



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10166.724882/2019-81
ACÓRDÃO	2402-013.499 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	HELIA BEATRIZ NUNES DE ARAUJO TAQUES FONSECA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2015, 2016

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. SOCIEDADE DE MÉDICOS. LIBERDADE DE PACTUAÇÃO. CONTABILIDADE E CONTRATO SOCIAL REGULARES. LUCROS RECEBIDOS E EFETIVADOS.

Não há vedação legal no que se refere à distribuição desproporcional de lucros em relação à participação social, nas sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões regulamentadas, quando o contrato social for claro ao dispor sobre tal distribuição, e os registros contábeis contabilizarem regularmente o lucro.

NULIDADE DA EXAÇÃO.INEXISTÊNCIA

Não é nulo o lançamento que obedeça aos requisitos legais e descreva os fatos e fundamentos jurídicos além de corretamente apurar a multa aplicada não incorrendo em causa de nulidade.

CERCEAMENTO DE DEFESA.INEXISTÊNCIA

Inexiste prejuízo a defesa quando o contribuinte demonstra amplo conhecimento daqueles fatos contra si imputados pela autoridade e deles se defendem exaustivamente.

NULIDADE DE DECISÃO.INEXISTÊNCIA

A decisão administrativa emanada por autoridade competente e devidamente fundamentada que permite o contraditório e ampla defesa não incorre em nulidade.

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o

exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas. (Tema 339-STF)

DECLARAÇÃO DE CONCORDÂNCIA COM OS FUNDAMENTOS DA DECISÃO DE ORIGEM

A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida.

MULTA QUALIFICADA.APLICAÇÃO

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

RETROATIVIDADE BENIGNA.POSSIBILIDADE

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado (i) por unanimidade de votos, conhecer integralmente do recurso voluntário interposto e rejeitar as preliminares suscitadas; (ii) no mérito e por voto de qualidade, dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%. Vencidos os Conselheiros Joao Ricardo Fahrion Nuske (relator), Fernando Gomes Favacho e Suez Roberto Colabardini Filho que deram provimento ao recurso. Designado redator do voto vencedor o Conselheiro Rodrigo Duarte Firmino.

A Conselheira Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano se declarou impedida, sendo substituída pelo Conselheiro Fernando Gomes Favacho.

Assinado Digitalmente

João Ricardo Fahrion Nüske – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente e Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Alexandre Correa Lisboa, Fernando Gomes Favacho (substituto[a] convocado[a] para eventuais participações), Joao Ricardo Fahrion Nuske, Marcus Gaudenzi de Faria, Suez Roberto Colabardini Filho, Rodrigo Duarte Firmino.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto nos autos do processo nº 10166.724882/2019-81, em face do acórdão nº 12-110.486, na qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar improcedente a impugnação.

Trata-se de lançamento de IRPF referente a rendimentos recebidos da empresa HCB CARDIOLOGISTAS S/S LTDA. O contribuinte, assim como a fonte pagadora, realizaram os pagamentos ao recorrente com natureza de distribuição de lucros, enquanto que a fiscalização entendeu se tratar os mesmos de remuneração por serviços médicos prestados.

Da referida fiscalização gerou-se diversos lançamentos de IRPF em relação aos valores recebidos pela pessoa física dos sócios, e um lançamento referente à Contribuição Previdenciária Patronal em relação à Pessoa Jurídica HCB Cardiologistas S/S Ltda, no processo número 10166.724874/2019-35, já julgado por este CARF.

Em julgamento a DRJ firmou a seguinte posição:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Ano-calendário: 2015, 2016 LANÇAMENTO EM FACE DE PESSOA JURÍDICA. NÃO VINCULAÇÃO DO LANÇAMENTO EM FACE DA PESSOA FÍSICA.

Uma autuação restrita aos percentuais de lucro presumido a incidirem sobre a receita bruta de uma pessoa jurídica em momento algum diz respeito à natureza tributária das transferências de valores efetuadas por essa pessoa jurídica aos profissionais médicos que prestam os serviços a terceiros. Eventuais procedimentos fiscais realizados em outros contribuintes, bem como os critérios e procedimentos de auditoria adotados, não se prestam a fundamentar argumentação em sede de impugnação, posto que tais situações são restritas aos seus respectivos processos administrativos fiscais, podendo se tratar de fatos, períodos e tributos distintos ao presente.

NULIDADE. REQUISITOS DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Inexiste nulidade se o Interessado foi devidamente intimado do auto de infração e anexos e estes contemplam a descrição dos fatos imputados ao sujeito passivo, o período e a fundamentação jurídica do lançamento tributário, assim como a indicação dos documentos nos quais se materializaram os fatos geradores, demonstrando, ainda, as bases de cálculo, as alíquotas aplicadas, o imposto lançado e os dispositivos legais autorizadores do lançamento.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e as judiciais, excetuando-se as proferidas pelo STF sobre a

inconstitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

CITAÇÕES DOUTRINÁRIAS.

As doutrinas, ainda que dos mais consagrados tributaristas, não podem ser opostas ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

SOCIEDADE. LUCROS. NATUREZA JURÍDICA DOS RENDIMENTOS PAGOS AOS SÓCIOS. VERDADE MATERIAL.

Apurando-se que as atividades e os negócios jurídicos desenvolvidos possuem aspectos diversos da realidade formal, sendo os supostos sócios prestadores de serviços e o lucro, na verdade, refere-se à remuneração dos serviços prestados, os valores recebidos devem ser classificados, segundo a sua efetiva natureza jurídica, como rendimentos tributáveis de prestação de serviços, que correspondem à verdade material dos fatos, e não como lucros isentos do Imposto de Renda.

MULTA QUALIFICADA.

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

MULTA QUALIFICADA. ARGUIÇÃO DE EFEITO DE CONFISCO.

A multa constitui penalidade aplicada como sanção de ato ilícito, não se revestindo das características de tributo, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso IV do art. 150 da Constituição Federal.

SOBRESTAMENTO DO PROCESSO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. STF.

Inexiste previsão para o sobrestamento do processo administrativo fiscal até o julgamento em sede de Repercussão Geral de Recurso Extraordinário no STF.

CANCELAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO. JULGAMENTO POR MAIORIA. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Inexiste previsão no PAF (Processo Administrativo Fiscal) para cancelamento de multa de ofício na hipótese de o julgamento na DRJ ter se dado por maioria de votos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Sobreveio Recurso Voluntário alegando, em síntese 1) Nulidade da Decisão recorrida; 2) Nulidade do Lançamento Fiscal; 3) A regularidade dos pagamentos realizados

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **João Ricardo Fahrion Nüske**, Relator

Sendo tempestivo e preenchidos parcialmente os demais requisitos, conheço em parte do recurso voluntário.

Como mencionado no relatório supra, o mesmo fato gerou lançamentos referentes à IRPF dos sócios, bem como de Contribuição Previdenciária (Patronal) com relação à fonte pagadora.

Considerando a **identidade de fatos, provas e argumentos**, aplico com relação a este feito, a decisão já proferida no acórdão nº 2201-012.005, **especialmente tendo em vista que foi apreciado especificamente o aspecto dos pagamentos se tratar de prestação de serviço ou distribuição de lucros**.

Da mesma forma que já me manifestei em outros julgados, entendo que os fatos praticados, quando geram lançamentos, devem ter a mesma solução, sob pena de uma grave violação à segurança jurídica das relações. No presente caso, não poderia uma mesma relação e forma de atuação ser considerada distribuição de lucros para fins de apuração de Contribuição Previdenciária e, por outro lado, ser prestação de serviço para fins de IRPF.

Assim, trago abaixo voto proferido no Acórdão nº 2201-012.005 de relatoria do Conselheiro Fernando Gomes Favacho, que foi acompanhado pela integralidade da turma:

2. Nulidades do Auto de Infração e do Acórdão.

O contribuinte afirma que há nulidade pela falta de apreciação dos argumentos preliminares e do mérito. Afirma que o Acórdão se limitou a reiterar o entendimento do TVF, sem o enfrentamento do tema (fl. 1.247). Cita Ementas deste Conselho em que há nulidade por cerceamento do direito de defesa quando as alegações não enfrentadas em 1ª instância (fl. 1.250).

Quanto aos argumentos preliminares, a decisão é sucinta. Este é todo o trecho trazido em 1ª instância: (1.094-1.095) O impugnante alega que houve preterição no seu direito de defesa pelo fato dos depoimentos não constarem nos autos do processo, caracterizando ofensa ao caput do artigo 2º da Lei 9.784/99.

Contudo, tais alegações não são condizentes ao verificado no procedimento fiscal efetuado pela Autoridade Tributária.

Conforme consta no Relatório Fiscal (fls. 66 e 67), foi anexado ao processo o resumo do depoimento do médico EDMUR CARLOS DE ARAÚJO, além de ser informado, especificamente, em quais sócios da empresa foram abertas fiscalizações.

Durante o procedimento fiscal foram colhidos depoimentos dos médicos e tais depoimentos, conforme expressamente disposto no Relatório Fiscal, poderiam ser

extraídos dos sistemas da Receita Federal para livre utilização em suas contra razões (fl. 67):

“14. Deixarão de ser juntados ao presente processo os depoimentos e documentos que os sócios apresentaram quando intimados. Tais elementos processuais constarão de seus processos individuais de lançamento e poderão, ao livre critério pessoal, extrair do sistema de processos da Receita Federal e fornecer à HCB para que esta os utilizem em suas contrarrazões.” Sendo assim, o impugnante teria conhecimento de todas as informações necessárias sobre o procedimento fiscal em curso em seu desfavor, não se podendo falar em cerceamento do seu direito de defesa.

Logo, como base nos autos e termos lavrados pela autoridade fiscal, nota-se que não houve qualquer cerceamento do direito de defesa do impugnante, portanto, não cabe a alegação de nulidade pleiteada.

Outra nulidade suscitada pelo contribuinte refere-se à fundamentação incongruente do lançamento e sem observância ao regulamento.

Mais uma vez, não assiste razão ao impugnante. O Decreto 70.235/72 que rege o processo administrativo fiscal, em seu artigo 59 dispõe sobre os casos de nulidade, nos seguintes termos: 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.

Vê-se que a questão apresentada pela impugnante não se enquadra nas hipóteses do artigo transcrito; não se verifica a incompetência de que tratam os incisos I e II, nem tampouco a preterição do direito de defesa tratada no inciso II.

Além disso, a autuação fiscal observou todas as formalidades legais exigidas no art. 10 do mesmo Decreto 70.235/1972.

As infrações estão perfeitamente descritas no Auto de Infração e no Relatório Fiscal que discriminam o enquadramento legal aplicado. Sendo assim, o auto de infração atende a todas as condições necessárias para produzir o efeito que lhe compete, encontrando-se revestido de todas as formalidades para sua validade, não cabendo alegações de nulidade.

O contribuinte afirma (fl. 1.244) que, em 1ª instância, alegou a ausência de fundamentos jurídicos para desconsiderar os atos praticados para respaldar o arbitramento de contribuição previdenciária, e que não se apontou a conduta ilegítima. Também alegou que não houve enfrentamento das questões de mérito pela DRJ (fl. 1.245). A DRJ, por sua vez, julgou que a fundamentação legal está presente e que o contribuinte teve acesso às provas.

Nesse sentido, por mais lacônica que tenha sido a decisão de 1ª instância, tratou-se do acesso às provas (depoimentos constantes no processo) e da fundamentação. Independente da concordância com a avaliação em si, o inconformismo poderá estar no resultado, mas não na falta de análise.

No mais, entendo que os vários argumentos preliminares trazidos na impugnação são, em verdade, questões de mérito – que, inclusive, são repetidas direta ou indiretamente nas alegações seguintes. Questões preliminares são as que envolvem aspectos processuais, como a legitimidade das partes, a regularidade da representação e a incompetência do órgão julgador.

Também, prescrição e decadência. As questões trazidas que tratam da legalidade da constituição do crédito abordam o mérito.

Ainda sobre nulidade, pugna o Recorrente pela inexistência de provas que fundamentam o entendimento fiscal, além de fundamentação incongruente e sem observância ao Regulamento da Previdência Social. Ambas, alegações de mérito. Serão, portanto, tratadas no tópico seguinte.

3. Empresa de prestação de serviços médicos. Distribuição de lucros versus pagamento por serviços.

Como relatado, o Fisco entendeu que os valores pagos pelo HCB a seus sócios a título de distribuição de lucros deveriam ter sido caracterizados como proventos pagos em retribuição a serviços médicos prestados, os quais estariam sujeitos à tributação pela contribuição previdenciária prevista no art. 22, III, da Lei n. 8.212/1991. Por outro lado, o contribuinte afirma ser possível a distribuição de lucros aos seus sócios de maneira desproporcional, com base no quantum que cada um efetivamente contribuiu para a formação destes lucros.

A 1ª instância pouco detalha o porquê dos valores pagos aos sócios serem retribuição dos serviços prestados, apenas tomando como verdade a conclusão do Relatório Fiscal (fl. 1.096). Toma, ainda, por conclusão o art. 52, III, “b” da IN 971/2009, a qual somente normatiza o critério temporal da regra-matriz de incidência da contribuição previdenciária (“no mês em que for paga ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro, ao segurado contribuinte individual que lhe presta serviços”).

As alegações da Autoridade Fiscal são de que os montantes recebidos pelos sócios seriam referentes a serviços prestados à Recorrente, e não de resultado do investimento por eles realizado na sociedade (fl. 14 do Relatório Fiscal, pontos 28 a 30). E, com isso, tanto o HCB quanto os seus sócios agem em conluio para escolher a melhor forma de pagar menos tributo (fl. 39 do Relatório Fiscal). Finalmente, dá-se ensejo à responsabilidade do ora Recorrente Responsável.

O contribuinte se defende afirmando que a sociedade está devidamente constituída e que seus sócios a constituíram com a finalidade de exploração conjunta de atividade profissional médica de alto grau de especialização e capacitação (fl. 1.145): (fl. 1.146) Vê-se, assim, que a Recorrente (i) obteve um baixo número na saída de sócios – apenas três, frente ao ingresso de trinta – e (ii) possuiu uma busca constante pela entrada de médicos altamente qualificados em seu quadro societário, de forma a garantir excelência na sua prestação de serviços. Nessa linha, desde sua constituição, é possível perceber que a

Recorrente teve um crescimento de seu quadro societário com poucas saídas de sócios, demonstrando que os sócios possuem aquilo que se denomina *affectio societatis*.

DOCUMENTO VALIDADO Há também a percepção de que a reunião em sociedade lhes propicia ambiente de troca de experiências profissionais, discussão de casos de maneira multidisciplinar, a efetividade na prestação de serviços, além da diminuição dos custos de manutenção de uma estrutura que teriam que suportar sozinhos, caso estivessem individualmente organizados. Esses objetivos todos são permitidos pela legislação regente, que trata das sociedades uniprofissionais, sociedades simples. (fl. 1.148) Com efeito, conforme reconhecido pela própria Autoridade Fiscal, o capital social da Recorrente foi integralizado por todos os seus sócios, os quais possuem direito à participação nos resultados, positivos ou negativos, na medida das respectivas participações, os quais, entretanto, podem ser distribuídos desproporcionalmente. Veja-se, por exemplo, o disposto na Décima Terceira Alteração Contratual da Recorrente, vigente à época da autuação: (fl. 1.149) Ademais, das planilhas exemplificativas colacionadas com a Impugnação apresentada, vê-se que, para o valor arrecadado quando do atendimento de um paciente por um dos sócios da Recorrente, há incidência de ISS e posterior recolhimento de IRPJ/CSLL e PIS/COFINS, bem como uma retenção de cerca de 1,88% para custeio das despesas administrativas imprescindíveis à essa prestação de serviços. (fl. 1.151) Nessa linha de custeio das atividades administrativas anexas à prestação de serviços por seus sócios, a Recorrente buscou disponibilizar tanto uma estrutura física adequada, com funcionários, incorrendo em diversas despesas decorrentes desse quadro, tais como verbas trabalhistas e previdenciárias, aluguéis de imóveis, estacionamento, TV e internet, energia elétrica, etc.

Veja-se, a título exemplificativo, trechos do SPED Contábil do ano de 2016, nos quais se destacam algumas das despesas incorridas pela Recorrente apenas no mês de janeiro: (...)

Finalmente, sobre a impossibilidade de “desnaturalizar” a distribuição de lucros realizadas aos sócios da Recorrente, explica que, no caso das sociedades simples, o lucro advém diretamente da atividade desempenhada pelos médicos sócios, o que difere de outras espécies de sociedade: (fl. 1.165) No entanto, seja em razão (i) da possibilidade da Recorrente distribuir lucros aos seus sócios de maneira desproporcional, com base no quantum cada um efetivamente contribuiu para a formação destes lucros (quanto cada um gerou como fonte produtora das receitas da sociedade); bem como (ii) da inexistência de previsão legal que imponha que o sócio tem de ser “remunerado” por um montante estabelecido a título de pró-labore, a autuação fiscal, diferentemente do que pretende fazer crer a DRJ, não se sustenta, o que demanda seu cancelamento por esse E. Conselho Administrativo.

Destarte, como já abordado, tem-se como premissa básica que a distinção entre as sociedades uniprofissionais, ou simples, e as sociedades empresárias em geral

é a maneira como a atividade econômica é exercida/explorada. Nas simples, as atividades são executadas direta/pessoalmente pelos sócios, conforme sua qualificação profissional. Nas empresárias, há sócios com qualificações diversas ou, ainda, que delas participam apenas com o capital.

Uma sociedade de médicos (como o caso dos autos), de arquitetos, contadores ou advogados, não tem a mesma apropriação “empresarial” de uma gráfica ou de uma sociedade de pintura de paredes, conforme exemplifica João Luiz Coelho da Rocha. Isso porque, estas últimas “vendem” seus serviços em função de sua capacitação técnico-empresarial, e não em razão da qualidade dos sócios da empresa; enquanto nas sociedades de médicos ou advogados, procura-se a capacitação de um ou mais profissionais, especificamente, que ofereçam determinados serviços – o intuito é personalíssimo. Nesse sentido: (...) (fl. 1.166) É bastante comum encontrar um capital social “simbólico” nesses tipos de sociedade, visto que o desenvolvimento do objeto social depende mais de atributos intelectuais dos sócios do que propriamente do dinheiro por ele investido no negócio.

Sendo assim, a Recorrente, sociedade simples que tem como objeto a prestação de serviço médico hospitalar na especialidade de cardiologia, endocrinologia, cirurgia vascular, cirurgia endovascular e angiologia, com atendimento ao nível de internações, consultas ambulatoriais e eletrocardiogramas, bem como a realização, interpretação e emissão de laudos em exames de cardiologia, medicina nuclear e controle de infecção hospitalar, Atendimento de Medicina Intensiva, Unidade de Terapia Intensiva – UTI e de Unidade Coronariana – UCO, de acordo com o que estabelece a Cláusula Quarta de seu Contrato Social, possui como suas verdadeiras “fontes produtoras” seus sócios, em razão de seus atributos intelectuais e científicos.

Com base nessas assertivas, pode-se afirmar que os valores distribuídos aos sócios configuram verdadeiro lucro líquido dos resultados produzidos pela sociedade.

Em outras palavras, no caso das sociedades simples, o lucro advém diretamente da atividade desempenhada pelos médicos sócios. Se não há trabalho, não há fonte produtora e, conseqüentemente, não há lucro.

Nesse cenário, nada mais justo que cada um dos médicos que figura como sócio da Recorrente receba sua distribuição de acordo com o quanto gerou de receita; o quanto contribuiu para a formação desse resultado. Tal lógica não só é possível, como é autorizada pela legislação civil e societária.

Por essa razão, não há como se aplicar a mesma lógica das demais sociedades comuns empresárias, como fez a Autoridade Fiscal ao reduzir os conceitos de pró labore e distribuição de lucros vinculada exclusivamente ao investimento e retorno de capital. Como visto, está-se diante de uma sociedade simples, que possui diversas peculiaridades.

Ora, justamente na consecução do objeto social e em razão da fonte produtora das atividades econômicas e receitas da Recorrente serem os próprios médicos, concluíram os sócios que o mais adequado seria pagar mais para um médico que faz com que a sociedade seja referência em cardiologia e, portanto, consiga mais contratos/pacientes. O simples fato de um sócio ser detentor de uma porcentagem maior do capital social (simbólico), em nada dialoga com a natureza e os objetivos de uma sociedade simples uniprofissional e atua ativamente na sociedade. (fl. 1.170) Assim, segundo a Solução de Consulta nº 46/2010, desde que (i)

prevista no Contrato Social da sociedade; (ii) havendo discriminação entre os valores decorrentes da contrapartida pelo trabalho prestado pelo sócio e o quanto visa remunerar seu capital investido (se houver, conforme melhor se tratará no tópico abaixo); e (iii) se quando antecipada, for apurada por meio de DRE, sobre a distribuição desproporcional do lucro aos sócios da sociedade simples uniprofissional não incidirá imposto de renda (seja ele retido na fonte ou relativo aos beneficiários da distribuição) e contribuições previdenciárias. (fl. 1.173) No mesmo sentido, vem o acórdão recorrido e afirma, de forma completamente insubsistente, que “(...) a fiscalização comprovou através dos depoimentos dos sócios, inclusive na oitiva do médico EDMUR CARLOS DE ARAÚJO, que os mesmos trabalham por produtividade e recebem mensalmente os valores devidos de sua produção; e, nos meses que não trabalham não recebem qualquer valor.” (fl. 08), como se essa assertiva fosse suficiente a fundamentar/manter a autuação, a despeito dos argumentos de mérito expostos na Impugnação.

A Recorrente, ainda, pautada no 201, §5º, II, do RPS/99 e na Instrução Normativa RFB nº 971/2009, que estabelece expressamente que “[...] o valor a ser distribuído a título de antecipação de lucro poderá ser previamente apurado mediante a elaboração de balancetes contábeis mensais, devendo, nessa hipótese, ser observado que, se a demonstração de resultado final do exercício evidenciar uma apuração de lucro inferior ao montante distribuído, a diferença será considerada remuneração aos sócios”, levantou DRE's trimestrais, antes da distribuição, a fim de verificar a suficiência do lucro a ser distribuído. Veja-se a DRE relativa ao 1º trimestre de 2015, a título exemplificativo: (fl. 1.174) No fechamento do exercício, emitiu a Recorrente seu demonstrativo de resultado do exercício que destaca a existência/suficiência dos lucros distribuídos, na esteira do quanto dispõe a IN RFB 971/09:

E defende que não há vedação legal no que se refere à distribuição desproporcional de lucros em relação à participação social, nas sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões regulamentadas, quando o contrato social for claro ao dispor sobre tal distribuição.

(fl. 1.179) Sendo assim, demonstrada/comprovada a existência de lucro pela Recorrente, ainda que os sócios tenham colaborado diretamente com seu trabalho, não há obrigatoriedade legal de que se estabeleça um pró-labore, podendo os sócios decidirem correr o risco de obter retorno exclusivamente na modalidade de distribuição de lucros, considerando os limites preestabelecidos por meio do Contrato Social. Este é exatamente o cenário correspondente ao presente processo administrativo, o que demanda o cancelamento da autuação fiscal.

Pois bem. Vejamos os julgados abaixo:

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. SOCIEDADE DE MÉDICOS E DENTISTAS. LIBERDADE DE PACTUAÇÃO. INEXISTÊNCIA DA DESCONSTITUIÇÃO DA CONTABILIDADE. LUCROS EFETIVADOS. NÃO INCIDÊNCIA.

Não há vedação legal no que se refere à distribuição desproporcional de lucros em relação à participação social, nas sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões regulamentadas, quando o contrato social for claro ao dispor de tal distribuição. In casu, havendo contabilidade que cumpre com as formalidades intrínsecas e extrínsecas e sendo a apuração de lucro regular e contabilizada, não há que se falar em tributação dos valores distribuídos como lucro. (Acórdão n. 2301-005.705, Relator Marcelo Freitas de Souza Costa, Sessão de 04/10/2018).

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS E DIVIDENDOS. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. NÃO INCIDÊNCIA. Não incide contribuição social a título de distribuição de lucros e dividendos aos sócios da sociedade. Não existe norma que obrigue a percepção pelos sócios de verba mínima representativa de pró-labore, podendo a remuneração decorrer apenas de distribuição nos lucros, não podendo esse fato ser tido como ausência de discriminação das verbas na contabilidade. (Acórdão n. 2403-001.958. Relator Marcelo Magalhães Peixoto. Sessão de 13/03/2013).

É possível a distribuição desproporcional de lucros. Todavia, para que não se caracterize remuneração de trabalho, o CARF tem entendido que os registros contábeis precisam estar corretos. Aliás, na 1ª Seção chegou-se ao entendimento de que:

Firmadas essas premissas, cumpre registrar, ainda, que, no caso concreto, a Fiscalização não indicou existirem quaisquer equívocos na contabilidade da Recorrente. Houve, ainda, a deliberação em Assembleia e, como resultado, foi determinado em Ata que as distribuições de lucros seriam realizadas mensalmente e segundo o empenho de cada um dos sócios na satisfação da atividade empresarial.

Assim, considerando-se que não há na lei obrigatoriedade de pagamento de pró labore, e que os tribunais superiores admitem o desenvolvimento de estratégias empresariais flexíveis, como a Pejotização, não se pode confundir o trabalho

prestado diretamente à tomadora de serviços (Rede D'Or) como o trabalho fosse prestado à própria sociedade, nos termos do que trata o artigo 12, inciso V, alínea "F" da Lei n. 8.212/1991. (Acórdão n. 1302-006.907, Relator Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Sessão de 17/08/2023).

E nesse sentido há deficiência do Relatório Fiscal, que se limita a dizer que são provas: 1) os documentos e depoimentos colhidos dos sócios; e 2) o próprio contrato social, ao não definir o que é custo dos serviços prestados em relação aos valores recebidos: (fl. 75) 28. Dos elementos colhidos dos sócios da HCB (documentos e depoimentos) quanto aos valores pagos por esta àqueles está claro que se trata de proventos (retribuição) pagos pelos serviços (médicos) prestados para o Hospital do Coração do Brasil em nome da HCB. Todos os médicos que prestaram depoimento, aqui incluindo-se o sócio majoritário, afirmam que recebem os valores correspondentes aos serviços que realizam.

29. Aqui não se trata de capital social investido que, em função de aplicação nas finalidades da empresa, devolvem a justa valia sob a forma de lucros. Ademais o Contrato Social deveria definir o que é custo dos serviços prestados em relação aos valores recebidos para que se pudesse delinear qual a parcela corresponde ao lucro. Nestes elementos o contrato é ausente.

Ressalto que a primeira prova (documentos e depoimentos) sequer consta nos autos:

(fl. 67) 14. Deixarão de ser juntados ao presente processo os depoimentos e documentos que os sócios apresentaram quando intimados. Tais elementos processuais constarão de seus processos individuais de lançamento e poderão, ao livre critério pessoal, extrair do sistema de processos da Receita Federal e fornecer à HCB para que esta os utilizem em suas contra-razões.

O que podemos saber, através do Relatório Fiscal, sobre os depoimentos, é que recebiam os valores conforme sua produtividade: (fl. 67) 13. Em seus depoimentos os médicos, em síntese, informaram que:

Recebem os valores relativos ao trabalho prestado em nome do HCB sob a forma de distribuição de lucro; Trabalham por produtividade recebendo mensalmente os valores devidos de sua produção; Nos meses em que não trabalham não recebe qualquer valor; Recebem os honorários por realização de consultas, exames, cirurgias, plantões e laudos, de acordo com suas especialidades; Não souberam informar se sobre os valores pagos pela Rede D'or ao HCB relativo aos seus serviços prestados existe a retenção de algum valor; Que não têm conhecimento de distribuição de sobras de lucros ao final do exercício e que apenas recebem os valores que produzem.

Não há dúvidas de que os valores recebidos por sócio a título de distribuição de lucro, em desconformidade com a legislação tributária, podem compor sua remuneração, sujeitando-se à incidência da contribuição previdenciária. E que as remunerações de pró-labore e participação nos resultados devem estar

discriminadas na contabilidade, de maneira a evitar a incidência da contribuição previdenciária sobre o total dos valores pagos aos sócios à luz do disposto no inciso II do §5º do artigo 201 do Regulamento da Previdência Social.

É certo, também, que a própria Receita Federal já manifestou o entendimento na Solução de Consulta DISIT/SRRF06 46/2010 de que os lucros distribuídos aos sócios de forma desproporcional à sua participação no capital social são isentos dos impostos e não se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária, desde que tal distribuição esteja devidamente estipulada no contrato social, em conformidade com a legislação societária:

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS AOS SÓCIOS. NÃO INCIDÊNCIA.

O sócio cotista que receba pró-labore é segurado obrigatório do RGPS, na qualidade de contribuinte individual, havendo incidência de contribuição previdenciária sobre o pro labore por ele recebido.

Não incide a contribuição previdenciária sobre os lucros distribuídos aos sócios quando houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho (pro labore) e a proveniente do capital social (lucro) e tratar-se de resultado já apurado por meio de demonstração do resultado do exercício – DRE.

Estão abrangidos pela não incidência 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.

Dito isto, consta no Contrato social da Recorrente (fl. 213 a 231) a questão do Capital social (fl. 226): (fl. 229- fl. 183 do arq.) CLÁUSULA SÉTIMA - PRÓ-LABORE Os Sócios farão jus a uma retirada mensal, a título de Pró-Labore, que será, periodicamente, fixada por consenso entre eles, registrado em ata de reunião, dentro dos limites estabelecidos pela legislação em vigor do Imposto de Renda, a qual, quando efetivada será levada a débito da conta Despesas Operacionais da Sociedade.

Parágrafo Único. O Sócio Administrador e o Sócio Responsável Técnico da Sociedade renunciam o recebimento de "pro labore".

CLÁUSULA OITAVA - BALANÇO E DISTRIBUIÇÃO DE RESULTADOS No fim de cada exercício social, em 31 de dezembro, será levantado um balanço; geral. Os resultados nele apurados terão a destinação que lhes for atribuída pelos sócios detentores de 75% (setenta e cinco) por cento do capital social, sendo expressamente admitida a distribuição de lucros desproporcional à participação de cada sócio no capital social. A Sociedade poderá levantar balanços em períodos menores e distribuir lucros à conta de lucros apurados nestes balanços, mediante deliberação tomada por sócios representando 75% (setenta e cinco) por cento do capital social da Sociedade.

Parágrafo Primeiro: A totalidade ou parte do lucro líquido do exercício poderá, mediante aprovação dos sócios titulares de 75% (setenta e cinco) por cento do capital social, ser aplicada na constituição de reserva de lucros, com a finalidade de assegurar recursos para o desenvolvimento das atividades da Sociedade.

Parágrafo Segundo: Os honorários médicos estarão integralmente desvinculados da participação no capital social da sociedade, ainda que exista disposição de distribuição de lucro no final do exercício social.

Consta também Livro Diário (fls. 726 a 730), além de Balancete mensal de verificação (fls. 732 a 736), Demonstração de Resultados do Exercício de 2015 (fls. 747 a 750) e de 2016 (fls. 751 a 754), e finalmente Demonstrativo de Faturamento (fls. 762 a 769). A propósito, não consta nenhuma crítica por parte da Fiscalização à contabilidade da Recorrente. A matéria foi tratada na ata de aprovação do Balanço Patrimonial e Econômico Financeiro e do DRE: (fl. 994 a 995) Após avaliação da gerência da Sociedade, decidiu-se pela distribuição de lucro, cujos valores contabilizados, estão relacionados e declarados no Anexo I, a esta ata, cujo valor total foi de R\$ 19.146.216,62 (dezenove milhões, cento e quarenta e seis mil, duzentos e dezesseis reais e sessenta e dois centavos). Considerando as disponibilidades financeiras foi registrado como a pagar o valor de R\$ 1.928.044,00 (hum milhão, novecentos e vinte e oito mil, quarenta e quatro reais), conforme consta no Anexo I, a ser regularizado no exercício de 2017. Considerando que a 15ª Alteração Contratual, assinada em 28.11.2016, somente pode ser registrada em 15 de fevereiro de 2017, os valores pagos aos Sócios entrantes naquela alteração, estão considerados como Adiantamentos, e constam do Anexo II a esta ata, no valor total de R\$ 2.632.093,00 (dois milhões, seiscentos e trinta e dois mil, noventa e três reais) para posterior ajuste no exercício de 2017. Após o exposto, e as explicações dos administradores sobre a gestão da Sociedade, foi colocada em votação os assuntos pautados, que apreciados pelos presentes, foram aprovados por unanimidade, o Balanço Patrimonial e a Demonstração de Resultados do exercício de 2016, a Distribuição dos Lucros e os Adiantamentos, conforme relacionados e declarados nos Anexos I e II, a esta ata, devidamente assinados por todos os Sócios, que com tudo concordam. Ressalte-se que a distribuição do lucro está de acordo com o disposto na Cláusula Sétima do Contrato Social.

O meu posicionamento é de que a ideia de que os médicos possam receber pelo quanto contribuíram à empresa, em forma de distribuição de lucros, não é nenhuma afronta à legislação previdenciária.

Alexandre Evaristo Pinto¹ endossa a liberdade contratual ao entender que a distribuição desproporcional de lucros pode ser justificada por uma série de motivos, como a capacidade de determinado sócio trazer mais lucro à sociedade, sem que isso traga repercussões negativas ao contribuinte em âmbito tributário:

Vale ressaltar, ainda, que há diversas situações fáticas que podem implicar uma distribuição desproporcional, tais como a situação em que um dos sócios é fator

preponderante para a captação de clientes por conta de sua extensa rede de contatos. Tal sócio, a depender da existência da possibilidade de distribuição desproporcional de lucros no contrato social, pode fazer jus a uma maior participação nos lucros, uma vez que ele possui impacto direto no aumento dos lucros da referida sociedade.

É o entendimento constante no Acórdão n.º 1302-005.286, Relator Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, Sessão de 17/03/2021:

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. SOCIEDADE DE MÉDICOS. LIBERDADE DE PACTUAÇÃO. INEXISTÊNCIA DA DESCONSTITUIÇÃO DA CONTABILIDADE. LUCROS EFETIVADOS. NÃO INCIDÊNCIA.

Não há vedação legal para que se delibere pela distribuição desproporcional de lucros (e não de acordo com a participação social) nas sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões regulamentadas, quando o contrato social for claro ao dispor de tal distribuição.

In casu, havendo contabilidade completa que cumpre com as formalidades intrínsecas e extrínsecas e sendo a apuração de lucro regular, não há que se falar em tributação dos valores distribuídos como lucro.

Por sua vez, a ideia de terceirização e “pejotização” ilícitas per se foi superada com o Tema 725 do STF, de 04/12/2023: É lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, mantida a responsabilidade subsidiária da empresa contratante. Em não havendo as características de emprego (subordinação, habitualidade, onerosidade e pessoalidade) – as quais sequer foram ventiladas pela Fiscalização – não há falar em ilicitude.

Ademais, o próprio TRT tem reconhecido que, se não há vício de consentimento, se o empregado é hiper suficiente e é capaz de decidir seus interesses, não há falar em proteção trabalhista nos moldes tradicionais. E é o caso dos médicos. Veja-se:

Vale dizer que o reclamante é pessoa esclarecida, formado em análise de sistemas com nível superior e auferia rendimentos superiores à grande maioria da população brasileira (R\$ 18.900,00), o que o coloca em patamar diferenciado dos demais trabalhadores. (TRT da 2ª Região; processo: 1000680-73.2023.5.02.0068; data: 21-03-2024; Órgão Julgador: 9ª Turma – Cadeira 1 – 9ª Turma; relator(a): ALCINA MARIA FONSECA BERES)

E, no caso concreto, o autor possuía plena autonomia para contratar na forma que melhor atendesse aos seus interesses, pois se trata de profissional altamente gabaritado e extremamente bem remunerado, motivo pelo qual não é caso de vínculo de emprego. (TRT da 2ª Região; Processo: 1001526-96.2019.5.02.0079; Data: 02-05-2024; Órgão Julgador: 15ª Turma – Cadeira 5 – 15ª Turma; Relator(a): JONAS SANTANA DE BRITO)

É como entende Vólia Bomfim2:

A atual posição do Supremo, em um movimento reformista, reflete o reconhecimento dessa nova dinâmica mundial e a necessidade de se viabilizar as demandas de maior eficiência da economia, por meio de uma interpretação mais ampla e flexível em relação ao polêmico tema da terceirização da mão de obra, pejotização, entre outras modalidades de contrato de prestação de serviços. (...)

Cabe observar, assim, das decisões do Supremo que, apesar de supostamente poderem estar presentes todos os requisitos materiais para reconhecimento do vínculo de emprego da CLT, o fato do trabalhador ser hipersuficiente e de se tratar de pessoa esclarecida, relativiza e até exclui as regras de direito do trabalho e prioriza a autonomia da vontade, pois parte da premissa de que o trabalhador pode escolher, de forma esclarecida, o tipo de contratação (*animus contrahendi*), como também aponta a igualdade entre as partes para negociar diretamente.

Já a falta de informação e as multas decorrentes neste Processo advém de se saber se houve efetiva distribuição de lucros ou se trata de remuneração por serviços. Em se entendendo pela distribuição de lucros, perde sentido falar nas multas.

(fl. 99)

65. Da análise da GFIP entregue pela HCB à Receita Federal verifica-se que não foram informados os valores pagos aos sócios pelos serviços médicos prestados. Observe-se aqui que o fato de a empresa apresentar interpretação tributária divergente não suprime desta autoridade tributária o dever da aplicação das sanções previstas em Lei.

Portanto, dou razão ao Contribuinte, no que ficam prejudicadas as análises de Legitimidade passiva do Responsável Solidário ou às Multas decorrentes.

4. Conclusão Ante o exposto, conheço o Recurso Voluntário e, no mérito, dou provimento.

Saliento, por fim, não constar do lançamento eventual distinção entre o fato gerador das contribuições previdenciárias para o Imposto de Renda de Pessoa física, o que poderia justificar decisões e interpretações distintas para o mesmo fato/verba recebida.

A mesma verba foi tida como Lucro para fins de apuração e Contribuição Previdenciária e, desta forma, assim também deve ser entendida para fins de apuração do IRPF do recorrente.

Desta forma, assiste razão ao recorrente.

Conclusão

Ante o exposto voto por conhecer do recurso voluntário interposto e rejeitar as preliminares suscitadas para, no mérito, dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

João Ricardo Fahrion Nüske

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Rodrigo Duarte Firmino**, redator designado

Em que pesem as sábias e bem pontuadas razões de decidir do conselheiro relator, remissivas ao Acórdão nº 2201-012.005 deste Conselho e que tratou dos mesmos fatos, provas e argumentos, ousou divergir nos termos em que passo a descrever em linhas abaixo.

De início, igualmente rejeito as preliminares suscitadas, com ênfase que (i) a decisão de origem enfrentou os argumentos apontados na impugnação e trouxe racional fundamentado, ainda que sucinto, nos termos do Tema 339 do Supremo Tribunal Federal – STF, abaixo transcrito; (ii) o lançamento cumpre os requisitos legais de validade prescritos nos art. 9º e 10 do Decreto nº 70.235, de 1972 e não incorre naquelas causas de nulidade previstas em seu art. 59, pois que delinea e descreve exaustivamente os fatos e apresenta amplos elementos de prova, permitindo o exercício pleno de defesa.

(Tema 339 – STF)

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, **sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas.** (grifo do autor)

Quanto ao mérito, para mim resta evidente que houve, *in casu*, **um desvirtuamento de direito com o fim claro de sonegar a tributação**, em especial neste caso o IRPF, pois a própria participação societária, 92,70% do Sr. Edmur Carlos de Araujo, totalizando R\$ 14.832,00, seguida da irrisória parte dos demais componentes da sociedade de 0,10%, correspondente a R\$ 16,00, **somando-se ainda ao fato dos lucros serem distribuídos de forma desproporcional e estarem claramente atrelados ao pagamento de honorários médicos do recorrente.**

Cito que houve lançamento do IRPF para os outros sócios¹, cujos créditos foram mantidos pelo julgador de piso e se encontram neste Conselho para julgamento.

A meu ver, as sábias lições do passado não podem ser esquecidas²:

¹ PAF: 10166.724890/2019-28, 10166.724877/2019-79, 10166.724878/2019-13, 10166.724880/2019-92, 10166.724881/2019-37, 10166.724884/2019-71, 10166.724885/2019-15, 10166.724887/2019-12, 10166.724889/2019-01.

² MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. Rio de Janeiro:Forense, 1997.166p.

Deve o direito ser interpretado inteligentemente, não de modo a que a ordem legal envolva um absurdo, prescreva inconveniência, vá ter conclusões inconsistentes ou impossíveis.

Deste modo mantenho a decisão recorrida e adoto seus fundamentos, nos termos art. 114, §12, I, Anexo do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023:

(Voto condutor do acórdão recorrido)

Da nulidade

O interessado alega terem sido cometidos vícios durante o procedimento de fiscalização, que, segundo crê, inquinariam de nulidade o presente lançamento.

A Lei nº 10.406/2002, Código Civil, em seu art 104, vinculou a validade de um ato jurídico à presença cumulativa de três requisitos essenciais: 1) agente capaz; 2) objeto lícito, possível, determinado ou determinável; e 3) forma prescrita ou não defesa em lei. Tendo em vista que o lançamento tem natureza de ato jurídico de cunho administrativo, tornou-se apropriado ao Processo Administrativo Fiscal seguir a mesma esteira.

Assim, especificou o art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, as hipóteses de nulidade, a saber: a incompetência do agente e preterição do direito de defesa, relegando as demais irregularidades o status de defeito sanável.

(...)

Some-se a estes dois requisitos a exigência de forma contida no art 10 do mesmo Decreto, que elenca os elementos formais essenciais em um Auto de Infração.

(...)

Dito isso, resta averiguar se estão presentes os elementos essenciais acima destacados. Observa-se que a competência do Auditor para proceder ao lançamento advém do art 142 da Lei nº 5.172/1966, Código Tributário Nacional (CTN).

(...)

No que tange à legalidade do objeto não há que se perquirir, pois a licitude pauta a cobrança de tributos, e a forma foi atendida.

Isso posto, insta enfatizar que a nulidade do lançamento, por ser ato extremo, só deve ser declarada quando presente prejuízo insuperável para o sujeito passivo, sobretudo quando o vício do ato lhe impede o exercício da ampla defesa e do contraditório, ou quando lesar o interesse público, conforme se extrai do art. 55 da lei 9.784/1999, contrario sensu:

(...)

Nesse diapasão, vale transcrever ementa de acórdãos do Conselho de Contribuintes que corrobora o entendimento aqui exposto:

(...)

Feitas estas considerações, do exame do presente processo verifica-se que o auto de infração dispõe de todas as informações necessárias para que o autuado pudesse, na fase impugnatória, manifestar-se e apresentar as provas que entendesse necessárias para demonstrar a inexistência das infrações apontadas, direito, aliás, que foi plenamente compreendido conforme se pode verificar a partir do exame da impugnação apresentada.

Não se verifica que a exigência fiscal estaria embasada em documentos desconhecidos do interessado, visto que os fundamentos do presente lançamento foram amplamente percorridos no Relatório Fiscal, não se cogitando falar em descumprimento de qualquer norma constitucional ou infraconstitucional garantidora de tais direitos.

Nesse contexto, insta enfatizar a necessidade da preservação do sigilo fiscal dos demais sócios da empresa HCB Cardiologistas e o fato de que o depoimento do sócio majoritário Edmur Carlos de Araújo (arquivo não paginável anexado às fls. 31 e termo de degravação de parte de depoimento às fls. 35) e do interessado (arquivo não paginável anexado às fls. 32/34), além dos demais elementos materiais indicados no Relatório Fiscal, serem esclarecedores e suficientes para subsidiar a autuação. A base do presente lançamento não está em qualquer depoimento de sócio que não foi juntado aos autos, mas sim nos fatos apontados pela autoridade tributária autuante e integrantes do presente processo.

Outrossim, não se vislumbram irregularidades concernentes à coação e ameaças no depoimento prestado pelo interessado, "que não possui conhecimento técnico para avaliar ou confirmar as implicações jurídico-tributárias das ilações trazidas pela Autoridade Fiscal nos depoimentos" (fls. 59), devendo ser enfatizada a presença de seu advogado e a permissão para que interrompesse a manifestação de seu cliente, em qualquer momento e circunstância, para orientá-lo sobre qualquer assunto que julgasse conveniente (arquivo não paginável anexado às fls. 28).

Acerca da alegação de inconsistência do lançamento em virtude da afirmação da autoridade tributária autuante de que não era possível considerar todo o montante pago ao interessado como distribuição de lucro, uma vez que, pelo menos, parte dos valores pagos teria necessariamente natureza jurídica de retribuição pelo trabalho, sujeita à incidência de contribuição previdenciária, e ter lançado o valor integralmente pago como rendimentos tributáveis, recebidos de pessoa jurídica; impõe esclarecer que a fiscalização delimitou e apontou todos os valores recebidos pelo sócio/interessado como retribuição do trabalho, cabendo ao interessado a demonstração do contrário, isto é, competia a ele, como sócio da empresa, comprovar qual a parcela do que recebeu foi efetivamente retribuição pelo seu trabalho, qual se referia a custos da empresa e comprovar a eventual distribuição de lucros, o que não foi demonstrado na impugnação.

Não havendo nos autos elementos que autorizem a decretação de nulidade do feito, passa-se ao exame do próximo tópico.

Dos rendimentos classificados indevidamente na declaração de ajuste

No Relatório Fiscal, a autoridade autuante assevera que foram apurados fatos que descaracterizam os valores pagos a profissionais de saúde, sócios da empresa HCB Cardiologistas, dentre eles o interessado, como distribuição de lucros. Afirma que os valores registrados como lucros distribuídos seriam, na verdade, rendimentos pagos por serviços prestados; que não se trata a hipótese de capital social investido, em função de aplicação nas finalidades da empresa, que devolvem a justa valia sob a forma de lucros, destacando que o contrato social deveria definir o que é custo dos serviços prestados em relação aos valores recebidos para que pudesse delinear qual a parcela corresponde ao lucro.

Inconformado, afirma o interessado, em apertada síntese, inexistir qualquer ilegalidade na distribuição de lucros feita pela empresa a seus sócios, haja vista tratar-se a HCB Cardiologistas de sociedade devidamente constituída e mantida nos termos da legislação aplicável (sociedade simples/profissional), que desenvolve suas atividades com regularidade, cuja essência está relacionada às próprias pessoas dos seus sócios (sociedade de pessoas), os quais a constituíram com a finalidade de exploração conjunta de atividade profissional médica de alto grau de especialização e capacitação, com evidente "affectio societatis".

É destacada a possibilidade de distribuição de lucros de maneira desproporcional, baseada no quantum cada um efetivamente contribuiu para a formação das receitas da sociedade; não havendo previsão legal que imponha que o sócio/interessado tenha de ser remunerado por um montante estabelecido a título de pró-labore, não cabendo à fiscalização limitar a autonomia da vontade e liberdade de iniciativa dos contribuintes que visam a melhor forma de gerir seus negócios.

Destarte, a controvérsia principal fixada com a impugnação apresentada reside na determinação do regime tributário a ser aplicado aos rendimentos auferidos pelo interessado, nos anos-calendário 2015 a 2016, em decorrência da prestação de serviços médicos a terceiros, por intermédio da pessoa jurídica HCB Cardiologistas, da qual era sócio.

Como já registrado anteriormente, duas teses distintas se contrapõem. A primeira, defendida pela fiscalização, busca tributar os rendimentos auferidos pelo interessado na pessoa física, como contraprestação pelos serviços prestados. A segunda, argumento constante da peça impugnatória, suscita que os valores recebidos são isentos, por se tratarem de lucros distribuídos aos sócios.

Pois bem. Inicialmente insta salientar que a Constituição da República Federativa do Brasil prevê, no seu artigo 1º, inciso IV, enquanto cãnone fundamental à estruturação do Estado Brasileiro, a premissa dos valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, objetivando pautar todo o texto constitucional enquanto princípio

regente do sistema positivado. Já no seu artigo 5º, inciso XIII, prevê a norma-direito do livre exercício da profissão. Em paralelo, no artigo 170, inciso VII, ao tratar da ordem econômica, dispôs sobre a busca pelo pleno emprego e a titulação da propriedade privada enquanto princípios-instrumentos visando a dignidade da pessoa humana, dispondo, in verbis:

(...)

Como a doutrina reconhece, houve a formalização da chamada "Constituição Econômica", enquanto um plexo de normas e princípios voltados ao regramento do exercício da atividade econômica direta e indireta pelo Estado, bem assim, à busca da regulação no cenário econômico privado. Neste sentido, buscou-se harmonizar o princípio capitalista neoliberal à busca da função social da propriedade dos meios de produção (artigo 170, inciso III da Constituição da República Federativa do Brasil), valorizando, de igual forma, tanto a atividade econômica privada voltada ao lucro e à especulação, como a salvaguarda dos direitos sociais - nestes incluídos os direitos econômicos profissionais dos trabalhadores - e os direitos difusos e coletivos voltados à sociedade como um todo.

Portanto, utilizando-se de um processo exegético de interpretação harmônica da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, tem-se que é livre à iniciativa privada a busca pelas melhores formas de condução de suas atividades, bem assim, o alcance do lucro, sem, contudo, esquecer do respeito aos direitos dos trabalhadores em geral (empregados ou não) e às demais normas de proteção de outros interesses difusos e coletivos. A harmonização de tais princípios, quais sejam, atividade econômica privada e preservação dos direitos individuais, coletivos e difusos, consiste basicamente em se verificar o limite de atuação possível à atividade econômica sem que haja tangibilidade, afetação ou restrição a outro interesse válido, em relação ao qual a atividade econômica não possa atingir.

Assim, o exercício da atividade econômica é válido e regular enquanto não afetar de forma ilícita o legítimo interesse da sociedade e dos trabalhadores, porque isto implica abuso do poder econômico em detrimento da busca à sua função social.

Vê-se, portanto, que no plano teórico, o direito brasileiro não impede a contratação de pessoa jurídica prestadora de serviços, ou ainda, a adoção de uma forma lícita de economia, na forma e conteúdo, que não encubra uma intenção velada do contribuinte em se subtrair à incidência da norma de tributação. O planejamento tributário deve ser visto de forma cuidadosa.

Assim sendo, uma conduta que, sob o ponto de vista formal, não é vedada pelo ordenamento, e, por isto, não contém em sua gênese qualquer motivo de invalidação jurídica, não pode constituir, por tais motivos, uma conduta que deva ser aceita sem questionamentos, pois a manifestação de vontade não produz efeitos em relação a terceiros (res inter alios acta), notadamente, em relação ao Fisco.

Dessa maneira, é irrelevante ao contexto dos autos que o contrato de prestação de serviços tenha sido celebrado validamente e não possua objeto ilícito ou com qualquer outro vício. O que é relevante é a verificação da situação de fato subjacente ao contexto juridicamente fixado, de forma a se verificar a relação de homogeneidade entre a vontade real e a declarada.

Isso posto, impõe reproduzir orientação da Secretaria da Receita Federal do Brasil, contida no Manual "Perguntas & Respostas" dos exercícios em exame, disponibilizada no sítio do órgão, acerca da diferenciação entre dividendos e pro labore:

(...)

Da orientação mencionada, depreende-se que os lucros distribuídos são rendimentos provenientes exclusivamente de participação nos resultados da sociedade, e não se confundem com rendimentos percebidos em decorrência de prestação de serviços.

Do exame dos autos, percebe-se que a fiscalização levantou um consistente corpo de elementos de prova, que, no seu conjunto, demonstram que a verdadeira natureza dos pagamentos efetuados pela HCB Cardiologistas aos médicos que figuravam no quadro societário da empresa era de remuneração pelos serviços prestados, e não de lucros distribuídos aos sócios.

Nos depoimentos constantes dos autos, o interessado e o sócio majoritário da empresa HCB Cardiologistas revelam que receberam os valores relativos ao trabalho prestado em nome da empresa sob a forma de distribuição de lucro, contudo trabalhavam por produtividade, recebendo os valores devidos de sua produção, de modo que, quando não trabalhavam, nada recebiam. Todos reiteraram que recebiam os honorários por consultas e procedimentos médicos realizados.

Conforme se verifica no demonstrativo a seguir reproduzido, a assimetria nos pagamentos entabulados ao interessado é consequência direta da natureza dos valores pagos - vários efetivados dentro do mesmo mês, alguns em dias subseqüentes, demonstrando o recebimento de valores proporcionalmente ao trabalho efetuado junto aos tomadores diretos dos serviços e não em proporção à simbólica participação no capital social ou de alguma determinada forma preestabelecida.

(...)

Restou amplamente demonstrado pelos elementos dos autos que os médicos sócios da HCB Cardiologistas eram, na verdade, mão-de-obra altamente qualificada, essencial ao desempenho das atividades da empresa, que lhes atraía com a benesse da não incidência tributária sobre os valores a eles pagos, remunerado-os pelo seu labor, consoante trabalho nas unidades tomadoras dos serviços da HCB.

Houve, no caso em exame, triangulação de serviços: os contratantes se beneficiavam, porque não formavam vínculos com os prestadores diretos de serviços e não suportavam os correspondentes encargos previdenciários e trabalhistas; a cedente, por sua vez, ao tipificá-los como sócios, buscava livrar-se da incidência de contribuições sociais, e ao somente remunerá-los, pelos serviços prestados, sob a forma aparente de lucro, isentava, a si e aos supostos sócios, igualmente, das supracitadas tributações.

Por mais que o interessado defenda o contrário, a arguida licitude deste sistema não encontra lastro no ideal que rege os negócios societários, qual seja, a união de forças, com a participação efetiva e direta de todos os sócios na direção e sucesso do empreendimento social, pondo em xeque a própria noção jurídica de *affectio societatis* (confiança mútua e vontade de cooperação conjunta para consecução de objetivos sociais).

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

Como se não bastasse o entendimento acima esposado para a manutenção do presente lançamento, que se confirmou, verifica-se que a alegada forma de pagamento dos lucros não estava de acordo com o previsto no contrato social da empresa.

Nesse contexto, destaque-se que a autoridade tributária atuante não se baseou na 16ª alteração contratual para fundamentar sua tese. Apenas a utilizou para verificar a estrutura da sociedade na época da lavratura do lançamento, em que se percebe a inclusão de previsão de pró-labore, ao contrário do que havia nos contratos referentes aos anos-calendário 2015 e 2016, que só estipulavam a distribuição de lucros, conforme abaixo:

(...)

Acerca das distribuições de lucros desproporcional à participação dos acionistas, é verdade que não há impedimento legal, contudo deve ser demonstrada a forma como é feita, se os valores pagos se referem efetivamente à distribuição de lucros e se está prevista no contrato ou em atas, na forma estabelecida no seu ato constitutivo.

Da análise do dispositivo contratual, verifica-se que a destinação dos referidos lucros deveria ser atribuída pelos sócios detentores de 75% do capital social, ainda que desproporcional à participação de cada sócio.

A HCB Cardiologistas possui um capital social de R\$ 16.000,00, o interessado possui participação de 0,10% (cláusula quinta) e o sócio Edmur Carlos de Araújo,

de mais de 75% do capital social, sendo então o responsável pela atribuição de lucros de forma desproporcional.

Sobre este tema, o interessado afirma que as distribuições desproporcionais de lucros referente ao período em exame foram aprovadas pelos sócios através de troca de e-mails (Doc. 09).

Em análise das referidas mensagens eletrônicas (fls. 605 a 612) verifica-se que se tratam de planilhas de pagamentos de honorários, sem qualquer menção à distribuição de lucros/determinação do sócio majoritário.

Desta forma, não bastasse restar evidente que os valores pagos ao interessado e lançados no presente Auto de Infração se referem à retribuição dos serviços prestados, a alegada distribuição de lucros desproporcional não está sequer em consonância com o previsto nos documentos da empresa.

Sobre a alegação da aplicação indevida do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional (CTN), mencionado como fundamento da acusação fiscal, mas que não poderia ser invocado em razão da ausência de regulamentação via lei ordinária; insta esclarecer que a norma em questão é meramente declaratória e necessita de complementação na via ordinária nos casos em que o Estado-membro ou Município não possua legislação sobre o processo administrativo tributário, o que não se verifica em relação à União, cujo processo administrativo fiscal é regido pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que possui status de lei e é regulamentado pelo Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011.

Nesse contexto, insta reproduzir abaixo o parágrafo único incluído no art. 116 do CTN pela Lei Complementar nº 104/2001, bem como a exposição de motivos que acompanhou o Projeto que resultou na alteração legislativa:

(...)

Caso se depare com atos ou negócios jurídicos viciados por dolo, fraude, simulação, sonegação ou conluio, a administração tributária não somente pode como deve desconsiderá-los, sem necessidade de anulação judicial, e qualificá-los de acordo com a categoria jurídica e a norma de tributação pertinentes. É o que ocorre no presente caso.

Com relação a este assunto, há que se transcrever texto da lavra do renomado jurista Paulo de Barros Carvalho, em Curso de Direito Tributário, 21ª edição:

(...)

Faz-se mister repetir que a realidade fática deve sempre prevalecer sobre qualquer instrumento formal, pois as circunstâncias e o cotidiano nas relações podem ser diversas daquilo que ficou documentado. A essência do ato jurídico é o fato e não a forma. E isso está consignado expressamente no art. 118, I, do CTN, que assim dispõe:

(...)

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

Mantém-se a infração.

Da qualificação da multa de ofício

Uma vez que concluiu a fiscalização pela ocorrência de infrações, o procedimento de ofício se torna imperioso na forma do art 149 do CTN, pois não era exata a declaração entregue.

(...)

A imposição da multa punitiva no percentual de 75% origina-se do art 44, I da Lei nº 9.430/1996, obrigando a todo cidadão que venha a infringir a legislação tributária, independentemente de intenção, reincidência, histórico ou má-fé. Em verdade, nota-se que a presença destas qualificadoras subjetivas determinam a incidência do percentual de 150% previsto no § 1º do art. 44, reproduzido a seguir:

(...)

Em outras palavras: nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75% estabelecida no inciso I do artigo 44 acima transcrito. A aplicação da multa qualificada, prevista no parágrafo 1º, pressupõe que seja comprovada uma das hipóteses contidas nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei n.º4.502, de 1964 (sonegação, fraude ou conluio).

Já os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502, de 30 de novembro de 1964, assim definem:

(...)

Impõe registrar que a fraude se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à fazenda pública, num propósito deliberado de se subtrair no todo ou em parte uma obrigação tributária. Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano ao erário, utilizando-se de subterfúgios a fim de esconder a ocorrência do fato gerador ou retardar o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

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

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

Na aplicação da multa qualificada de 150%, a autoridade fiscal deve subsidiar o lançamento com elementos probatórios que mostrem de forma irrefutável a existência destes dois elementos formadores do dolo, elemento subjetivo dos tipos relacionados nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, aos quais o § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430 de 1996, faz remissão. É, pois, essa comprovação nos autos requisito de legalidade para aplicação da multa qualificada.

No presente procedimento, infere-se que a majoração da multa aplicada é resultante da comprovação substancial, conforme registrada no Relatório Fiscal, da prática intencional de a empresa HCB Cardiologistas remunerar sócio/interessado pela prestação de serviços como distribuição de lucros, inclusive desproporcionalmente ao capital investido, em desacordo ao previsto nos documentos da empresa. O interessado, ao se beneficiar da prática, agiu com o intuito doloso de impedir o conhecimento por parte do Fisco da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, representada pela disponibilidade econômica de rendimentos tributáveis.

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

E a demonstração da consciência do agente de que a conduta levaria ao resultado ilícito não requer o conhecimento da definição dos tipos penais da lei. Se fosse assim, somente poucos especialistas em direito penal poderiam ser acusados da prática de crime doloso.

Portanto, ter conhecimento da ilicitude ou da antijuridicidade de um fato significa saber que tal fato implica uma ação ou omissão oposta ao dever ético-jurídico, passível de recriminação social. Basta o convívio em sociedade para adquirir-se a noção do que é permitido ou proibido, do que é nocivo ou não ao interesse individual ou coletivo.

A conduta de dar aparente legalidade a uma simulação de participação societária subsume-se ao conceito de sonegação contido no art. 71 da Lei n.º 4.502/1964 e

implica na qualificação da multa de ofício de que trata o art. 44, § 1º, da Lei n.º 9.430/1996.

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

Importa registrar que considerações sobre a graduação da penalidade, no caso, razoabilidade e proporcionalidade, não se encontram sob a discricionariedade da autoridade administrativa, uma vez definida objetivamente pela lei.

Quanto à alegação de que a penalidade pecuniária teria caráter confiscatório em afronta ao princípio constitucional, saliente-se que a vedação insculpida na Carta Magna é dirigida ao legislador ordinário, que o deve considerar quando da elaboração das disposições normativas, e não o aplicador da lei, que a ela deve obediência.

Nos termos do inciso IV do artigo 150 da Constituição da República Federativa do Brasil, ao tratar das limitações ao poder de tributar, o legislador consignou expressamente a proibição da utilização de tributo com efeito de confisco, não da multa. Se o quisesse, teria expressamente estendido; no entanto, não o fez.

É dever de todo contribuinte pagar o tributo que decorre de lei. A não realização do comportamento desejável e devido, ou seja, o não cumprimento de tal dever, implica em prejuízo a toda a sociedade. Por isso tem o Estado o poder-dever de estabelecer mecanismos de coação, a fim de proteger os interesses da sociedade, e o faz através da imposição de penalidades inibidoras das ações ilícitas. Em matéria tributária, esta se consubstancia, basicamente, na instituição de multas pecuniárias, visando a evitar ou reparar o dano que lhe é conseqüente. A norma jurídica veiculadora da multa de ofício tem esta finalidade.

Não obstante, urge frisar que questionamentos acerca de afronta a princípios constitucionais, de arguição de inconstitucionalidade e de ilegalidade bem como de arbitrariedade ou injustiça de atos legais ou infralegais, legitimamente inseridos no ordenamento jurídico nacional, são questões que não podem ser oponíveis na esfera administrativa, por ultrapassar os limites da sua competência legal, conforme orientação contida no Parecer Normativo CST n° 329/1970, cuja ementa é a seguinte:

(...)

O poder das Delegacias da Receita Federal de Julgamento, como órgão de jurisdição administrativa, está adstrito ao exame da adequação dos atos praticados pelos agentes da administração tributária com a lei e com os atos

administrativos emanados de autoridades hierarquicamente superiores, aplicáveis ao caso, conforme artigo 7º da Portaria MF nº 341/2011.

Nesse sentido, é dever da autoridade administrativa, tanto a lançadora quanto a julgadora, observar a legislação em vigor e o entendimento que a ela dá o Poder Executivo, sob pena de responsabilidade funcional, em observância ao art. 142, parágrafo único, do CTN, que dispõe que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória.

Portanto, deve a autoridade administrativa limitar-se a aplicar a legislação, sem emitir qualquer juízo de valor acerca de sua constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade, competência esta atribuída, em caráter privativo, ao Poder Judiciário, de acordo com o art. 102 da Constituição da República Federativa do Brasil.

Ressalvam-se os casos de existência de decisão em processo judicial em que o interessado faça parte, ou de decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo, conforme estabelece o parágrafo único do artigo 4º do Decreto nº 2.346, de 10/10/1997:

(...)

Resta salientar que, diferentemente do alegado na impugnação, não há manifestação do Supremo Tribunal Federal considerando ilegal ou inconstitucional a legislação fiscal que embasou a autuação e não foi juntada aos autos decisão em processo judicial versando sobre a arguição suscitada do qual o interessado faça parte.

Acrescente-se, ainda, que há expressa vedação legal à inobservância da legislação pelos órgãos de julgamento no âmbito federal sob o fundamento de inconstitucionalidade. Veja-se o que dispõe o art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009:

(...)

Cabe enfatizar, também, que a temática encontra-se devidamente pacificada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme se verifica por intermédio do teor da Súmula CARF nº 02: (...)

Quanto à multa qualificada imposta, nada a prover vez que a sanção é devida nos exatos fundamentos trazidos pela autoridade, de fato e de direito, conduto e em razão da nova redação dada ao art. 44, §1º *caput* e inc. VI da Lei nº 9.430, de 1996, conforme a Lei nº 14.689, de 2023, **entendo aplicável, nos termos do art. 106, II, c do CTN, a legislação posterior menos severa, já que inexistente registro nos autos de reincidência:**

(Lei nº 9.430, de 1996)

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 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) (grifo do autor)

(CTN)

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) **quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.** (grifo do autor)

Portanto, a multa qualificada deve ser reduzida, *in casu*, ao patamar de 100%.

Concluo meu voto por conhecer integralmente do recurso voluntário interposto e rejeitar as preliminares suscitadas para, no mérito, dar-lhe parcial provimento de modo a reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino