de lucros não implica a ocultação maliciosa da remuneração.

De fato, na ausência de discriminação das parcelas, a consequência é que a totalidade dos valores pagos aos sócios, inclusive a título de antecipação do lucro da pessoa jurídica, integrará a base de cálculo de incidência da contribuição previdenciária como remuneração pelo trabalho prestado à empresa.

Por falar nisso, não se mostra razoável cogitar do dolo em desfavor da empresa quando a própria incidência tributária sobre os pagamentos é matéria controvertida no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Com efeito, há mais de um precedente deste Tribunal Administrativo no sentido de que demonstrada a existência de lucro, mesmo que o sócio colabore com seu trabalho para o resultado da sociedade, há liberdade para a estipulação do pagamento exclusivamente a título de distribuição de lucros.

[...]

À vista do exposto, a aparente deficiência na efetivação do planejamento societário, levando-se em consideração os aspectos tributários, a despeito de justificar a incidência da contribuição previdenciária sobre os pagamentos, em minha avaliação, não tem o condão de equiparar os fatos narrados à prática de conduta dolosa voltada à sonegação e fraude tributária.

Sendo assim, cabe afastar a qualificação da multa de ofício, com redução da penalidade para o patamar básico de 75%.

Com relação à desqualificação da multa de ofício, saliento que, ainda que em hipóteses similares esta turma mantenha a penalidade qualificada ao julgar processos de utilização de pessoa jurídica para mascarar a existência de uma relação entre sociedade empresária e segurado individual ou empregado, a situação aqui é específica e envolve a aplicação dos entendimentos já adotados pelo CARF com relação à mesma estrutura societária.

Isso porque, com relação à sociedade médica – fonte pagadora dos rendimentos reclassificados – foi reconhecida, em mais de três processos, a ausência de conduta dolosa na qualificação dos rendimentos pagos aos sócios da sociedade Medcardio como lucros distribuídos, motivo pelo qual não se pode imputar conduta dolosa aos sócios, médicos pessoas físicas, dentre eles, o ora Recorrente.

No mesmo sentido, envolvendo a mesma pessoa jurídica e outros contribuintes (pessoas físicas), cito decisões deste CARF:

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Ano-calendário: 2013, 2014 INCONSTITUCIONALIDADE. NÃO CONHECIMENTO. SUMULA CARF Nº 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. INTIMAÇÃO EM NOME DO ADVOGADO. VEDAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 110. No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do 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. DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. Ausente a comprovação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação pela fiscalização, e caracterizado o pagamento antecipado, a contagem do prazo decadencial em relação às contribuições previdenciárias dá-se pela regra do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN). DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. NECESSIDADE DE DISCRIMINAÇÃO DOS VALORES PAGOS OU CREDITADOS. REQUALIFICAÇÃO INCIDÊNCIA. Não há vedação legal para distribuição aos sócios de lucros de forma desproporcional à sua participação no capital, desde que devidamente estipulada no contrato social, em conformidade com a legislação societária. Quando a atividade econômica da sociedade é exercida diretamente pelos sócios, mediante a prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões regulamentadas, é obrigatória a discriminação

entre a parcela da distribuição de lucros e aquela paga pelo trabalho. Pelo menos parte dos valores pagos pela sociedade ao sócio que lhe presta serviços terá natureza jurídica de retribuição pelo trabalho, sujeita à incidência de contribuição previdenciária. Na ausência de segregação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente de distribuição de lucros, inclusive a título de antecipação mensal ou trimestral, o pagamento é considerado remuneração pelo trabalho do sócio, sujeito à incidência de IRPF. **MULTA QUALIFICADA. IMPROCEDÊNCIA.** Afasta-se a qualificadora da multa de ofício, com redução do percentual da penalidade a 75%, quando o conjunto probatório descrito pela autoridade lançadora é insuficiente como prova cabal do evidente intuito de fraude na conduta do sujeito passivo. **(Acórdão nº 2202-011.871, Relator: Henrique Perlatto Moura, Data de Julgamento: 26/03/2026).**

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Ano-calendário: 2013, 2014 INCONSTITUCIONALIDADE. NÃO CONHECIMENTO. SUMULA CARF Nº 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. INTIMAÇÃO EM NOME DO ADVOGADO. VEDAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 110. No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do 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. DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. Ausente a comprovação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação pela fiscalização, e caracterizado o pagamento antecipado, a contagem do prazo decadencial em relação às contribuições previdenciárias dá-se pela regra do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN). DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. NECESSIDADE DE DISCRIMINAÇÃO DOS VALORES PAGOS OU CREDITADOS. REQUALIFICAÇÃO INCIDÊNCIA. Não há vedação legal para distribuição aos sócios de lucros de forma desproporcional à sua participação no capital, desde que devidamente estipulada no contrato social, em conformidade com a legislação societária. Quando a atividade econômica da sociedade é exercida diretamente pelos sócios, mediante a prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões regulamentadas, é obrigatória a discriminação entre a parcela da distribuição de lucros e aquela paga pelo trabalho. Pelo menos parte dos valores pagos pela sociedade ao sócio que lhe presta serviços terá natureza jurídica de retribuição pelo trabalho, sujeita à incidência de contribuição previdenciária. Na ausência de segregação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente de distribuição de lucros, inclusive a título de antecipação mensal ou trimestral, o pagamento é considerado remuneração pelo trabalho do sócio, sujeito à incidência de IRPF. **MULTA QUALIFICADA. IMPROCEDÊNCIA.** Afasta-se a qualificadora da multa de ofício, com redução do percentual da penalidade a 75%, quando o conjunto probatório descrito pela autoridade lançadora é insuficiente como prova cabal do evidente intuito de

fraude na conduta do sujeito passivo. **(Acórdão nº 2202-011.866, Relator: Henrique Perlatto Moura, Data de Julgamento: 12/03/2026).**

Portanto, mantém-se o lançamento tributário, mas deve ser afastada a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

III.1. – Da Decadência

O Recorrente suscita, ainda, prejudicial de mérito, no que tange à decadência parcial do crédito tributário, referente aos fatos geradores ocorridos anteriormente à 19/09/2014, nos termos do artigo 150, §4º do CTN, uma vez que teve ciência do lançamento relativo ao IRPF dos anos-calendários de 2013 e 2014 apenas e tão somente na data de 19/09/2019 (fl. 7348).

Inicialmente, cabe esclarecer que o fato gerador do imposto de renda da pessoa física (IRPF) é complexivo. Ou seja, embora apurado mensalmente, está sujeito ao ajuste anual quando é possível definir a base de cálculo e aplicar a tabela progressiva, aperfeiçoando-se no dia 31 de dezembro de cada ano-calendário.

No tocante à contagem do prazo decadencial, deve-se adotar as conclusões exaradas no Recurso Especial nº 973.733 - SC, julgado sob a sistemática do art. 543-C, do Código de Processo Civil (CPC), cuja ementa abaixo se transcreve:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi,

"Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

No que concerne ao IRPF, sempre que o contribuinte efetue o pagamento antecipado, o prazo decadencial encerra-se depois de transcorridos 5 (cinco) anos da ocorrência fato gerador (art. 150, § 4º). Na ausência de pagamento ou nas hipóteses de dolo, fraude e simulação, o prazo de 5 (cinco) anos para constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I).

No caso, ao se compreender que não houve pressuposto para a qualificação da penalidade nos processos originários, cujos fundamentos foram adotados nesta demanda, foi afastada a acusação de fraude – fato motivador da aplicação do artigo 173, inciso I, do CTN. Ausente o pressuposto fático da simulação, deve-se aplicar o artigo o artigo 150, do CTN, para a contagem do prazo decadencial.

Por conseguinte, quando houver pagamento parcial do IRPF do exercício, ainda que mediante retenção, aplica-se o artigo 150 do CTN, o que se verifica às fls. 8/21, para os anos-calendários de 2013 e 2014. Para o ano calendário de 2013 o prazo se inicia em 01/01/2014, encerrando-se em 31/12/2018. Tendo o Recorrente sido cientificada em 19/09/2019 (fl. 7348), houve decadência com relação ao ano calendário 2013, que deve ser reconhecida em seu favor.

Assim, acolho a prejudicial de mérito suscitada pelo Recorrente, a fim de reconhecer a decadência parcial do crédito tributário, relativo ao Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF do ano calendário de 2013.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, para rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, **DAR PROVIMENTO PARCIAL** para reconhecer a decadência do ano calendário 2013 e desqualificar a multa de ofício, que deve ser aplicada no patamar de 75%.

Assinado Digitalmente

Luana Esteves Freitas

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Marco Aurélio de Oliveira Barbosa**, redator designado

Peço vênia à ilustre relatora para divergir quanto à qualificação da multa e, em consequência, em relação à decadência do ano-calendário 2013.

MULTA QUALIFICADA – 150%

O Recorrente alega que a aplicação da penalidade de 150% não guarda consonância com a realidade dos fatos, até porque não restou devidamente comprovado o evidente intuito de fraude.

Sem razão o Recorrente.

Conforme amplamente demonstrado no Relatório Fiscal, está-se diante de uma situação em que houve uma simulação, onde foi constatada a interposição da pessoa jurídica MEDCARDIO LTDA, com o objetivo de supressão ou redução da tributação.

Assim discorreu a autoridade autuante para justificar a qualificação da multa, de acordo com o Relatório Fiscal:

11. DA APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA

A aplicação da multa de ofício decorre de expressa previsão legal, tendo natureza de penalidade por descumprimento da obrigação tributária. Cabe transcrever o art. 44 da Lei nº 9.430/1996:

[...]

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, e tem como suporte fático a revisão de lançamento, pela autoridade administrativa competente, que implique imposto ou diferença de imposto a pagar. Excepciona a regra a comprovação do intuito fraudulento, a qual acarreta a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no parágrafo 1º.

No presente caso, a multa de ofício aplicada decorre da ocorrência da hipótese prevista no art. 71, inciso I da Lei 4.502/1964, que impõe a duplicação da multa na forma do parágrafo 1º, do art. 44, da Lei 9.430/1996.

[...]

Consoante relatado, houve clara tentativa de conferir à remuneração dos sócios a roupagem de lucros, valendo-se de infrações à lei e ao contrato social, além de outras irregularidades sumarizadas acima.

Despiciendo reprisar a explanação em que constam detalhadas todas as irregularidades tributárias apuradas na auditoria fiscal em face da MEDCARDIO, porquanto todos os elementos estão expostos nos Relatórios Fiscais previdenciários e fazendários.

As pessoas físicas, sócias da MEDCARDIO, agiram de forma deliberada com o propósito de reduzir tributos, ao constituírem uma empresa com o fim de ocultar a ocorrência do fato gerador do imposto sobre a renda da pessoa física, tratando como lucros isentos rendimentos que na verdade são resultado de prestação de serviços pelos médicos, portanto, tributáveis.

A conduta do sujeito passivo impediu o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ocultando sua real natureza e as circunstâncias materiais.

Restou claro que não houve simples irregularidade ou erro de interpretação da legislação tributária. Na verdade, as pessoas envolvidas promoveram ações prévias e minuciosamente articuladas, com o propósito específico de fraudar o Fisco Federal, sendo que os livros contábeis, declarações à RFB e documentos societários e fiscais, que se prestaram a registrar remuneração de serviços prestados como distribuição de lucros “isentos”, fazem prova material desta constatação.

O dolo se depreende ainda do exame conjunto de todo o arcabouço de irregularidades sumarizadas, irregularidades essas associadas com o propósito de ocultação da real natureza do fato gerador da obrigação tributária principal e, conseqüentemente, o não pagamento do tributo devido. Supressão em que o contribuinte logrou êxito nos 02 (dois) anos-calendários fiscalizados.

Na esfera penal-tributária, como exposto acima, há, em tese, cometimento de sonegação de imposto de renda.

Havendo sonegação, em tese, e tendo o sujeito passivo impedido o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ocultando sua real natureza e as circunstâncias materiais, resta caracterizada a hipótese do art. 71, inciso I da Lei 4.502/64. Impõe-se, então, a duplicação da multa, na forma do par. 1º do art. 44 da Lei 9.430/96. Aplicou-se, então, a multa de 150% sobre o imposto apurado na infração RENDIMENTOS RECEBIDOS CLASSIFICADOS INDEVIDAMENTE na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física, visto que se mostrou, de forma irrefutável, que a conduta aqui descrita foi intencional e com o fulcro claro de se esquivar do pagamento do imposto de renda.

Por dever de ofício, e em razão dos fatos acima relatados, foi lavrada Representação Fiscal para Fins Penais, conforme processo administrativo digital nº 15586720.278/2019-59.

(negritei)

É importante destacar que a autoridade fiscal faz referência aos fatos já relatados no seu relatório, conforme parte negritada acima, imputando ao contribuinte a prática de sonegação e fraude. Assim, trago os seguintes excertos do relatório mencionado que demonstram o dolo da conduta do recorrente, dos quais destaco aqueles mais contundentes.

Na forma constante de seu Contrato Social, registrado na Junta Comercial do Estado do Espírito Santo em 04/08/2010, a MEDCARDIO tem como objetivo social a prestação de serviços médicos na área de cardiologia e cirurgia cardiovascular, realização de cursos de aprimoramento, aperfeiçoamento e pesquisas na área médica, conforme cláusula terceira de seu ato constitutivo.

Consta no contrato social e nas suas alterações, que os serviços serão prestados nas dependências dos contratantes ou em locais com estrutura apropriada para desenvolvimento das mesmas.

Na época, o quadro societário da empresa contava com mais de 30 (trinta) sócios, sendo 01 (um) advogado e o restante médicos, detentores de diferentes participações societárias: uns com 100 (cem) cotas e outros com 01 (uma) cota, sempre no valor de R\$ 1,00 (um real) cada cota.

[...]

Pelos fatos e documentos apontados nos RELATÓRIOS da auditoria na MEDCARDIO é inconteste a prática de ato simulatório, visto que a empresa fiscalizada foi constituída de forma que os sócios recebessem os serviços prestados sob a roupagem de lucro distribuído, sem a incidência de contribuição previdenciária e da retenção do imposto de renda sobre proventos de qualquer natureza.

Importante destacar que os fundamentos de fato e de direito que conduziram à conclusão de que os rendimentos pagos são realmente remunerações e não lucros isentos, como afirma a empresa, abrange todo o período fiscalizado na pessoa jurídica e no presente sujeito passivo.

Para demonstrar e comprovar as irregularidades apuradas e a robustez dos documentos arrecadados na auditoria da MEDCARDIO, reproduzimos, no próximo item 6 (seis) deste relatório, o inteiro teor dos parágrafos 1 a 330 do RELATÓRIO FISCAL DO AUTO DE INFRAÇÃO (FAZENDÁRIO) integrante do processo administrativo fiscal eletrônico nº 15586.720061/2018-68.

Todos os documentos mencionados no referido RELATÓRIO FAZENDÁRIO foram copiados do citado processo e integram o presente processo às folhas 59/7155.

[...]

53. Em seguida demonstraremos que a MEDCARDIO LTDA é na verdade mera roupagem de uma cooperativa, mais antiga, de nome COOPCARDIO-ES – Cooperativa dos Cirurgiões Cardiovasculares do Espírito Santo.

54. Demonstraremos que a empresa fiscalizada, a MEDCARDIO LTDA, ela própria, identifica-se como sendo a mesma Cooperativa dos Cirurgiões Cardiovasculares do Espírito Santo, revelando sua real natureza. E que se verifica, portanto, ato simulatório.

55. E concluiremos que, desvelada a simulação, sendo DE FATO uma cooperativa, por expressa disposição legal a MEDCARDIO LTDA não pode

distribuir lucros nem pode ser constituída na forma de uma sociedade empresária. Resulta daí que todo os rendimentos pagos aos sócios a título de lucros e com base em uma escrita contábil de uma sociedade empresária traduzem rendimentos tributáveis.

[...]

DA SIMULAÇÃO DE ATO

236. Conforme alhures mencionamos, passamos a demonstrar que a MEDCARDIO LTDA é na verdade mera roupagem de uma cooperativa, mais antiga, de nome COOPCARDIO – ES Cooperativa dos Cirurgiões Cardiovasculares do Espírito Santo.

237. Demonstraremos que a própria MEDCARDIO LTDA, em suas respostas ao Fisco, se identifica como sendo a mesma Cooperativa dos Cirurgiões Cardiovasculares do Espírito Santo, revelando sua real natureza. Trata-se, portanto, de ato simulatório.

238. E concluiremos que, desvelada a simulação, sendo DE FATO uma mera roupagem de uma cooperativa, a MEDCARDIO LTDA, por expressa disposição legal, não pode distribuir lucros nem pode ser constituída na forma de uma sociedade empresária, tampouco adotar os institutos legais que regem esse tipo de sociedade.

239. Entidades Cooperativas, resumidamente, são aquelas que exercem as atividades na forma de lei específica, por meio de atos cooperativos, que se traduzem na prestação de serviços diretos aos seus associados, sem objetivo de lucro, para obterem em comum melhores resultados para cada um deles em particular.

240. O ato simulatório, em essência, objetiva então que a pessoa jurídica engendrada (a MEDCARDIO LTDA) funcione como um biombo, um “camarim”, onde ingressam receitas por serviços prestados por cooperados de uma cooperativa e saem maquiados e disfarçados de lucros a sócios de uma sociedade empresária limitada.

241. Tudo isso, conjuntamente, de par com tudo que já se disse, revela que, na verdade, aquilo chamado pela empresa de distribuição de lucros, se trata realmente de remunerações pelos serviços prestados, pelo labor dispendido.

242. É de geral sabença que o negócio simulado ou aparente mascara o negócio oculto ou real, que as partes não querem fazer aparecer. Procura-se, no mais das vezes, ocultar o ato ou negócio verdadeiro para causar dano a terceiros ou violar a lei.

243. É fundamental distinguir a chamada economia lícita de tributo da falta de pagamento de tributo devido (pura e simples ou matizada com atos que busquem ocultar a ocorrência do fato gerador).

244. Feito o resumo acima, passamos a detalhar o ato simulatório.

245. Já adiantamos, a título de sinopse, que a prática de ato simulatório fica evidenciada à sociedade quando se traz, para a COOPCARDIO-ES e a MEDCARDIO LTDA, a existência no mesmo endereço, mesmo telefone, mesma diretoria, mesma equipe de cirurgiões, mesmos clientes, mesmo logomarca, mesmo nome de fantasia (Cooperativa dos Cirurgiões Cardiovasculares do Espírito Santo).

246. A COOPCARDIO-ES, CNPJ 09.127.965/0001-14, Cooperativa dos Cirurgiões Cardiovasculares do ES, sociedade simples, sem fins lucrativos, foi constituída em 16 de junho de 2007, mediante registro (nº 32400016369) de seu Estatuto Social na Junta Comercial do Estado do Espírito Santo.

247. Quanto a IDENTIDADE DE ENDEREÇO, através de assembleia geral extraordinária, realizada em 30/10/2009, cuja ata foi registrada (nº 20100120962) na JUCEES a 29/01/2010, promoveu-se ampla reforma do estatuto social e alterou-se o endereço para a Av. Nossa Senhora da Penha, nº 595, sala 1211, Torre II, Santa Lucia, Vitória – ES.

248. Por sua vez, em complemento de alteração estatutária, através de assembleia geral extraordinária de 01/11/2010 (ata registrada na JUCEES a 11/02/2011 sob o nº 20101205120) foi ampliada a sede, com aluguel da sala 1212, passando o endereço da COOPCARDIO-ES a ser Av. Nossa Senhora da Penha, nº 595, sala 1211 e 1212, Torre II, Santa Lucia, Vitória – ES, CEP 29056-250.

249. Ou seja, depreende-se das atas acima mencionadas que a COOPCARDIO-ES, pelo menos desde 30/09/2009, funcionava no endereço Av. Nossa Senhora da Penha, nº 595, sala 1211, Torre II, Santa Lucia, Vitória – ES, CEP 29056-250, sendo esse o endereço que consta atualmente registrado na Junta Comercial do Estado do Espírito Santo – JUCEES e no sítio eletrônico da COOPCARDIO-ES ([https://www.coopcardio-es.com.br/sítio eletrônico/](https://www.coopcardio-es.com.br/sítio_eletrônico/) acesso em 05/09/2017).

250. Por sua vez, à mesma época, foi protocolada na JUCEES, a 22/06/2010, o instrumento de constituição da sociedade empresária MEDCARDIO LTDA, assinado a 07 de junho de 2010.

251. Consta no ato constitutivo que o endereço da empresa MEDCARDIO LTDA é exatamente o mesmo da COOPCARDIO-ES, ou seja, Av. Nossa Senhora da Penha, nº 595, sala 1211, Torre II, Santa Lucia, Vitória – ES, CEP 29056-250. Ou seja, no momento de sua constituição a MEDCARDIO LTDA funcionou na mesma sala em que já funcionava, desde 2009, a COOPCARDIO-ES.

252. Algo mais tem que ser dito. Através da 3ª alteração de seu Contrato Social, datada de 13 de junho de 2014 (protocolada a 22/09/2014 e registrada na JUCEES a 24/10/2014) a MEDCARDIO LTDA transferiu seu endereço para Av. Nossa Senhora dos Navegantes, 955, Ed Global Tower, sala 616, Enseada do Suá, Vitória – ES.

253. Demonstrado acima que, ao tempo de sua constituição, a MEDCARDIO LTDA funcionava no mesmo local em que já funcionava a COOPCARDIO-ES, agora se traz

nova identidade de endereços, no entanto na Av. Nossa Senhora dos Navegantes, 955, Ed Global Tower, Enseada do Suá, Vitória – ES.

254. É que, em consulta, em 16 de novembro de 2017, ao sítio eletrônico da Organização Cooperativas do Brasil, seção Espírito Santo – OCB/ES (http://www.ocbes.coop.br/ocb/index.php?module=m_cooperativas&pag=inf_cooperativa&id_cooperativa=239&menu=coop), colhe-se que a COOPCARDIO-ES, ali registrada desde 01/02/2010, apresenta seu endereço como sendo Av. Nossa Senhora dos Navegantes, 955, sala 615, Ed Global Tower, Enseada do Suá, Vitória – ES.

255. Ou seja, apesar de registrada na JUCEES como estabelecida a Av. Nossa Senhora da Penha, nº 595, sala 1211, Torre II, Santa Lucia, Vitória – ES a COOPCARDIO-ES informa a OCB/ES que funciona justamente no mesmo endereço da MEDCARDIO LTDA, isso sem nunca ter havido qualquer deliberação social ou alteração estatutária que assim dispusesse!

256. Quanto a IDENTIDADE DE DIRETORIA, na data de 01/11/2010, colhe-se da ata registrada na JUCEES a 11/02/2011, sob o nº 20101205120, que a diretoria da COOPCARDIO ES era composta por Fabricio Otavio Gaburro Teixeira (Diretor –Presidente) e por Carlos Alberto Sancio Junior (Diretor-secretário).

257. Por sua vez, o Contrato Social da MEDCARDIO LTDA revela que sua administração, em junho de 2010, era atribuída a três diretores, constando, exatamente como na COOPCARDIO-ES, à mesma época, Fabricio Otavio Gaburro Teixeira (Diretor –Presidente) e Carlos Alberto Sancio Junior (Diretor-secretário).

258. A diretoria da MEDCARDIO LTDA, constante da cláusula 16ª de seu Contrato Social, formada por Fabricio Otavio Gaburro Teixeira (Diretor –Presidente), Carlos Alberto Sancio Junior (Diretor-secretário) e Lucio Pereira Guarçoni Duarte é exatamente a mesma que consta para a COOPCARDIO-ES em consulta, a 05/09/2017, a seu sítio eletrônico ([https://www.coopcardio-es.com.br/sítio eletrônico/index.html%3Fid=4.html](https://www.coopcardio-es.com.br/sítio_eletrônico/index.html%3Fid=4.html)).

259. Cabe notar que causa estranheza o fato de constar, na aludida consulta (em 05/09/2017) ao sítio eletrônico da COOPCARDIO-ES, o nome de Lucio Pereira Guarçoni Duarte como diretor. Isso porque, segundo consulta (na mesma data de 05/09/2017) ao site da JUCEES, o mesmo teria deixado a diretoria em 27/06/2011, sem recondução.

260. Assim, a COOPCARDIO-ES, em seu sítio eletrônico, informa em 05/09/2017 contar em sua diretoria um diretor que deixou o cargo em 27/06/2011, mas que, de fato, exercia em 05/09/2017 o cargo de diretor na MEDCARDIO LTDA!

261. O que é indiscutível, ante o já exposto, é a IDENTIDADE DE COMANDO entre COOPCARDIO-ES e MEDCARDIO LTDA.

262. Consultando ainda o contrato social de MEDCARDIO LTDA e o estatuto social de COOPCARDIO-ES, além da já descrita confusão de endereços e diretoria,

constata-se que ambas possuem o MESMO OBJETO SOCIAL, ou seja, prestação de serviços médicos na área de cardiologia e cirurgia cardiovascular.

263. Também por salientar que TODOS OS SÓCIOS FUNDADORES DA MEDCARDIO LTDA, em número de 23 (vinte e três), constantes de seu Contrato Social assinado a 07/06/2010, eram, à mesma data, OS MESMOS 23 (VINTE E TRÊS) COOPERADOS DA COOPCARDIO-ES. Assim revelam o Contrato Social de MEDCARDIO LTDA (assinado a 07/06/2010) e a ata da AGE da COOPCARDIO-ES, realizada em 01/11/2010.

264. Enfim, não há qualquer distinção entre os integrantes da MEDCARDIO LTDA e COOPCARDIO-ES, no momento da constituição da primeira, sem acréscimos ou diminuições.

265. Também se constata que TODA A EQUIPE DE VINTE E QUATRO CIRURGIÕES da COOPCARDIO-ES, conforme consulta (em 05/09/2017) ao seu sítio eletrônico (https://www.coopcardio-es.com.br/sítio_eletrônico/index.html%3Fid=4.html) é composta de sócios da MEDCARDIO LTDA.

266. Ainda por destacar que ficou constatado que a MEDCARDIO LTDA, formalmente, é identificada por clientes como SUCESSORA NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MÉDICOS da COOPCARDIO-ES, isso por vezes sem que a primeira sequer firmasse um contrato escrito de prestação de serviços e sem que a COOPCARDIO-ES firmasse distrato, ao ser sucedida pela MEDCARDIO LTDA.

267. Isso fica comprovado ante expressa declaração da ASSOCIACAO EVANGELICA BENEFICENTE ESPÍRITO SANTENSE – AEBES, que, atendendo a intimação fiscal, assim respondeu, a 28 de setembro de 2017:

[...]

268. Também fica comprovada o fato através de resposta datada de 04 de outubro de 2017 da FUNDAÇÃO BENEFICENTE RIO DOCE. Vejamos:

[...]

269. Da mesma forma, comprova-se o fato através da constatação que a COOPCARDIO ES era prestadora de serviços junto a UNIMED NOROESTE CAPIXABA COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO até 25/03/2011, segundo resposta desta de 05/10/2017. E que foi sucedida na prestação de serviços pela MEDCARDIO LTDA, sem haver um contrato escrito, conforme a própria MEDCARDIO LTDA respondeu (TIF nº 005) a 23 de outubro de 2017.

270. É também a própria MEDCARDIO LTDA quem revela prestar serviços e auferir decorrentes receitas com base em contrato firmado pela COOPCARDIO-ES. Isso se colhe da resposta datada de 08/07/2015, oferecida pela MEDCARDIO LTDA em atenção ao TIPF, especificamente, em relação ao item “Contrato de Prestação de serviços médicos vigentes”.

271. Vê-se que na resposta (ao TIPF) da MEDCARDIO LTDA há o Contrato de Prestação de Serviços formado entre COOPCARDIO-ES – Cooperativa dos

Cirurgiões Cardiovasculares do Espírito Santo e HOSPITAL UNIMED NOROESTE CAPIXABA.

272. Ou seja, a MEDCARDIO LTDA presta serviços ao HOSPITAL UNIMED NOROESTE CAPIXABA (depois UNIMED NOROESTE CAPIXABA COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO) com base em um contrato firmado a 14/01/2009 pela COOPCARDIO-ES, ainda vigente.

273. Ainda por destacar que, em relação a esse contrato, na resposta da MEDCARDIO LTDA ao TIFP consta um aditivo, firmado a 14 de janeiro de 2011, pelas mesmas partes, ou seja, contratante HOSPITAL UNIMED NOROESTE CAPIXABA e contratada COOPCARDIO ES.

274. Considerando que a MEDCARDIO LTDA existe desde 07/06/2010, causa espécie que apresente como um seu cliente o HOSPITAL UNIMED NOROESTE CAPIXABA, com base em aditivo de contrato de prestação de serviços firmado em 14 de janeiro de 2011 com a COOPCARDIO-ES!

[...]

278. Fato semelhante se dá em relação a UNIMED SUL CAPIXABA COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO. A escrita contábil da MEDCARDIO LTDA traz contabilização de serviços prestados por esta àquela, todavia não há contrato firmado entre as mesmas.

279. Aqui também a própria MEDCARDIO LTDA, intimada (TIF nº 005) respondeu que não possui contrato escrito com a UNIMED SUL CAPIXABA COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO.

280. Mas a prova mais evidente da simulação de ato é obtida a partir do exame do papel timbrado utilizado pela MEDCARDIO LTDA para responder às intimações (TIFP até TIF nº 006) ao FISCO, onde se constata, no alto da página, que a MEDCARDIO LTDA, ela própria, se identifica como sendo a própria Cooperativa dos Cirurgiões Cardiovasculares do ES, porém com outra roupagem. Vejamos o que consta grafado abaixo da logomarca da MEDCARDIO LTDA:

[...]

281. Ainda se colhe nas respostas às intimações (TIFP até TIF nº 007), no papel timbrado da MEDCARDIO LTDA, agora no rodapé da página, que o endereço eletrônico que consta é coopcardioes@hotmail.com.

282. Portanto, nas próprias respostas às intimações a MEDCARDIO LTDA se apresenta inequivocamente como sendo a COOPERATIVA DOS CIRURGIÕES CARDIOVASCULARES DO ESPÍRITO SANTO, cuja sigla é COOPCARDIO-ES.

283. Vejamos agora a logomarca da COOPCARDIO-ES:

[...]

284. Vejamos agora a logomarca da COOPCARDIO-ES:

Ainda por destacar que na logomarca da MEDCARDIO LTDA consta o conhecido emblema do cooperativismo no Brasil, com a alteração compatível com a atividade da COOPCARDIO-ES: ao invés do círculo abraçando dois pinheiros, consta o coração, abraçando dois pinheiros.

285. Por essa razão, com o devido respeito, descabe trazer, em sede de defesa, que o regramento legal não veda a que uma mesma pessoa física (ou um conjunto idêntico delas) exerça ao mesmo tempo a condição de cooperado em uma pessoa jurídica e de sócio em outra pessoa jurídica distinta.

286. Por si só, a identificação da própria MEDCARDIO LTDA como a mesma Cooperativa dos Cirurgiões Cardiovasculares do ES não deixa dúvidas, repita-se, que MEDCARDIO LTDA e COOPCARDIO ES são uma coisa só, com duas roupagens diferentes, conclusão a que se chega com todos os outros aspectos que acima detalhamos.

287. Assim, é incontestável a prática de ato simulatório.

288. Portanto, todos os atos praticados a título de distribuição de lucro, exteriorizados, na contabilidade da empresa MEDCARDIO LTDA, revelam incoerência com os institutos de direito privado adotados.

[...]

292. A situação real é que os profissionais médicos, cooperados da COOPCARDIO ES, engendraram a constituição de uma sociedade empresária com finalidade lucrativa (a MEDCARDIO LTDA) e se alojaram no quadro de sócios para prestar serviços médicos e receberem remuneração sob o disfarce de lucros, com a evidente finalidade de se verem livres de tributação sobre os rendimentos percebidos.

293. Isso fica evidenciado, repita-se, a partir do fato, já explicado, que TODOS OS SÓCIOS FUNDADORES DA MEDCARDIO LTDA, em número de 23 (vinte e três), constantes de seu Contrato Social assinado a 07/06/2010, eram, à mesma data, OS MESMOS 23 (VINTE E TRÊS) COOPERADOS DA COOPCARDIO-ES. O quadro societário da MEDCARDIO LTDA se altera no tempo, ingressando novos sócios com o mesmo propósito.

294. O engendramento da constituição e funcionamento da MEDCARDIO LTDA (maquiagem para a Cooperativa de Cirurgiões Cardiovasculares do ES), através de claro ato simulatório, propiciou ampla evasão fiscal.

295. Ao tipificar os profissionais médicos como sócios e ao somente remunerá-los, pelos serviços prestados, sob a forma aparente de lucro, a empresa buscava se livrar da incidência de contribuições sociais e isentava, a si e aos supostos sócios, igualmente, das supracitadas tributações. Eis aqui a vantagem também aos sócios, que ainda se viam isentos de imposto de renda.

(destaquei)

Vê-se, portanto, que, por meio de extenso arrazoado, a autoridade fiscal logrou demonstrar a existência de simulação, na qual os profissionais médicos, cooperados da COOPCARDIO-ES, inclusive o contribuinte fiscalizado, constituíram, artificiosamente, uma sociedade empresária com finalidade lucrativa (MEDCARDIO LTDA) e se alojaram no quadro de sócios para prestar serviços médicos e receberem remuneração sob o disfarce de lucros, com a evidente finalidade de se verem livres de tributação sobre os rendimentos percebidos.

A decisão recorrida tratou da matéria da seguinte forma:

Entretanto, a escolha do interessado e de seus sócios pelo recebimento de remuneração através da MEDCARDIO se deu exatamente para que não houvesse IRRF, uma vez que, se os pagamentos fossem efetuados pela cooperativa, os atos cooperativos não seriam tributados, mas o IRRF continuaria sendo descontado no ato do pagamento aos cooperados e, sendo feito pagamento a título de “distribuição de lucros”, ou seja, dando-se uma roupagem diferente da real natureza do pagamento, os impugnantes deixariam de ter os valores retidos a título de imposto de renda.

Tal procedimento, corretamente, pode ser visto como ato simulatório, visto que se reveste da aparência de algo que não é. Aparenta uma coisa, mas é outra. O ato de receber os valores por serviços prestados como se fossem lucros foi uma escolha da sociedade, criada para isso. Como disse a autoridade autuante, ela se apresenta como se fosse uma cooperativa e se comporta como tal, apesar de toda construção legal de sociedade empresária.

Não é o caso de autorizar ou não a administração a qualificar um ato como hipótese de simulação a seu bel prazer ou se intrometer nos negócios da empresa, como alega a defesa. O ato simulatório, quando verificado no decorrer do procedimento fiscal, deverá ser investigado até que se tenha certeza da sua real natureza, a fim de se poder constatar corretamente se houve a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. Um eventual lançamento do crédito tributário deverá ser formalizado de acordo com a natureza real da operação, e não considerando os aspectos formais dos quais o ato indevidamente se reveste.

O dolo dos sócios, incluindo o interessado, fica demonstrado exatamente por operarem de fato a empresa como uma cooperativa, natureza jurídica diferente daquela que formalmente constava dos documentos da sociedade.

É necessário ainda dizer que a autoridade lançadora em seu relatório fiscal informa que os sócios eram inteirados da formação e distribuição dos resultados, sendo essa mais uma prova de que participavam conjuntamente da manutenção do ato simulatório como bem disse a autoridade fiscal.

Sendo assim, é devida a aplicação da multa qualificada correspondente a 150% do imposto exigido, prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996. Como visto acima, a duplicação da multa deve-se ao fato de ter havido fraude, dolo ou simulação no processo, já anteriormente explicitado.

(destaquei)

Este Colegiado tem se manifestado também neste sentido em situações bastante similares, envolvendo uma cooperativa de médicos e uma sociedade limitada, consoante decisões abaixo:

RECLASSIFICAÇÃO DE RENDIMENTOS DECLARADOS COMO ISENTOS. TRIBUTAÇÃO.

Constatado que o valor informado a título de distribuição de lucros diz respeito a honorários decorrentes da prestação de serviços médicos pela pessoa física, mantém-se a tributação pelo IRPF lançada pela fiscalização.

MULTA QUALIFICADA.

Comprovado, pela autoridade fiscal, o evidente intuito de fraude do contribuinte e sua materialidade, com o fim de redução do montante do imposto devido na tributação da pessoa física, aplica-se a multa de ofício de 150%.

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

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

(ACÓRDÃO 2201-012.770, de 14/05/2026, Rel. Cleber Fernandes Nunes Leite, PROCESSO 13609.721612/2017-99)

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.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CONFIGURAÇÃO CONDUTAS PREVISTAS NOS ARTIGOS 71, 72 E 73 DA LEI Nº 4.502 DE 1964. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra nas hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502 de 1964.

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

As multas aplicadas por infrações administrativas tributárias devem seguir o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica. Deve ser observado, no caso concreto, a superveniência da Lei nº 14.689/2023, que alterou o percentual

da multa qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/1996, nos termos do art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional.

(ACÓRDÃO 2201-012.717, de 09/04/2026, Rel. Luana Esteves Freitas, PROCESSO 13609.721104/2019-72)

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.

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.

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.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. APLICAÇÃO. SUPERVENIÊNCIA DA LEI Nº 14.689/2023.

Aplica-se legislação de forma retroativa a ato ou fato pretérito, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática. 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 art. 44, da Lei nº 9.430/96.

(ACÓRDÃO 2201-012.278, de 10/09/2025, Rel. Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, PROCESSO 13609.721651/2017-96)

Portanto, deve ser mantida a qualificação da multa.

Contudo, em 21 de setembro de 2023 foi publicada a Lei nº 14.689, a qual alterou o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, tendo cominado penalidade menos severa, reduzindo-a para 100% (cem por cento), consoante abaixo:

§ 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: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

[...]

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

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. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023).

Assim sendo, não tendo sido constatada a reincidência descrita no § 1º-A, aplica-se ao presente a retroatividade benigna de que trata o art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, de modo que a multa qualificada fica reduzida ao percentual de 100% (cem por cento).

DECADÊNCIA

Quanto à alegada decadência dos fatos geradores ocorridos anteriormente à 19/09/2014, não cabe razão ao recorrente, uma vez que, em tendo sido constatado dolo, como acima demonstrado, aplica-se o art. 173, I, do CTN, sendo o prazo de 5 (cinco) anos para constituir o crédito tributário contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme conclusões exaradas no Recurso Especial nº 973.733 - SC, julgado sob a sistemática do art. 543-C, do Código de Processo Civil (CPC), expostas no voto da Relatora.

Para o ano calendário mais remoto (2013) o prazo se inicia em 01/01/2015, encerrando-se em 31/12/2019. Tendo o Recorrente sido cientificado em 19/09/2019, não ocorreu a decadência.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por **dar provimento parcial** ao recurso voluntário para reduzir a multa aplicada para 100%, em virtude da retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa