



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10340.720870/2022-15
ACÓRDÃO	2102-003.786 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PROHEALTH LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/10/2017 a 31/08/2019

LANÇAMENTO VÁLIDO. PRESENÇA DOS REQUISITOS OBRIGATÓRIOS.

É válido o lançamento lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, contendo todos os itens obrigatórios, devidamente fundamentado e motivado com as razões fáticas e jurídicas que resultaram na lavratura dos autos de infração, oferecendo todas as condições necessárias para o conhecimento do procedimento fiscal e apresentação das respectivas defesas.

NATUREZA REMUNERATÓRIA. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS ANTECIPADA E DESPROPORCIONAL AO CAPITAL.

É cabível a exigência da contribuição previdenciária patronal uma vez caracterizada a natureza remuneratória dos pagamentos realizados a título de distribuição de lucros, feito de forma antecipada e desproporcional ao capital, e feitos de acordo com os serviços prestados, qualificação e dedicação de cada sócio na persecução do objeto social da empresa.

MÚTUOS. CARÁTER REMUNERATÓRIO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Incide contribuição previdenciária em pagamentos por serviços prestados realizados, na forma de empréstimos e mascarados como antecipações de distribuição de lucros desproporcionais ao capital, a pessoas que ainda não constavam do quadro societário da empresa ou que nunca vieram a constar.

VALIDADE DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR PESSOAS JURÍDICAS. PEJOTIZAÇÃO.

Uma vez descartada a existência de relação de emprego, é válida prestação de serviços médicos por pessoa jurídica, em caráter personalíssimo ou não,

com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. PRESENÇA DE CONDUTA DOLOSA.

Cabe aplicação de multa qualificada uma vez caracterizada a ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido.

VEDAÇÃO AO CONFISCO. PENALIDADE PECUNIÁRIA. SÚMULA CARF Nº 2.

É dever da autoridade fiscal aplicar a norma positivada. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

AUSÊNCIA DE NOTIFICAÇÃO SOBRE O INÍCIO DO PROCEDIMENTOS FISCAL. SÚMULA CARF Nº 162.

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

GRUPO ECONÔMICO DE FATO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SÚMULA CARF Nº 210

As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem solidariamente pelo cumprimento das obrigações previstas na legislação previdenciária, nos termos do art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/1991, c/c o art. 124, inciso II, do CTN, sem necessidade de o fisco demonstrar o interesse comum a que alude o art. 124, inciso I, do CTN.

RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES. SÚMULA CARF Nº 130.

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. A atribuição de responsabilidade a terceiros com fundamento no art. 135, inciso III, do CTN não exclui a pessoa jurídica do polo passivo da obrigação tributária.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos: rejeitar as preliminares. No mérito, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para excluir o lançamento a título de “PEJOTIZAÇÃO”. Vencido o conselheiro Yendis Rodrigues Costa

que dava provimento parcial em maior extensão, para desqualificar a multa de ofício e afastar o vínculo de responsabilidade tributária dos sócios pessoas físicas. Vencido o conselheiro Cleberson Alex Friess que dava provimento parcial em menor extensão, para limitar a exclusão do voto do relator às sociedades prestadoras de serviços e, na parte mantida, reduzir a penalidade ao patamar de 75% sobre os pagamentos na forma de contratação de pessoas jurídicas e equiparadas. Os conselheiros Yendis Rodrigues Costa e Cleberson Alex Friess manifestaram intenção de apresentar declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Carlos Marne Dias Alves – Relator

Assinado Digitalmente

Cleberson Alex Friess – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jose Marcio Bittes, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Yendis Rodrigues Costa, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Cleberson Alex Friess (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de acórdão de primeira instância, que julgou a IMPUGNAÇÃO PROCEDENTE EM PARTE e manteve em parte o crédito tributário.

A decisão de procedência parcial da impugnação limitou a responsabilização pessoal dos administradores ao período em que comprovadamente exerceram a função de direção.

Houve redução da multa de ofício qualificada de 150% para 100%, por aplicação retroativa da legislação, conforme art. 106, II, “c” do CTN.

No presente caso, durante procedimento fiscal, constatou-se que a atividade econômica desenvolvida pela autuada, no período fiscalizado, não seria de prestadora de serviços hospitalares, mas sim a de prestação de serviços de cessão de mão de obra para a área da saúde, principalmente para entes públicos (SUS).

O processo administrativo fiscal decorre da exigência de contribuição previdenciária patronal devido ao pagamento de remuneração a contribuintes individuais nas seguintes situações:

- i) adiantamento de distribuição de lucros de forma irregular;
- ii) empréstimos simulados que foram quitados com distribuição de lucros desproporcional e efetuados a pessoas físicas que: (a) nunca figuraram no quadro societário da empresa; (b) tornaram-se sócios em momento posterior ou (c) figuraram no quadro societário sem a intenção ou vontade de se associar e de formar uma sociedade; e
- iii) contratação dos profissionais via pessoa jurídica ou equiparada (PEJOTIZAÇÃO).

Além da recorrente PROHEALTH LTDA, foram arroladas como responsáveis tributários, com fulcro no art. 124, II, do Código Tributário Nacional (CTN) c/c art. 30, IX, da Lei nº 8.212/91, as seguintes empresas:

CNPJ	NOME EMPRESARIAL
23.103.861/0001-09	10RT - PARTICIPACOES LTDA
17.618.613/0001 -90	ATENA SERVICOS MEDICOS LTDA
31.822.743/0001 -70	DELTAMED SERVICOS DE APOIO A SAUDE LTDA
13.210.413/0001 -42	HERA SERVICOS MEDICOS LTDA
31.132.001/0001 -13	INFRAMED SERVICOS DE APOIO A SAUDE LTDA
80.769.680/0001 -41	HYGEA GESTÃO & SAÚDE LTDA
31.762.400/0001 -68	ROYALMED SERVICOS DE APOIO A SAUDE LTDA
17.695.251/0001 -30	VITARE CLÍNICA & SAUDE - CAMPOS GERAIS LTDA

Os sócios administradores da PROHEALTH LTDA, Sr. THIAGO GAYER MADUREIRA (CPF nº 033.703.589 -05) e Sr. GUILHERME GAYER MADUREIRA (CPF nº 064.701.079 -82) encontram-se vinculados ao crédito tributário por responsabilidade solidária devido a atuação com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto, nos termos do art. 135 do CTN.

De acordo com o acórdão da DRJ 08, o Sr. GUILHERME GAYER MADUREIRA responderia solidariamente até 20/12/2017 e entre 03/07/2018 e 25/07/2019, enquanto o Sr. THIAGO GAYER MADUREIRA responderia pelo período de 20/12/2017 a 03/07/2018 e a partir de 25/07/2019.

O resumo do relatório fiscal e dos argumentos de Impugnação constam do Acórdão 10 8 -043.706 – 26ª TURMA \DRJ 08 (2815 a 2893), que teve a seguinte ementa:

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 01/10/2017 a 31/12/2019

JURISPRUDÊNCIAS ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. NÃO VINCULAÇÃO.

As referências a entendimentos proferidos em outros julgados administrativos ou judiciais não vinculam os julgamentos administrativos emanados em primeiro grau pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento, salvo nos casos de decisão judicial proferida no âmbito de Recurso Especial repetitivo ou de Recurso Extraordinário com repercussão geral reconhecida, após a competente manifestação da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional nesse sentido.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. ARGÜIÇÃO.

É vedado a autoridade julgadora afastar a aplicação de leis, decretos e atos normativos por alegações de inconstitucionalidade ou ilegalidade.

NULIDADE. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL.

Inexiste nulidade por violação do disposto no art. 142 do CTN, notadamente por erro na determinação da matéria tributável, se o auto de infração ostentar os requisitos legais, com a apuração inequívoca do tributo devido e a fundamentação do feito for suficiente em todos os aspectos.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente são declarados nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente ou os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

O lançamento fiscal instaurado com o objetivo de examinar a regularidade fiscal do contribuinte e constituir eventual crédito tributário não declarado nem recolhido é de natureza inquisitorial, não se aplicando a ele, os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

O exercício constitucional da ampla defesa e do contraditório encontra -se assegurado, no processo administrativo fiscal, pela apresentação de impugnação ao lançamento, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, dentro do prazo de trinta dias contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/10/2017 a 31/12/2019

APLICAÇÃO RETROATIVA DE LEI TRIBUTÁRIA.

A lei aplica -se a ato ou fato pretérito quando, tratando -se de ato não definitivamente julgado, lhe comine penalidade menos severa que a lei vigente ao tempo de sua prática.

REINCIDÊNCIA. NOVO CRITÉRIO JURÍDICO.

A aplicação da reincidência nas práticas capazes de majorar a multa de ofício qualificada somente é possível a partir da vigência da Lei que a instituiu como novo critério jurídico.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/10/2017 a 31/12/2019

CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. NATUREZA JURÍDICA DOS RENDIMENTOS PAGOS AOS SÓCIOS. VERDADE MATERIAL.

A pessoa física que presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego, vincula -se à Previdência Social como segurado obrigatório na condição de contribuinte individual.

Demonstrado que a escrituração contábil da pessoa jurídica fiscalizada não reflete a realização de uma distribuição regular de lucros, mas sim a remuneração por serviços prestados pelos profissionais a ela vinculados, cabível a exigência da contribuição previdenciária patronal incidente sobre remunerações por serviços prestados por segurados contribuintes individuais.

TRIBUTÁRIO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR PESSOAS FÍSICAS. INTERPOSIÇÃO IRREGULAR DE PESSOAS JURÍDICAS. REMUNERAÇÃO DE SEGURADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.

Considera -se parcela integrante do salário de contribuição do segurado contribuinte individual para fins de incidência de contribuições sociais previdenciárias, os valores por ele auferidos na prestação de serviços mediante interposição irregular de pessoa jurídica por ele titularizada, como forma de conferir roupagem formal distinta da verdadeira à remuneração. Hipótese na qual se afigura nítido o fenômeno da “PEJOTIZAÇÃO”, pelo qual se utiliza de uma pessoa jurídica já constituída ou concomitantemente constituída para fins de simulação de relação de prestação de serviços em afastamento à efetiva prestação de serviços pela pessoa física dela titular, com vistas à exoneração, no todo ou em parte, dos efeitos tributários incidentes sobre a remuneração

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SONEGAÇÃO. FRAUDE.

A multa para os lançamentos de ofício será majorada sempre que se encontrar caracterizada a prática de sonegação, assim entendida como toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte de Autoridade Administrativa da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

GRUPO ECONÔMICO DE FATO. ABUSO DA PERSONALIDADE JURÍDICA PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO.

O grupo econômico de fato é formado por empresas ligadas por vínculos de coordenação ou subordinação, com comunhão de objetivos sociais, atuando de forma integrada sob a mesma administração.

Caracteriza o abuso da personalidade jurídica tanto o desrespeito à autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única ("grupo econômico irregular"), como a sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo).

As empresas que integram o grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes da Lei nº 8.212/1991, nos termos do seu art. 30, inciso IX.

PRINCÍPIO DA INDIVIDUALIZAÇÃO DA PENA. INSTITUTO DE DIREITO PENAL. INAPLICABILIDADE AO DIREITO TRIBUTÁRIO. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. ATIVIDADE VINCULADA E OBRIGATÓRIA.

A lei não confere discricionariedade à autoridade julgadora administrativa para aplicar, no âmbito do Direito Tributário, instituto próprio do Direito Penal, face tratar -se de atividade vinculada e obrigatória, estando subordinada aos comandos que estiverem expressamente previstos em lei.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, DO CTN. PARECER/PGFN/CRJ/CAT/Nº 55/2009. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

De acordo com o Parecer/PGFN/CRJ/CAT/nº 55/2009, o STJ consolidou a tese de que o art. 135, inciso III, do CTN, constitui hipótese de responsabilidade de natureza solidária, e não subsidiária ou substitutiva, de modo que o administrador que comete ato ilícito no exercício da gerência da empresa responde solidariamente com a pessoa jurídica, sem benefício de ordem.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SÓCIO ADMINISTRADOR. INFRAÇÃO À LEI. MANUTENÇÃO.

Deve ser mantida a responsabilidade solidária dos administradores, em razão da demonstração de que praticaram atos com infração à lei e intuito de fraudar o Fisco.

Impugnação Improcedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificados do acórdão supracitado, apresentaram separadamente Recurso Voluntário:

- a) PROHEALTH LTDA (folhas 2954 a 3060);
- b) 10RT - PARTICIPACOES LTDA (folhas 3063 a 3127);
- c) DELTAMED SERVICOS DE APOIO A SAUDE LTDA (folhas 3130 a 3185);
- d) HERA SERVICOS MEDICOS LTDA (folhas 3188 a 3244);

- e) HYGEA GESTÃO & SAÚDE LTDA (folhas 3247 a 3302);
- f) ROYALMED SERVICOS DE APOIO A SAUDE LTDA (folhas 3305 a 3364);
- g) THIAGO GAYER MADUREIRA (folhas 3367 a 3416);
- h) ATENA SERVICOS MEDICOS LTDA (folhas 3419 a 3478); e
- i) VITARE CLÍNICA & SAUDE - CAMPOS GERAIS LTDA (folhas 3481 a 3536).

Em sede Recurso Voluntário, a recorrente autuada, PROHEALTH LTDA, requer e alega:

Preliminarmente

- a) nulidade por carência probatória e de fundamentação: ônus fiscalizatório e vício material;
- b) nulidade por imprestabilidade da amostragem – ausência de individualização dos entrevistados e inquérito tendencioso;
- c) nulidade por erro na identificação do sujeito passivo – vício material;
- d) nulidade por ausência de demonstração da base de cálculo – vício material; e
- e) uso premissa fática equivocada de prestação de serviço de cessão de mão de obra: comprovação de serviço hospitalar e aplicação da verdade material, consequentemente ausência de embasamento na alegação de omissão de massa remuneratória.

No Mérito

- a) legalidade do quadro societário, da distribuição desproporcional e antecipada de lucros e das deliberações, validade da distribuição de lucros;
- b) validade dos mútuos;
- c) validade da contratação de pessoa jurídica para a prestação de serviços na área da saúde;
- d) ofensa à lei de liberdade econômica e à autonomia privada;
- e) dedução dos recolhimentos previdenciários realizados pelas pessoas jurídicas e exclusão dos fornecedores que não se enquadram aos elementos invocados; e
- f) efeito confiscatório da multa e aplicação de multa mais favorável e específica – art. 32-a da lei nº 8.212/91.

Em sede Recurso Voluntário, as empresas responsáveis solidárias, além reforçar as alegações da recorrente autuada, requerem e alegam:

- a) Ausência de responsabilidade solidária por inexistência do grupo econômico de fato e ausência de discriminação do período em que a empresa integrou o suposto grupo econômico; e
- b) impossibilidade da transferência de débitos de natureza punitiva; inaplicabilidade da multa qualificada em relação às solidárias.

Em sede Recurso Voluntário, além reforçar as alegações já tratadas anteriormente, os administradores alegam:

- a) ausência da responsabilidade pessoal.

Por fim, não houve requisição dos autos para apresentação de contrarrazões pela PGFN.

Este é o Relatório.

VOTO

Conselheiro **Carlos Marne Dias Alves**, Relator

Juízo de admissibilidade

Realizado o juízo de validade do procedimento e verificado que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento dos recursos apresentados.

- 1) RECURSO VOLUNTÁRIO DA PROHEALTH
 - 1.1) Preliminares

Das nulidades por carência probatória e de fundamentação, por imprestabilidade da amostragem, por erro na identificação do sujeito passivo e por ausência de demonstração da base de cálculo.

A recorrente alega nulidade do Auto de Infração pelos seguintes motivos:

- a) carência probatória e de fundamentação, pois o relatório fiscal não teria demonstrado porque os sócios da empresa, os mutuários e as pessoas jurídicas contratadas teriam sido reclassificados como “trabalhadores eventuais”;
- b) a ação fiscal utilizou uma amostragem por entrevista pequena e presumiu que todas as demais relações seriam iguais. A amostragem selecionada não representaria um valor expressivo de pagamentos ou da quantidade total de sócios/mutuários/prestadores;
- c) a recorrente não possui relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador das contribuições previdenciárias patronais dos seus fornecedores, prestadores de serviços, sendo incorreta a sua indicação

como sujeito passivo da obrigação tributária. Não teria ficado claro a existência de relação direta e pessoal da recorrente para fins de justificar a sua indicação como sujeito passivo; e

- d) a Administração Fazendária não se desincumbiu do seu ônus de indicar com precisão e de forma detalhada a composição da base de cálculo, com a lista dos prestadores de serviços desqualificados como pessoas jurídicas.

Quanto à alegada carência probatória e fundamentação, reproduzo as considerações do Acórdão combatido por concordar e entender que não merece reforma:

A peça impositiva ostenta as indispensáveis fundamentações de fato e de direito, com todo o arcabouço probatório indispensável. O procedimento fiscal foi levado a cabo de forma minuciosa, tendo como resultado um alentado relatório fiscal que, parte integrante da descrição dos fatos do auto de infração, esquadrinha todos os atos praticados e articula por completo a tese de acusação fiscal centrada na natureza remuneratória de parcelas que a Contribuinte caracterizou como sendo distribuição de lucros e dividendos aos seus sócios, bem como o agenciamento de mão-de-obra intermediada pela relação contratual com pessoas jurídicas interpostas.

Em momento algum, ao contrário do alegado pela Impugnante, houve qualquer dúvida na capitulação ou falta de indicação do arcabouço legal aplicável ao caso, estando a infração e os dispositivos legais infringidos amplamente consignados no respectivo Auto de Infração.

A menção ao regramento previsto no art. 201, II4 do Decreto nº 3.048/99 e seus §§ - presente no tópico ENQUADRAMENTO LEGAL DA INFRAÇÃO do Auto de infração correspondente - se coaduna com o quanto disposto na Lei nº 8.212/91, em seu art. 22, III5, também apresentado por fundamentação.

Ambos os dispositivos legais e regulamentar afiançam a contribuição da empresa em vinte por cento sobre a totalidade das remunerações ou retribuições pagas ao segurado contribuinte individual.

E é disso que trata os autos: embora se constitua na forma de Sociedade Empresária a Autuada pretende remunerar o labor de seus sócios médicos em favor da empresa como se fosse uma Sociedade Simples, distribuindo parte dos lucros em razão dos serviços prestados por eles, o que não é possível, justamente por se constituir na forma de Sociedade Empresária.

Ora, todo o arcabouço probatório e a articulação fiscal são de clareza hialina: a empresa autuada firmava contratos com entes públicos municipais para a prestação de serviços na área da saúde – sobretudo, médicos -, o que fazia nas dependências das contratantes, por absoluta incapacidade estrutural para fazê-lo em dependências próprias: inexistência de estrutura hospitalar ou clínica médica própria; ausência de registros contábeis acerca de mobiliário ou equipamentos próprios para este desiderato, tampouco registro de custos ou despesas com

aluguéis ou locação de móveis ou imóveis. Dessarte, os contratos firmados com os entes públicos prestavam-se para fornecimento de mão de obra especializada na área da saúde para complementar os quadros próprios.

Para fazer frente aos contratos, admitia em seu quadro societário profissionais da medicina com participação societária irrisória, que se estabelecia como condição para a percepção de suas respectivas remunerações. Ocorre que, esquivando-se de remunerá-los de forma direta – remuneração pago a pessoas físicas sem vínculo empregatício com a empresa ou pró-labore pago aos sócios – passou a fazê-lo de forma fraudulenta pela “distribuição de lucros”, com o fito de valer-se de benefícios fiscais ilegítimos, visto que o lucro não é tributado.

Como dito, todo o arcabouço probatório é uníssono no sentido que se conclui. A presença de centenas de sócios em seu quadro societário, com a ocorrência de consta constantes alterações contratuais para formalizar as suas frequentes entradas e saídas, pontualmente admitidos para fazer frente aos contratos licitados; a distribuição de lucros antecipada e desproporcional ao capital integralizado, em periodicidade mensal; os esclarecimentos textuais levados a termo pelos ex-sócios que revelam, sobretudo, que o ingresso no quadro societário era exigência da empresa para receber os honorários devidos pelos serviços prestados; tudo aponta para a distribuição irregular e fraudulenta de lucros para afastar a tributação previdenciária e do imposto de renda.

Afasto, pois, as preliminares de nulidade visto que inexistente o alegado “erro na matéria tributável” ou “carência probatória”, restando claro que todos os dispositivos invocados por supedâneo legal se encontram em absoluta consonância com a descrição das infrações, que é o não oferecimento à tributação das remunerações pagas a pessoas físicas sem vínculo empregatício e/ou as retribuições percebidas pelos sócios em razão dos serviços prestados à Sociedade Empresária, bem como o agenciamento de mão de obra por meio de empresas interpostas.

Quanto à alegada imprestabilidade da amostragem, ficou claro que o instrumento de pesquisas apenas corroborou com o entendimento de que os ex-sócios da autuada ingressavam no quadro societário da empresa para participar e receber pelos serviços médicos prestados, seja na forma de distribuição de lucros ou de mútuo.

Quanto à identificação do sujeito passivo, de acordo com os autos não houve desconsideração da personalidade das pessoas jurídicas contratadas, que permanecem ilesas. A cobrança da contribuição para a Seguridade Social foi atribuída ao contribuinte da obrigação tributária, que é aquele que agencia e remunera o segurado obrigatório da Previdência Social.

Quanto à composição da base de cálculo, a tributação incidiu exclusivamente sobre os valores laborais pagos a título de “distribuição antecipada de lucros”, consoante planilhas totalizadora das bases de cálculo, produzidas pela Fiscalização e acostada aos autos, extraídas da

contabilidade da atuada. Foram expurgados das bases de cálculos os pagamentos aos sócios relevantes e estáveis e aos sócios pessoas jurídicas, que são objeto de fiscalização própria.

Vale ressaltar que a recorrente não apresentou contratos que comprovassem a existência de empresas contratadas (fornecedores) que não se enquadrariam como prestadoras de serviços de medicina.

Além disso.

As preliminares de nulidade do lançamento fiscal alegadas pelas recorrentes não encontram ressonância nas hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72 (Processo Administrativo Fiscal – PAF).

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.

Ainda que se considere que o disposto no artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não encerra relação exaustiva de possibilidades de nulidade, somente poder-se-ia cogitar desta no caso de vício em um dos elementos estruturais do ato administrativo atacado.

As recorrentes (atuada e solidárias) também alegam que o lançamento deve ser declarado nulo por carência de fundamentação, sob pena de violação aos princípios da legalidade, da não arbitrariedade, do contraditório e ampla defesa.

Alegam também que o Auto de Infração (AI) teria sido lavrado sem a indicação de quaisquer circunstâncias fáticas ou jurídicas, estando baseado na premissa de que os serviços prestados seriam de cessão de mão de obra e não de serviços hospitalares.

Porém, de acordo com os autos, não foi possível vislumbrar violação ao direito de defesa, uma vez que todas as ocorrências foram devidamente identificadas no AI, sendo concedido prazo para apresentação de Impugnação e das provas que se entendessem necessárias.

Houve o exato cumprimento do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do atuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Assim, o lançamento encontra-se devidamente fundamentado e motivado, com as razões fáticas e jurídicas que resultaram na lavratura dos autos de infração, oferecendo todas as condições necessárias para o conhecimento do procedimento fiscal e apresentação das respectivas defesas.

Verifica-se que o Auto de Infração foi regularmente elaborado, apresentando seus fundamentos legais discriminados, indicando as contribuições exigidas por competência, especificando os documentos em que tiveram origem, os valores das multas, bem como os dispositivos legais aplicados no lançamento.

Houve a identificação do sujeito passivo, dos responsáveis solidários e a discriminação clara e precisa dos fatos geradores das obrigações principais e acessórias, com a determinação da matéria tributável (contribuições previdenciárias), bem como da natureza das contribuições devidas, dos seus valores, e do período a que se referem.

A documentação apresentada propiciou o pleno exercício do direito do contraditório e da ampla defesa constitucionalmente assegurados, tanto que as recorrentes apresentaram Impugnação e Recurso Voluntário tempestivamente.

Nesse contexto, não se sustentam as arguições de nulidade do auto de infração por violação do disposto no art. 142¹ do CTN, ou mais especificamente, ausência de determinação do fato gerador e erro na determinação da matéria tributável.

Ante o exposto, entendo que não há motivos que façam o lançamento ser declarado nulo.

Não assiste razão à recorrente.

1.2) Mérito

Da prestação de serviço de cessão de mão de obra ou de serviços hospitalares

A recorrente alega que a natureza do serviço prestado pela autuada não é de CESSÃO DE MÃO DE OBRA, mas de SERVIÇOS HOSPITALARES, sendo a premissa adotada pela Fiscalização totalmente equivocada.

Tanto a Fiscalização quanto a recorrente fazem menção aos autos do Processo nº 10340.720204/2022-87, que tratou do lançamento de diferenças de IRPJ/CSLL pelo Lucro Presumido.

Por concordar com os argumentos e conclusões que sustentaram a decisão de primeira instância, reproduzo o teor da argumentação contido em folhas 2846 a 2855:

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

Da natureza dos serviços prestados pela autuada.

Do tema nº 217 do STJ.

A Impugnante argumenta largamente em torno dos requisitos deduzidos pela Lei de regência e os articula com o posicionamento do STJ no âmbito do Tema Repetitivo nº 217, para deduzir que, para a fruição do “benefício fiscal”, o atendimento às normas da Anvisa e os serviços hospitalares devem ser compreendidos de forma objetiva, na perspectiva da natureza do serviço prestado, sendo irrelevantes as condições subjetivas como a característica, estrutura ou fornecimento de materiais. Aduz que este entendimento privilegia o interesse público universal do acesso à saúde.

Sem razão, entretanto.

Em primeiro plano, cumpre apontar que a sistemática de apuração pelo Lucro Presumido, com seus percentuais de presunção, não se trata, propriamente, de um benefício fiscal, mas de uma técnica de apuração do tributo devido que privilegia a simplicidade do procedimento, a partir da presunção de que o lucro das empresas, sobre o qual incide o imposto, pode ser aferido a partir de um percentual de sua receita bruta, o que se faz de acordo com a atividade por ela exercida.

Assim, para uma empresa prestadora de serviços em geral, presume-se que o lucro deve girar em torno de 32% da receita bruta, de maneira que os 68% restantes seriam à conta de despesas e custos para a manutenção das suas atividades, caso se apurasse o tributo devido pela sistemática do lucro real.

Excetuando-se esta presunção de cunho geral, temos que os serviços hospitalares têm um custo elevado, ao considerarmos a estrutura necessária para o exercício das atividades deles inerentes: equipamentos sofisticados e caros, os quais requerem manutenção, os insumos para os mais diversos procedimentos, a estruturação física ambiental são exemplos que oneram a prestação e faz concluir que o lucro por eles apurados representem 8% da receita bruta mensalmente auferida.

Veja-se, não se está a falar em “benefícios fiscais” com o fito de “baratear” o custo dos serviços e universalizar o acesso à saúde, mas de mera técnica de apuração do tributo devido baseado em dados e em estudos técnicos.

Nesse contexto, o prestador de serviços hospitalares é aquele que arca efetivamente com os custos necessários a pôr toda a estrutura em funcionamento, e está autorizado à apuração do Lucro Presumido a partir dos percentuais reduzidos.

No presente contexto, restou claro que, a partir dos exames contábeis, das notas fiscais e dos contratos de prestação de serviços da empresa fiscalizada que são os seus contratantes que arcam com os custos operacionais, sendo que ela se limita a fornecer a mão-de-obra e, em alguns casos, organizar parcialmente a prestação

dos serviços a partir da estrutura das contratantes. Não por outra razão a empresa, formalmente intimada, sustentou que os alvarás de licença para funcionamento foram expedidos em nome de seus contratantes, não em nome próprio.

Confira-se:

(...)Dois pontos incontrovertidos exsurgem dos esclarecimentos da fiscalizada: ela se limita a manter estrutura de pessoal própria (leia-se “mão-de-obra”) que responderá sob demanda, enquanto a estrutura física e operacional fica à cargo das contratantes (leia-se “prédios, instalações, insumos, maquinário, equipamentos” e, conseqüentemente “alvará para funcionamento como Entidade habilitada à prestação de serviços hospitalares”).

Com efeito, corroborando com tal esclarecimento, a contabilidade demonstrou que a empresa autuada não possui ativo imobilizado nos anos fiscalizados suficiente a fazer frente a esta complexa estrutura, dado os valores irrisórios neles contabilizados.

Exemplificativamente, confira-se o Balancete de 2019:

(...)Assim, nem estrutura predial nem de móveis e utensílios ou máquinas e equipamentos são suficientes para a complexa função hospitalar.

Tampouco identificou-se, em sua contabilidade, contratos de locação, aluguel e/ou leasing dos bens necessários a essa prestação. Ainda outra vez, veja-se:

(...)Tal contexto vai ao encontro da incapacidade da fiscalizada de comprovar o atendimento às normas da Vigilância Sanitária para o seu funcionamento, uma vez que o atendimento às normas da Anvisa deve ser comprovado mediante a apresentação do alvará para funcionamento, cujas normas requerem que a prestadora disponha de ambientes e profissionais em conformidade com o por ela determinado.

Ora, chamada a apresentar o seu Alvará de funcionamento, a Fiscalizada singelamente declarou que os alvarás são emitidos em nome dos contratantes da empresa (hospitais, unidades de saúde) e, na impugnação, ataca essa exigência arguindo que ela extrapola os ditames legais.

Como assim, se o dispositivo legal é textual ao afirmar que a sociedade empresária prestadoras desses serviços devem atender às normas Agência Nacional de Vigilância Sanitária?

Ora, a Resolução RDC nº 50/2002 dispõe sobre o Regulamento Técnico para Planejamento, Programação, Elaboração e Avaliação de projetos físicos de estabelecimentos assistenciais de saúde/EAS e foi criada para atualizar as normas sobre infraestrutura desses estabelecimentos.

Nela, constata-se que os estabelecimentos que se dediquem à assistência à saúde, para fins de prestação de serviços hospitalares e de diagnósticos devem, obrigatoriamente, seguir o quanto nela determinado. Nela encontram-se normas

claras e impositivas para a delimitação de dimensão dos ambientes, organização funcional, instalações prediais etc., além de determinar, no capítulo de avaliação dos projetos, que "(...) a Vigilância Sanitária fará inspeção no local para verificar a conformidade do construído com o projeto licenciado anteriormente" para fins de se obter a competente emissão da licença ou alvará de funcionamento.

Dessarte, a construção, estruturação e funcionamento de um EAS deve, obrigatoriamente, seguir o disposto da Resolução RDC 50/2002. Além disso, a licença para o início do funcionamento do Estabelecimento Assistencial de Saúde/EAS depende da emissão do alvará, pela vigilância sanitária competente, que vai verificar se o EAS foi construído e estruturado de acordo com a resolução da Anvisa. Portanto, o titular do alvará é o efetivo responsável pela EAS, ou seja, aquele que a construiu e estruturou para nela operar os serviços hospitalares.

Veja-se excertos elucidativos na Resolução da Anvisa acerca do assunto:

Resolução RDC nº 50/2002:

Art. 1º Aprovar o Regulamento Técnico destinado ao planejamento, programação, elaboração, avaliação e aprovação de projetos físicos de estabelecimentos assistenciais de saúde, anexo a esta Resolução, a ser observado em todo território nacional, na área pública e privada compreendendo:

a) as construções novas de estabelecimentos assistenciais de saúde de todo o país; b) as áreas a serem ampliadas de estabelecimentos assistenciais de saúde já existentes; c) as reformas de estabelecimentos assistenciais de saúde já existentes e os anteriormente não destinados a estabelecimentos de saúde.

Todos os projetos de estabelecimentos assistenciais de saúde -EAS deverão obrigatoriamente ser elaborados em conformidade com as disposições desta norma. Devem ainda atender a todas outras prescrições pertinentes ao objeto desta norma estabelecidas em códigos, leis, decretos, portarias e normas federais, estaduais e municipais, inclusive normas de concessionárias de serviços públicos. Devem ser sempre consideradas as últimas edições ou substitutivas de todas as legislações ou normas utilizadas ou citadas neste documento.

(...)Para execução de qualquer obra nova, de reforma ou de ampliação de EAS é exigida a avaliação do projeto físico em questão pela Vigilância Sanitária local (estadual ou municipal), que licenciará a sua execução, conforme o Inciso II do Artigo 10º e Artigo 14º da Lei 6.437/77 que configura as infrações à legislação sanitária federal, Lei 8080/90 - Lei Orgânica da Saúde e Constituição Federal.

A avaliação dos projetos físicos de EAS exige a documentação denominada PBA - Projeto Básico de Arquitetura (representação gráfica + relatório técnico), conforme descrito no item 1.2.2.1. e ART prevista no item 1.3 dessa Resolução.

Quando do término da execução da obra e solicitação de licença de funcionamento do estabelecimento, a Vigilância Sanitária fará inspeção no local para verificar a conformidade do construído com o projeto licenciado

anteriormente. No ato da emissão da licença ou alvará de funcionamento do EAS, o proprietário deverá entregar a Vigilância Sanitária as ART referentes aos projetos complementares de estruturas e instalações, quando couber, conforme previsto no item 1.3 dessa Resolução. (destaquei)Assim, não ter um alvará em seu nome é um dos indícios de que a atuada não dispõe de estrutura própria para executar serviços hospitalares, mas que os executa em EAS pertencente a terceiros, razão da intimação para sua apresentação.

Com efeito, no caso dos autos, a Impugnante não arca com tais custos de estruturação e funcionamento, os quais cabem, integralmente, às suas contratantes. Nesse contexto, irretocável a conclusão fiscal de que são os contratantes que arcam com todos os custos da prestação dos serviços hospitalares e de diagnóstico, os quais abarcam, além dos custos com pessoal, pelos quais remuneram a atuada, os custos e as despesas com a estrutura hospitalar, como a construção de prédios, montagem de estruturas, aquisição de equipamentos, manutenção geral e compra de insumos, ao passo que à atuada restam custos da remuneração e encargos trabalhistas, previdenciários e semelhantes, dos profissionais por ela contratados para exercerem suas funções em unidades hospitalares de titularidade dos contratantes.

Por outro giro, corrobora com este entendimento a minuciosa análise dos contratos e das Notas Fiscais disponibilizados pela Impugnante e efetuados pela Auditoria.

O relatório fiscal é farto no exemplo da análise dos contratos (Prefeitura Municipal de Poços de Caldas/MG, Fundação Estatal de Atenção à Saúde do Paraná – FUNEAS, Prefeitura Municipal de Araucária/PR, Prefeitura Municipal de Umuarama/PR, Prefeitura Municipal de São Mateus do Sul/PR) que, invariavelmente, giram em torno do fornecimento da mão-de-obra necessária para a prestação de serviços médicos especializados, com o intuito de atender a demanda dos entes públicos contratantes a serem prestados em suas Unidades de Saúde, Hospitais Municipais, UPA, etc., com a utilização da estrutura, equipamentos e materiais do Município. Também são recorrentes cláusulas que estipulam a supervisão e o controle do ente contratante na execução dos serviços contratados, com o estabelecimento da forma e condições de pagamento, periodicidade mensal, condicionados à sua comprovação e, em alguns casos, a apresentação de GFIP constando os profissionais que os prestaram.

Na mesma linha das evidências, as Notas Fiscais emitidas no período fiscalizado revelaram que o maior volume de receitas provém daquelas que informa como código de atividade “17-05 – Fornecimento de mão-de-obra mesmo em caráter temporário, inclusive de empregados ou trabalhadores, avulsos ou temporários, contratados pelo prestador de serviço”, autoexplicativo.

Nesse contexto, todas as evidências coletadas são uníssonas no sentido que a empresa fiscalizada atua como prestadora de serviços de fornecimento de mão de obra na área da saúde (predominando-se os profissionais médicos),

principalmente para complementar os quadros efetivos dos entes públicos, conclusão esta que se coaduna, também, com o rol de atividades econômicas principal e secundárias cadastrados em seu CNPJ:

Ora, o objeto descrito no CNPJ como atividade principal (que autoriza a atuada a prestar atividades de apoio à gestão de saúde) também se coaduna com “fornecimento e gestão de recursos humanos para terceiros”), visto que, como já explicitado, a atuada apenas disponibiliza profissionais da área de saúde para exercerem suas funções em EAS de propriedade e sob responsabilidade de terceiros, cuja diversidade de especialidades e complexidades intrínsecas aos exercício da medicina em nada altera a natureza dos serviços prestados.

Assim, os custos assumidos pela Fiscalizada são somente aqueles inerentes ao fornecimento de mão-de-obra, tais como remuneração e encargos vinculados aos serviços prestados pelo profissional, que se enquadram na categoria das “prestações de serviço em geral”.

Por outro giro, é verdade que a Solução de Consulta COSIT nº 114/2016 afirma, de fato, que a cessão de mão de obra caracteriza-se pela transferência, para o contratante, do poder de comando desses trabalhadores.

Cabe, entretanto, analisar trechos da Solução de Consulta COSIT nº 312/2014, reproduzidos na Solução de Consulta COSIT nº 114/2016:

10. Conclui-se, assim, que quando uma empresa cede trabalhadores a outra empresa, ela transfere a essa outra empresa a prerrogativa que era sua de comando desses trabalhadores.

Ela abre mão, em favor da contratante, do seu direito de dispor dos trabalhadores que cede; renuncia ao seu direito de coordená-los. Dizer, então, que trabalhadores de uma empresa contratada estão à disposição de uma empresa contratante de serviços significa dizer que essa empresa contratante pode deles dispor; pode deles exigir a execução de tarefas dentro dos limites estabelecidos, previamente, em contrato, sem que eles necessitem, para executá-las, reportarem-se à empresa que os cedeu. Nesse tipo de contrato o objeto é a mão de obra. Nesse tipo de contrato a empresa contratante define a quantidade de trabalhadores que ela necessita para executar serviços que são de sua responsabilidade. (grifamos)11. Por outro lado, se os trabalhadores simplesmente fizerem o que está previsto em contrato firmado entre as empresas, mediante ordem e coordenação da empresa contratada, ou melhor dizendo, se a empresa contratante de serviços não puder de eles dispor, não puder coordenar a prestação do serviço, não ocorre "o ficar à disposição" e, por conseguinte, não ocorre a cessão de mão de obra nos termos do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991. Nesse tipo de prestação de serviço é a empresa contratada que, por força do contrato firmado, está à disposição da empresa contratante e não os seus trabalhadores, que continuam subordinados a ela; nesse tipo de prestação de serviço, se houver necessidade, é a empresa contratada que receberá orientações da empresa contratante e as repassará aos seus empregados. Nesse tipo de

contrato o objeto é a execução de um serviço certo; a empresa contratante não está preocupada com a mão de obra, no que diz respeito à quantidade de trabalhadores que irão executar o serviço; para ela não interessa se, por exemplo, serão dois, três, ou dez trabalhadores, pois essa definição caberá à empresa contratada; para ela o que interessa é o resultado do serviço contratado, que é de responsabilidade da empresa contratada.

Realça aos olhos, da análise dos contratos, que são os contratantes que definem o quantitativo e a qualificação dos profissionais necessários para a execução dos serviços, o que implica inexoravelmente em um contrato de cessão de mão-de-obra.

Mesmo a questão por eventuais responsabilidades por indenizações apresenta limitações, de acordo com a responsabilidade pelos serviços realizados: se o eventual dano causado a um paciente for provocado pelo profissional cedido ao contratante (erro médico), a impugnante responderá, como cessionária do profissional. Isso se evidencia quando os contratos, ao dispor sobre a questão de responsabilidade civil e criminal, a vinculam a ações ou omissões voluntárias, negligência, imprudência ou imperícia praticadas por seus empregados, profissionais ou prepostos.

Entretanto, se o dano for provocado por, por exemplo, defeito de um equipamento por ventura utilizado na realização de algum exame, a responsabilidade recairá sobre o contratante, como proprietário do equipamento e responsável pela sua manutenção.

Entretanto, nenhum desses aspectos afasta a questão essencial da lide, já destacada neste acórdão: o fato de que a atuada não arca com os custos da prestação dos serviços, a cargo dos contratantes e apenas disponibiliza profissionais da área de saúde para executar, dentro das EAS de propriedade dos contratantes, os serviços hospitalares de responsabilidade dos contratantes.

(...)

A impugnante argumenta, ainda, que não é recente a tentativa da Receita Federal do Brasil de limitar o real conteúdo e intuito da Lei nº 9.249/95 por meio de instruções normativas, soluções de divergência e atos declaratórios interpretativos e destaca as Instruções Normativas RFB nº 1.234/2012, nº 1.515, nº 1.540/2015 e nº 1.700/2017, que condicionam o benefício da base de cálculo reduzida à requisitos ilegais como a estrutura própria e o fornecimento de materiais pela empresa.

O argumento não procede.

A impugnante tenta desqualificar as orientações da Receita Federal do Brasil, alegando que as Instruções Normativas e Soluções de Consulta tentam criar restrições não previstas em lei, embora não especifique o item de cada IN citada que supostamente cria requisitos ilegais. No que se refere Instrução Normativa RFB nº 1700/2017, seu inciso II do § 4º do art. 33 não tem o mero e oportunista

objetivo de restringir o usufruto de um direito, mas sim identificar quem efetivamente arca com os custos da prestação dos serviços hospitalares e de diagnóstico, fazendo jus, portanto, a aplicação de um percentual reduzido para apuração do Lucro Presumido, motivo pelo qual impede a aplicação do percentual de 8% a quem utiliza ambiente de terceiro:

Art. 33. A base de cálculo do IRPJ, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta definida pelo art. 26, auferida na atividade, deduzida das devoluções, das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

(...)§ 1º Nas seguintes atividades o percentual de determinação da base de cálculo do IRPJ de que trata o caput será de:

(...)II - 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida:

a) na prestação de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, fisioterapia e terapia ocupacional, fonoaudiologia, patologia clínica, imagenologia, radiologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, exames por métodos gráficos, procedimentos endoscópicos, radioterapia, quimioterapia, diálise e oxigenoterapia hiperbárica, desde que a prestadora desses serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária(...)§ 4º O disposto na alínea “a” do inciso II do § 1º não se aplica: (...)II - aos serviços prestados com utilização de ambiente de terceiro; e (destaquei)Com efeito, a norma prevista na alínea “a”, inciso III do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249/ 1995, tem natureza de norma em branco, a ser complementada pela regulamentação do órgão competente. Com o acima disposto a Receita Federal não está criando uma restrição ilegal, mas apenas especificando qual a norma da Anvisa, conforme previsto na alínea “a”, inciso III do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249/1995, deve ser seguida pelos prestadores de serviços hospitalares e de diagnóstico, tendo em vista ser a Anvisa o órgão técnico responsável por estabelecer os padrões para funcionamento dos Estabelecimentos Assistenciais de Saúde/EAS.

Assim, o § 3º do art. 33 da Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017, apenas especificou a normatização legal para o funcionamento das EAS, emitida pelo órgão competente para tal, especificação não definida na Lei nº 9.429/1995, o que não torna, entretanto, a definição da IN ilegal.

Já as soluções de consulta servem exatamente para esclarecer dúvidas dos contribuintes em relação a questões tributárias no caso concreto, ou seja, de acordo com a situação fática do sujeito passivo.

Como exemplo temos as citadas Soluções de Consulta COSIT n.º 312/2014 e 114/2016, que elucidam dúvidas acerca da cessão de mão de obra e da empreitada, bem como a Solução de Consulta nº 227 – COSIT, de 29 de outubro de 2015, que objetiva esclarecer o que pode ser classificado como “prestação de

serviços hospitalares” para fins de aplicação dos percentuais reduzidos para apuração do Lucro Presumido:

Classificam-se como serviços hospitalares aqueles prestados, em estabelecimento próprio, por entidade assistencial de saúde que disponha de estrutura material e de pessoal destinados a atender à internação de pacientes humanos, que garanta atendimento básico de diagnóstico e tratamento, com equipe clínica organizada e com prova de admissão e assistência permanente prestada por médicos, que possuam serviços de enfermagem e atendimento terapêutico direto ao paciente humano, durante 24 (vinte e quatro) horas por dia, com disponibilidade de serviços de laboratório e radiologia, serviços de cirurgia e parto, bem como registros médicos organizados para a rápida observação e acompanhamento dos casos e organizada sob a forma de sociedade empresária.

(...)

Diante de todo o exposto, conclui-se pela manutenção do lançamento, tendo em vista que restou comprovado que a autuada não exerce serviços hospitalares, mas tão somente disponibiliza aos contratantes profissionais da área de saúde, os quais exercem suas funções em EAS de propriedade e sob a responsabilidade dos contratantes, efetivos prestadores dos serviços hospitalares

Não assiste razão à recorrente.

Da ausência de embasamento na alegação de omissão de massa remuneratória

A recorrente alega que o erro na fixação da premissa quanto à natureza do serviço prestado teria levado à conclusão de que a massa remuneratória da empresa foi omitida.

Essa omissão, por sua vez, fundamentou a desconsideração dos lucros distribuídos aos sócios, dos empréstimos realizados e das contratações de pessoas jurídicas.

Diante da fundamentação e correção do item anterior, que considera que o serviço prestado é de cessão de mão de obra e não de prestação de serviços hospitalares, não assiste razão à recorrente.

Da distribuição desproporcional e antecipada de lucros.

A recorrente alega que houve absoluta e injustificada desconsideração da autonomia da sociedade empresarial, dos ajustes realizados entre os sócios, da própria realidade fática que se evidencia. Não existiria irregularidade no quadro da empresa autuada, sendo os sócios reunidos a partir da finalidade comum de desempenhar o objetivo social da empresa, no bojo da atividade hospitalar, e isso demonstra o *affectio societatis*.

Não haveria irregularidade na distribuição de lucros desproporcionais ao capital, eventualmente antecipada, de acordo com o empenho, qualificação e dedicação de cada sócio na persecução do objeto social, e com a observância da legislação civil e societária,

Os sócios não prestam serviços à empresa como contribuintes individuais, justamente em razão de sua condição de sócios e por terem interesse no desenvolvimento da sociedade. Os sócios percebem distribuição de lucros, que é declarada à Receita Federal.

Presumir irregularidade na distribuição de lucros pelo simples fato de que não constam em ata os critérios para tanto (quando não se é obrigado), é uma presunção forçada.

Como a legislação se refere genericamente a “lucro distribuído ao segurado empresário” e a “antecipação de lucro”, há que se entender abrangidos pela não incidência também 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.

A Cláusula Décima do Contrato Social da empresa dispõe o seguinte: “A sociedade deliberará em reunião dos sócios, devidamente convocada, a respeito da distribuição dos resultados e dos prejuízos e perdas apuradas, podendo ser desproporcional aos percentuais de participação do quadro societário, segundo autoriza o artigo 1.007 da Lei nº. 10.406/2002”.

Pois bem.

De acordo com o relatório fiscal, durante o exame das alterações do contrato social, identificou-se a presença de mais de 150 sócios em seu quadro societário, com frequentes entradas e saídas, a grande maioria dos quais com participações societárias irrisórias, associados apenas para fazer frente à prestação de mão de obra nos contratos por ela firmados, os quais eram remunerados através de distribuição antecipada de lucros, em periodicidades mensais ou menores e sem proporção com a quantidade de cotas e sem critérios deliberados em assembleia ou reunião de sócios.

Verificou-se também ocorrências de “adiantamentos de lucros” a não sócios. A contabilidade registrou inúmeros lançamentos de “adiantamentos de lucros” a médicos prestadores de serviços que só se tornariam sócios em data futura ao fato contábil. A maioria dos pagamentos ocorreu de forma habitual, em periodicidade mensal, sendo parte contabilizada como “empréstimos a partes relacionadas”, embora nenhum dos “mutuários” tivessem vínculos societários formais com a empresa no momento dos pagamentos, sendo que alguns nunca se tornariam sócios.

Assim, a distribuição de lucros realizada pela empresa teria sido irregular, antecipada e desproporcional. Os valores pagos teriam natureza de remuneração “a qualquer título” e sujeitam-se à contribuição previdenciária.

Por concordar com o julgamento de primeira instância, reproduzo o voto emanado:

Da análise do instrumento constitutivo da empresa e de suas sucessivas alterações, realça-se o fato de se tratar de uma sociedade empresária constituída na forma de responsabilidade limitada cuja capital social encontrava-se integralizado e dividido em 3.700.000 quotas com valor nominal de R\$ 1,00, (9ª alteração contratual, registrada em 30/06/2017), dividido da seguinte forma entre seus sócios de então (...):

Vê-se que se tratou da cessão de 2900 quotas pulverizadas entre 29 novos sócios que ingressaram fazendo o aporte de R\$ 100,00 cada um, pela aquisição de sua centena de quotas.

Prosseguindo, quando da 11ª alteração contratual (em janeiro/2018), já revelando uma sequência metodológica, novamente o sócio majoritário cede parte de suas ações, permitindo o ingresso de 22 novos sócios minoritários no empreendimento, com porções irrisórias do capital, ao mesmo tempo em que o sr. GUILHERME GAYER transfere para o sr. THIAGO GAYER MADUREIRA 3.330.000 de suas quotas, deixando de ser o sócio majoritário e passando a administração para o sr. Thiago.

E assim sucessivamente, até chegarmos à minuciosa planilha demonstrativa do quadro societário (fls. 398-402), elaborado pela Fiscalização, na qual são identificados cerca de 1,5 centena de sócios minoritários cuja participação no capital social é inferior a 1% Naquele instrumento (e agora estou no âmbito da 13ª alteração contratual, de abril/2019) encontra-se pactuado, dentre outros termos, que “as deliberações sociais serão tomadas em assembleia de sócios” (cláusula sétima) e que “a sociedade deliberará em reunião dos sócios, devidamente convocada, a respeito da distribuição dos resultados e dos prejuízos e perdas apuradas, podendo ser desproporcional aos percentuais de participação do quadro societário, segundo autoriza o art. 1.007 da Lei nº 10.406/2022.” (cláusula décima) Note-se que naquele instrumento não se encontra definido como seria feita esta distribuição atípica dos lucros, desconsiderada a participação do sócio na integralização do capital social da empresa, razão pela qual desde o Termo de Intimação Fiscal (TIF) nº 1 a Auditoria requer a apresentação das atas das assembleias ou reuniões de sócios que deliberaram sobre o tema. (...)

Tal Intimação foi “atendida” pela fiscalizada com a juntada das atas de assembleias de sócios de 01/01/2017 a 31/12/2019 que, no entanto, não tratam do assunto (fls. 681 e 683-689). Confira-se: (...)

Agora, em sede de Impugnação, a Defendente alega, contrariando seu próprio estatuto. que “(...) não se tem conhecimento de empresa que exponha os seus critérios de distribuição de lucros aos sócios em ata a ser arquivada na Junta Comercial. Trata-se de uma questão interna e, de certa forma, sigilosa, que não é obrigatória de ser publicizada e nem o deve.” Também, somente em sede da Impugnação a empresa autuada vem se pronunciar, conclusivamente, acerca dos critérios para a distribuição. Ainda uma vez, confira-se:

Pois bem. Se o que se pretende é de fato compreender os critérios para a distribuição dos lucros da empresa (verdade material), esclarece-se: os sócios, consideram o balanço contábil, os pagamentos dos contratos públicos, as inadimplências, os custos etc., somado à contribuição e esforço pessoal de cada sócio para o desenvolvimento da atividade social e obtenção dos resultados (como a atuação na habilitação das licitações, pesquisas de contratos,

negociações com contratantes etc.). A partir de diversos elementos, como os acima expostos, se dará a repartição do lucro.

(...)A distribuição de lucros desproporcionais ao capital, eventualmente antecipada, de acordo com o empenho, qualificação e dedicação de cada sócio na persecução do objeto social, e com a observância da legislação civil e societária, não implica em qualquer irregularidade, nos termos da Solução de Consulta DISIT n. 46/2010: (...)Pois bem: é justamente sobre esta parcela distribuída como lucros que refletem “a contribuição e o esforço pessoal de cada sócio para o desenvolvimento da atividade social e obtenção dos resultados” ou seja, os esforços e trabalhos de cada sócio que são nitidamente remuneratórios e que não foram assim considerados, que se está a tributar.

Com efeito, é cediço que no âmbito de uma sociedade, é cabível a distribuição de lucros enquanto retorno ao capital investido pelas pessoas físicas quando da sua constituição e integralização do capital social. Sobre esta distribuição de lucros não incidem contribuições sociais previdenciárias nem se fazem retenções para o imposto de renda pela fonte, vez que decorre do próprio capital empregado, enquanto um fruto de natureza eminentemente civil.

No entanto é possível que o mesmo sócio que outrora verteu parcela de seus cabedais à integralização do capital social, trabalhe em prol da sociedade, de forma a ser cabível, também, a sua remuneração pelos serviços prestados. Esta parcela contra prestativa pelos serviços encontra-se sujeita tanto à retenção para o Imposto de Renda pela Fonte pagadora (da qual não temos notícias nos presentes autos) como se torna base de cálculo da Contribuição Previdenciária Patronal.

Dessarte, reitera-se, é perfeitamente harmônico que a mesma pessoa física, na qualidade de sócio de uma sociedade, seja, ao mesmo tempo, beneficiária da distribuição de lucros (fruto civil decorrente do emprego do capital) e de remuneração por atuação gerencial, ou mesmo profissional na empresa (pró-labore ou outra remuneração na qualidade de gerente ou prestador de serviço).

O que não é possível é uma sociedade empresária constituída na forma de responsabilidade limitada remunerar o capital investido pelos sócios parte através de distribuição dos lucros e parte consoante a participação ou não do sócio na prestação laboral, porquanto aí se trata de remuneração, não de retorno do capital investido (lucro).

Com efeito, a existência de lucros a serem distribuídos, por si, não determina a natureza jurídica dos pagamentos, pois parte dos lucros foi justamente gerada pela fraudulenta supressão das despesas de pró-labore dos médicos, remunerados simuladamente por meio da distribuição destes lucros.

Afastese, pois, qualquer ênfase atribuída pela Defendente em torno de conflitos de normas – inexistentes – ou a impossibilidade de distribuição de lucros em quotas desproporcionais ao Capital integralizado.

Isto porque, em que pese o regramento geral para a distribuição de lucros de uma sociedade empresária prever que ela seja feita na proporção de sua participação no capital social da empresa, o próprio Código Civil estipula a possibilidade de uma estipulação contrária mediante previsão contratual.

No entanto, atividade remunerada, a qualquer título, é fato gerador de Contribuição Previdenciária, de maneira que, se trabalhou, está filiado compulsoriamente a um regime previdenciário, no caso em apreço, ao RGPS - Regime Geral da Previdência Social, na categoria de Contribuinte Individual, inclusive o sócio cotista. Confira-se:

Lei 8.212, de 24 de julho de 1991.

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

[...]

V - como contribuinte individual:

[...]

f) o titular de firma individual urbana ou rural, o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima, o sócio solidário, o sócio de indústria, o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural, e o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de direção condominial, desde que recebam remuneração;

g) quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego; (destacou-se)

Assim, tem-se que, sejam sócios exercentes de atividades remuneradas, estejam eles apenas vinculados em caráter eventual à empresa para cumprir a disponibilização de mão de obra nos contratos licitados, todos são segurados do RGPS na condição de Contribuintes Individuais, sem margens para que a empresa mediante convenções entre as partes disponha de forma distinta e deixe seus sócios trabalharem sem a proteção de regimes previdenciários compulsórios.

Aqui, nota-se, sem sombra de dúvidas, a opção pelo entendimento Fiscal de que o ingresso no quadro societário foi fraudulento, sem o affectio societatis, apenas para permitir o pagamento da remuneração sem a incidência dos tributos devidos pela empresa sobre suas remunerações.

Corroboram com este entendimento as respostas levadas a termo à pergunta direcionada aos ex-sócios da autuada, acerca da real motivação para o ingresso no quadro societário da empresa, estabelecido como condição para participar e receber pelos serviços médicos prestados (pergunta 1) e a distribuição de lucros (pergunta 6). Confira-se, exemplificativamente, algumas das respostas mais contundentes acostadas aos autos (fls. 1187-1221): (...)

Assim, tudo está a corroborar com a perspectiva de que a empresa, para prestar serviços médicos na área da saúde, agenciava os profissionais com o fito de cumprir compromisso específico de prestação de serviços médicos em local determinado e, por isso e para isso, os remunerava. Nesse talante, impunha a associação do profissional ao quadro societário da empresa mediante aquisição de ínfima quota parte, o que o habilitava, em tese, a perceber sua remuneração na forma disfarçada de distribuição de lucros.

Pois bem: aqui, tributa-se exclusivamente os valores pagos aos sócios e não-sócios pelos serviços prestados por intermédio da empresa para o cumprimento de seus contratos junto aos entes públicos. A PROHEALTH, na condição de prestadora de serviços de cessão de mão de obra na área da saúde, visando obter economia tributária irregular, exigia a associação dos profissionais que quisessem ter acesso aos seus contratos para remunerá-los, fraudulentamente, na forma de distribuição de lucros.

Repriso: tudo está a corroborar com o entendimento de que os ingressos no quadro societário e a participação dos sócios nos contratos da PROHEALTH eram apenas formais, fictícios, assim como os “empréstimos às partes ligadas” guardando a única finalidade de habilitá-los à prestação de serviços e de pagar os seus honorários na forma disfarçada de distribuição antecipada de lucros, que eram fraudulentamente otimizados.

Com relação a ausência de affectio societatis, é de se entender a intenção dos sócios na constituição da sociedade, de modo a distingui-la “de figuras afins, como a parceria, a edição, certos contratos de trabalho e, de modo geral, os negócios parciários, nos quais, conforme noção pacífica, promete alguém determinadas prestações em troca de participação no que outrem venha a obter” (Gomes, Orlando. Contratos. Rio de Janeiro, Forense, 20ª edição, 2000, p. 394).

No caso dos autos, os sócios minoritários (aqueles que detinham participação irrisória no capital da empresa) eram adicionados e destituídos apenas para fazer frente aos contratos específicos de prestação de serviços firmados pela atuada em determinadas unidades, e nela, sociedade, permaneciam somente para estes fins específicos, sem qualquer ânimo de se associar em caráter definitivo, que não seja o de exercer o seu mister.

Corroborando este ponto, significativas são as respostas dos ex-sócios intimados, levadas a termo, acerca do seu desligamento do quadro societário. Ainda outra vez, exemplificativamente, confira-se: (...)

Ante o apresentado, entendo que restou comprovado que a atuada exigia a associação dos profissionais que quisessem ter acesso aos seus contratos e remunerava-os irregularmente na forma de distribuição de lucros.

A distribuição de lucros desproporcionais ao capital, eventualmente antecipada, era feita de acordo com o empenho, qualificação e dedicação de cada sócio na persecução do objeto social. Dentre os critérios para a distribuição dos lucros da empresa estava justamente a

contribuição e esforço pessoal de cada sócio para o desenvolvimento da atividade social e obtenção dos resultados, o que caracteriza remuneração pelos serviços prestados.

Os ingressos no quadro societário e a participação dos sócios nos contratos da autuada eram apenas formais, fictícios. Tinham o objetivo de habilitar os sócios à prestação de serviços médicos e de remunerá-los na forma disfarçada de distribuição antecipada de lucros, sendo que parte dos lucros foi justamente gerada pela fraudulenta supressão das despesas de pró-labore dos médicos remunerados por meio da distribuição de lucros.

Destarte, é cabível a exigência da contribuição previdenciária patronal uma vez caracterizada a natureza remuneratória dos pagamentos realizados a título de distribuição de lucros, feito de forma antecipada e desproporcional ao capital, e feitos de acordo com os serviços prestados, qualificação e dedicação de cada sócio na persecução do objeto social da empresa.

Ante o exposto, não assiste razão à recorrente.

Da validade dos mútuos

A recorrente alega que não merece prosperar a tese de que os mútuos feitos pela empresa seriam, na verdade, omissão de massa remuneratória de trabalhadores eventuais. Não havendo como subsistir a alegação fazendária de que “estes empréstimos eram remunerações por serviços prestados por profissionais”.

Pois bem.

Mais uma vez, vale destacar que o auto de infração desconsiderou os pagamentos realizados aos sócios relevantes e estáveis

De acordo com os autos, os mútuos aconteciam quando o médico já havia tomado todos os procedimentos para ingresso no quadro societário da empresa e aguardava a formalidade da Junta Comercial. Seria uma forma que os sócios estabeleceram para que o ingressante pudesse participar dos resultados decorrentes de seus esforços na empresa, o que acaba o caráter remuneratório do pagamento.

Os empréstimos serviam para mascarar antecipações do lucro a pessoas que ainda não constavam do quadro societário da empresa.

Restou caracterizada a realização de empréstimos a médicos com o intuito de proceder pagamentos por serviços prestados. Esses empréstimos seriam posteriormente quitados quando da distribuição de lucros desproporcional. Ficou evidenciado também que os mútuos foram efetuados a pessoas físicas que se tornaram sócios em momento bem posterior ou nunca vieram a figurar no quadro societário da empresa, ou figuraram no quadro societário sem *affectio societatis*.

Tendo em vista que a distribuição de lucros de forma desproporcional ao capital foi considerada irregular por ter caráter remuneratório, visto que estava vinculada à contribuição e esforço pessoal de cada sócio para o desenvolvimento da atividade social e obtenção dos

resultados. Os empréstimos que serviram como adiantamento de lucros a futuros sócios têm a mesma natureza remuneratórios dos serviços prestados pelos médicos.

Dito isso, os pagamentos efetuados e contabilizados como se fossem distribuição de lucros foram caracterizados como tendo caráter remuneratório, conseqüentemente tributados. Os sócios ditos “eventuais”, aqueles que ingressaram na sociedade apenas para prestarem seus serviços, foram considerados segurados obrigatórios da Previdência Social na qualidade de Contribuintes Individuais.

Não assiste razão à recorrente.

Da contratação de PJ para a prestação de serviços na área da saúde.

Conforme Demonstrativo de Apuração de Contribuição Previdenciária da empresa e empregados, a infração em questão refere-se a valores pagos ou creditados a contribuinte individuais não oferecidos à tributação (art. 12, V, g, da Lei nº 8.212/91).

De acordo com os autos, para a Fiscalização, teria restado provada a conduta contumaz de se valer da prestação de serviços formais de pessoas jurídicas para o pagamento de prestações efetivadas, de fato, por pessoas físicas (médicos) revestidas das características próprias de contribuinte individual. Haveria agenciamento de mão-de-obra intermediada pela relação contratual com pessoas jurídicas interpostas.

A recorrente, por sua vez, alega é possível a contratação de pessoa jurídica da área médica, pois inexistindo relação de emprego, a legislação autoriza a prestação de serviços intelectuais de natureza científica (médicos), em caráter personalíssimo ou não, por pessoas jurídicas, nos termos do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005:

Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.

Pois bem.

Quanto à terceirização, a Constituição de 88 não impõe a adoção de um modelo de produção específico, não impede o desenvolvimento de estratégias empresariais flexíveis, tampouco veda a terceirização.

A terceirização das atividades-meio ou das atividades-fim de uma empresa tem amparo nos princípios constitucionais da livre iniciativa e da livre concorrência, que asseguram aos agentes econômicos a liberdade de formular estratégias negociais indutoras de maior eficiência econômica e competitividade.

De fato, a contratação de pessoas jurídicas para a prestação de serviços de quaisquer atividades da empresa contratante é permitida.

Considera-se lícita a terceirização de toda e qualquer atividade, meio ou fim, não se configurando relação de emprego entre a contratante e o empregado da contratada.

Em relação a terceirização de serviços de atividade-fim, esse é o entendimento do STF em relação ao tema:

Tema 725 STF - Terceirização de serviços para a consecução da atividade-fim da empresa.

Tese:

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.

Assim, é plenamente possível que uma empresa contrate pessoas jurídicas terceirizadas para a prestação de sua atividade final, uma vez que é legal a terceirização de qualquer atividade da empresa, inclusive sua atividade fim.

Sendo lícita a terceirização por contratação de pessoa jurídica, não há de se falar em irregularidade na contratação de pessoas jurídicas- PJ, formada por profissionais liberais (médicos) para prestar serviços terceirizados na atividade-fim da contratante.

A decisão de primeira instância (folha 2872) confirma a tese quando diz que: “pelo cenário jurídico atual, não há violação alguma à legislação tributária na terceirização da atividade fim”.

No entanto, a Fiscalização entendeu que haveria irregularidade quando na adoção da terceirização de atividades a pessoas jurídica, pois estaria encobrendo a remuneração paga a contribuintes individuais (médicos). Vale destacar também que descarta a existência de relação de emprego:

Aqui, a fiscalização não constatou a existência de elementos integrantes da relação de emprego a ensejar a condição de segurado empregado, mas sim, manteve as características típicas à natureza do trabalho médico, cuja autonomia técnica é resguardada por regulamentos profissionais, limitando-se o contratante ao registro de frequência, identificação e observação de eventuais normas internas.

Portanto, não se estará aqui a discutir uma relação de emprego ou vínculo empregatício, tampouco os requisitos de sua caracterização que dimanam do art. 3º da Consolidação das Leis do Trabalho, mas aquele que se realiza num ambiente de autonomia, sem subordinação do trabalhador ao tomador de serviços.

De acordo com os autos, verificou-se que o objeto dos contratos de prestação de serviços apresentados seria a contratação de prestação de serviços de cessão de mão de obra de profissionais médicos, por intermédio de suas pessoas jurídicas e equiparadas.

As Notas Fiscais apresentadas indicavam a prestação de plantões médicos, o local e data da prestação, o profissional pessoa física que executou os serviços, a conta bancária para o depósito e o valor, além da indicação de que os serviços foram prestados pelo próprio sócio da contratada.

À luz do previsto no artigo 129 da Lei nº 11.196/05, esses contratos seriam prestações válidas de serviços intelectuais mesmo que se forem em caráter personalíssimo. A contratação dos profissionais médicos constituídos como pessoa jurídica possibilita que estes trabalhem de forma empresarial dentro ou fora dos estabelecimentos que demandam os respectivos serviços, atendendo clientela própria ou alheia.

É sabido que os médicos, com muita frequência, têm diversos trabalhos, sem subordinação direta a um único empregador, a um único hospital ou a uma única empresa de saúde. Não raro, esses profissionais constituem pessoas jurídicas para ter um regime tributário melhor. Trata-se de uma decisão tomada por pessoas informadas e esclarecidas, que não podem ser consideradas hipossuficientes.

A prestação de serviços pessoais por pessoa jurídica poderia encontrar limitação quando presentes os requisitos da relação de emprego, o que não foi o caso. Não ficou caracterizada a relação empregatícia pela Fiscalização.

Destaco também o disposto no inciso III do artigo 115 da IN RFB 2110/22, quanto à dispensa de retenção nos casos que envolvem serviços profissionais relativos ao exercício de profissão regulamentada por legislação federal, desde que prestados pessoalmente pelos sócios.

Art. 115. A contratante fica dispensada de efetuar a retenção na forma do art. 110, e a contratada, de registrar o destaque da retenção na nota fiscal ou fatura, quando:

I - o valor correspondente a 11% (onze por cento) dos serviços contidos em cada nota fiscal ou fatura de prestação de serviços for inferior ao limite mínimo estabelecido pela RFB para recolhimento em documento de arrecadação;

II - a contratada não possuir empregados, o serviço for prestado pessoalmente pelo titular ou sócio e o seu faturamento do mês anterior for igual ou inferior a 2 (duas) vezes o limite máximo do salário de contribuição, cumulativamente; ou

III - a contratação envolver somente serviços profissionais relativos ao exercício de profissão regulamentada por legislação federal, ou serviços de treinamento e ensino definidos no inciso X do caput do art. 112, desde que prestados pessoalmente pelos sócios, sem o concurso de empregados ou de outros contribuintes individuais.

Também não foi demonstrada a ocorrência de fraude na constituição ou funcionamento das objetadas pessoas jurídicas.

Destarte, entendo que os elementos levantados no Relatório Fiscal não foram capazes de demonstrar irregularidade na prestação de serviços por terceirização, via PEJOTIZAÇÃO,

Ante o exposto, assiste razão à recorrente, devendo ser excluído o lançamento de CPP a título de PEJOTIZAÇÃO (folhas 27 a 39).

Considerando que foi dada razão à recorrente no item acima, deixo de analisar o pedido de dedução dos recolhimentos previdenciários realizados pelas pessoas jurídicas e exclusão dos fornecedores que não se enquadram aos elementos invocados, uma vez que não houve descaracterização das pessoas jurídicas prestadoras de serviços.

Da Lei de liberdade econômica e da autonomia privada

A recorrente alega que inexistindo elementos concretos que afastem a presunção de legitimidade dos contratos, o Estado não pode interferir na liberdade de autonomia privada, na distribuição de lucros dentro do quadro societário, nos empréstimos firmados e na escolha da terceirização.

De acordo com os autos, a Fiscalização reconhece que é cabível a distribuição de lucros enquanto retorno do capital investido pelas pessoas físicas quando da sua constituição e integralização do capital social.

As duas formas de remuneração (distribuição de lucros e contraprestação de serviços) podem existir. Cada uma receberá o tratamento tributário devido, caso a caso.

Sobre esta distribuição de lucros não incidem contribuições previdenciárias.

Porém, caso o sócio preste serviços para a empresa e seja remunerado por isso, caberá incidência de contribuição previdenciária, nos termos do artigo 12 da Lei nº 8.212/91.

De acordo com os autos, a irregularidade apontada está na supressão da parte remuneratória para aumentar a distribuição de lucros.

Há um claro desvirtuamento da distribuição de lucros, quando não há pagamento de prolabore aos sócios, quando é feito pagamento a não sócios, e quando há pagamento desproporcional a sócios com participação irrisória e efêmera.

Destarte, não é possível vislumbrar qualquer ofensa a Lei de Liberdade Econômica.

Não assiste razão à recorrente.

Das multas aplicadas.

A recorrente pugnou para que o apenamento cinja-se ao disposto no art. 32-A da Lei 8.212/91, que trata do descumprimento da obrigação acessória de entregar as Guias de

Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), ou entregá-la com incorreções ou omissões.

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009). (Vide Lei nº 13.097, de 2015) (Vide Lei nº 13.097, de 2015)

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.

A recorrente alega que não seria o caso de aplicação de multa qualificada, haja vista não ter sido comprovada a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio, prevista nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

Pugna para que a penalidade fique restrita ao disposto no art. 32-A da Lei nº 8.212/91, que trata do descumprimento da obrigação acessória de entregar as Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), ou entregá-la com incorreções ou omissões.

Todavia, de acordo com os autos, o descumprimento de obrigação principal com omissão dos fatos geradores atraiu para si procedimento de ofício, que culminou no lançamento nos termos do § 1º do inciso I do caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, por remissão expressa do art. 35-A da Lei de Custeio da Seguridade Social, acima citada.

Lei nº 9.430/96

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

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

Quanto aos elementos qualificadores da multa, a lei nº 4.502/64 assim dispõe sobre o tema:

Lei nº 4.502/64

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

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

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

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

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

Ficou caracterizada a ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido.

Os seguintes fatos foram determinantes para aplicação da multa qualificada:

- a) admissão, em seu quadro societário de centenas de prestadores de serviços, que eram alocados nas Unidades de Saúde com as quais a atuada firmava contratos, com o único e exclusivo propósito de remunerá-los por meio da distribuição de lucros;

- b) pagamento de adiantamento de distribuição lucros na forma de empréstimos às partes ligadas, simulados, ambos quitados à título de distribuição de lucros, desproporcional, efetuados a pessoas físicas que nunca figuraram no quadro societário da empresa, ou se tornaram sócios em momento posterior e figuraram no quadro societário sem affectio societatis; e
- c) presença de prestadores de serviço que ingressavam, no quadro societário da autuada, com participações irrisórias, a fim de receber suas remunerações na forma de adiantamento de distribuição de lucros e mútuos.

Portanto, inegável que a empresa autuada praticou os atos capazes de majorar a multa de ofício qualificada.

Ante o exposto, mantenho a decisão de primeira instância.

Do caráter confiscatório da multa

Quanto ao pedido de reforma do lançamento impugnado para se desconstituir o crédito tributário relativo à multa, não cabe à autoridade administrativa avaliar se o imposto ou a multa legalmente prevista possuem valor excessivo ou caráter confiscatório.

A atividade administrativa é eminentemente executiva e vinculada ao fiel cumprimento da legislação, por força do princípio constitucional da legalidade de que trata o art.37 da CF a que está submetido todo servidor público².

Nesse sentido, uma vez positivada uma norma, esta presume-se válida e conforme o direito, não podendo a autoridade administrativa negar-lhe cumprimento, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do parágrafo único do art. 142, do CTN, abaixo reproduzido:

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

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

No mesmo diapasão, dispõe o artigo 26-A do Decreto 70.235/72, que disciplina o contencioso administrativo fiscal:

² Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (...)

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo que:

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; II – que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar no 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

O processo administrativo fiscal não é o ambiente apropriado para discussão da gradação das penalidades legalmente previstas, nem questionar se as multas infringem os princípios legais da razoabilidade, da proporcionalidade e da vedação ao confisco.

Uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la. A multa de ofício é devida em face da infração à legislação tributária e por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária estabelecida em lei, é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso IV do art. 150 da Constituição Federal

Acerca da alegação de inconstitucionalidade da multa devido ao caráter confiscatório, cabe destacar que, segundo a Súmula CARF nº 02, este colegiado não é competente para se pronunciar a respeito.

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Ante o exposto, não cabe razão ao recorrente.

2) RECURSO VOLUNTÁRIO DAS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIAS

As empresas 10RT - PARTICIPACOES LTDA, HERA SERVICOS MEDICOS LTDA, HYGEA GESTÃO & SAÚDE LTDA, ROYALMED SERVICOS DE APOIO A SAUDE LTDA, ATENA SERVICOS MEDICOS LTDA, DELTAMED SERVICOS DE APOIO A SAUDE LTDA, INFRAMED SERVICOS DE APOIO A SAUDE LTDA e VITARE CLÍNICA & SAUDE - CAMPOS GERAIS LTDA, responsáveis tributárias, apresentaram recurso voluntário separadamente reforçando algumas alegações já feitas pela atuada e acrescentando outras para relativas a sua situação de responsável solidário.

As alegações específicas serão tratadas a seguir:

2.1) Preliminar

Da Ausência de Intimação Sobre o Início da Fiscalização e Sobre o Lançamento

Alegam que não foram intimadas do procedimento de fiscalização que levou às suas inclusões no polo passivo, o que lhes deveria ter sido oportunizado nos termos do art. 196 do Código Tributário Nacional (CTN). O procedimento fiscal estaria maculado e deveria ser considerado nulo.

Alegam que somente tiveram conhecimento do procedimento fiscalizatório e da lavratura do auto de infração quando do recebimento do “Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Parcial do Procedimento Fiscal – Responsabilidade Tributária”, o qual apenas científica os supostos sujeitos passivos que foi constatada a existência de suas responsabilidades tributárias quanto ao crédito, nada dizendo a respeito do seu direito de defesa, prazo para impugnação, condições para eventual pagamento e outros requisitos essenciais ao exercício da ampla defesa e do contraditório, que se encontra cerceado.

Pois bem.

O Decreto nº 70.235/72, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, em seu art. 59³ restringe as hipóteses de nulidade às seguintes situações: os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Eventuais irregularidades ou omissões distintas dessas elencadas não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo.

De acordo com os autos, foram cumpridas todas as formalidades legais estampadas no art. 10 do Decreto nº 70.235/1972⁴.

A ação fiscal foi conduzida por servidor competente, que concedeu ao recorrente os prazos legais para a apresentação de documentos e prestação de esclarecimentos.

O Auto de Infração foi devidamente motivado e foi concedido ao sujeito passivo o prazo legal para a formulação de impugnação.

³ Art. 59. São nulos: I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. § 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência. § 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo. § 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. ([Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993](#))

⁴ Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente: I - a qualificação do autuado; II - o local, a data e a hora da lavratura; III - a descrição do fato; IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável; V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias; VI - a assinatura do atuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Vale dizer que o procedimento para constituição do crédito tributário configura-se apenas no primeiro momento do processo administrativo fiscal, no qual a autoridade administrativa, de maneira unilateral, pratica os atos tendentes à verificação do efetivo cumprimento, pela contribuinte, das obrigações tributárias constantes na legislação de regência e é inquisitório, ou seja, não pressupõe, em seu âmbito, o contraditório ou a ampla defesa.

Nesta fase, se for o caso, as intimações são realizadas ao contribuinte com vistas a se obter informações acerca da sua regularidade perante o Fisco e sobre eventual existência de crédito tributário não recolhido.

Apenas depois de lavrado o auto de infração é que se concede ao sujeito passivo e aos eventuais responsáveis tributários a oportunidade de contestá-lo.

À luz da Súmula CARF nº 162, o direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento:

Súmula CARF nº 162

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

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

Somente se a autuação for impugnada, nos moldes veiculados pelos artigos 14⁵ e 15⁶ do Decreto nº 70.235/7214, tanto pelo sujeito passivo direto quanto por todos aqueles que foram responsabilizados solidariamente, dar-se-á início ao processo administrativo fiscal, no qual se garante o pleno exercício dos direitos ao contraditório e à ampla defesa, nos termos do artigo 5º, LV, da Constituição Federal que, no âmbito do contencioso administrativo, se vincula à apresentação de Impugnação ao lançamento

Verifica-se que tanto a autuada e quanto os responsáveis tributários tiveram a oportunidade de impugnar o lançamento e oferecem suas razões de contestação para todo o período autuado.

Não assiste razão à recorrente.

2.2) Mérito

Da formação de Grupo Econômico e da Responsabilidade Solidária

As empresas negam a existência de responsabilidade solidária a elas atribuídas a partir da combinação do artigo 124, II do CTN com o artigo 30, IX, da Lei nº 8.212/91, alegando que:

⁵ Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

⁶ Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

- a) Lei nº 8.212/91 é lei ordinária e seria incompetente para definir responsabilidade tributária de contribuinte. Seria necessária a atribuição de interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (art. 124, I), o que torna imprescindível a comprovação da realização conjunta do fato gerador da obrigação principal, temas que não são tratados nos autos;
- b) Não existiria Grupo Econômico pelos seguintes motivos:
- i. ausência de esforços para atuar no mesmo segmento econômico: a empresa 10RT sustenta que sequer atua no mesmo segmento econômico da devedora principal, que é a prestação de serviços de promoção à saúde, e todas elas deduzem que o simples fato de empresas atuarem no mesmo segmento não significa interesse comum jurídico na realização do fato gerador, muito menos em conduta ativa para a sua realização;
 - ii. as empresas ROYALMED, DELTAMED, INFRAMED e VITARE sustentam que NÃO possuem o mesmo administrador da devedora principal, enquanto as demais deduzem que os administradores eram diferentes na maior parte do período autuado e que essa situação não é capaz de configurar a existência de grupo econômico;
 - iii. as empresas HERA, HYGEA, ROYALMED, DELTAMED e VITARE, sustentam que não participam do quadro societário da devedora principal, enquanto as demais arguem que não foi observado o período de ingresso/saída dessa participação do quadro societário e aduzem que o simples fato de uma empresa possuir participação societária em outra não enseja a subsunção de grupo econômico tampouco a responsabilidade solidária;
 - iv. as empresas HYGEA, ATENA, DELTAMED, INFRAMED e VITARE reputam inverídica a afirmação fazendária de possuírem sedes em endereços comuns, enquanto as demais empresas deduz tratar-se de endereço comercial compartilhado, em salas comerciais diferentes, em prédio de natureza comercial;
 - v. quanto ao resultado das atividades compartilhado, seria errado presumir o fato a partir da existência de empréstimos contabilizados entre as empresas. A ocorrência de empréstimos entre as empresas não significa compartilhamento de resultados, muito menos a correalização do fato gerador ou a existência de grupo econômico; pelo contrário. A extração dos valores de suas contabilidades não indica que os empréstimos estão em constante aumento ou que não estão sendo pagos, ou seja, não há prova de efetivo compartilhamento de resultados ou de confusão patrimonial.

Pois bem.

De acordo com os autos assim ficou demonstrada a formação de Grupo Econômico de fato (Grupo HYGEEA), formado pelas empresas que mantinham elos societários via pessoa jurídica 10RT, que tem o sócio THIAGO GAYER MADUREIRA como sócio majoritário e administrador, funcionando como holding do grupo, detendo participações sociais majoritárias nas controladas.

Todas as empresas tinham por objeto social a prestação de serviços na área da saúde e atividades afins, a maioria compartilhando endereços comuns. Foram administradas pelo sócio administrador da HYGEEA ou outras pessoas ligadas ao grupo. Identificou-se, na contabilidade, registros de compartilhamento de numerário na forma de frequentes empréstimos ou adiantamentos entre as empresas do grupo.

As empresas integrantes do grupo econômico foram consideradas solidárias nos termos do art. 124, II do CTN c/c o art. 30, IX da Lei nº 8.212/91⁷.

Para a configuração do grupo econômico, não há a necessidade de as empresas formalizem juridicamente a união, nem que mantenham estrita relação de subordinação, basta a existência de relação coordenada e unidade de interesses e objetivos.

De acordo com o Parecer Normativo RFB nº 4/2018:

São atos ilícitos que ensejam a responsabilidade solidária: (i) abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única ("grupo econômico irregular"); (ii) evasão e simulação e demais atos deles decorrentes; (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo).

Consta dos autos publicações na internet confirmando a existência do GRUPO HYGEEA, composto pelas empresas HYGEEA, PROHEALT, ATENA, VITARE, HERA E DELTAMED⁷. (fls. 1803-1814). Além delas, outras empresas foram solidarizadas também via a pessoa jurídica da empresa 10RT, que funcionava como holding do grupo.

No Contrato Social da empresa 10RT – PARTICIPAÇÕES LTDA, consta como sócio com 98% das cotas THIAGO GAYER MADUREIRA. (folha 2884).

A empresa 10RT e THIAGO GAYER MADUREIRA constam dos Contratos Sociais das empresas ATENA, HERA, HYGEEA, INFERAMED, ROYALMED e VIVARE.

⁷ Lei nº 8.212/91: Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (...) IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei; Portanto, deve-se observar que a legislação acima transcrita impõe a utilização do instituto da solidariedade frente a grupo econômico de qualquer natureza, de modo a abarcar tanto aqueles que foram regularmente constituídos, quanto aos "grupos de empresas" com direção, controle ou administração exercida direta ou indiretamente pelo mesmo grupo ou pessoas e, que possuem atuação conjunta evidenciada e com comunhão de recursos.

Na empresa PROHEALTH, administrada por THIAGO GAYER MADUREIRA, consta do quadro de sócios a empresa 10RT (com 97% das quotas) e as empresa ATENA e INFRAMED.

A única empresa que não apresenta nem a 10RT, nem a autuada, nem THIAGO GAYER MADUREIRA por administrador é a empresa DELTAMED em sua quarta alteração contratual. No entanto, ela aparece na contabilidade da autuada como beneficiária de “adiantamentos diversos”.

Assim, de acordo como os contratos sociais, todas as empresas, exceto a holding:

- a) possuem objetos sociais em áreas afins;
- b) compartilham endereços comuns ou contíguos;
- c) possuem participações societárias entre si, diretamente ou por intermédio da holding;
- d) estavam sob a direção e controle de um mesmo sócio majoritário e administrador comum.

Além disso ficou provado a existência de intensa transferência de recursos entre as empresas do GRUPO HYGEA e a empresa autuada, fato que restou inexplicado pela autuada.

Por outro lado, consta nos autos (folhas 1803 a 1804) a existência de um certo “GRUPO HYGEA”, conforme se autodenomina na rede mundial de computadores, fundado em 1988 e formado por empresas independentes que funcionam em sinergia, otimizando resultados, compartilhando experiências e viabilizando recursos para um crescimento constante e seguro, composto pelas empresas HYGEA, PROHEALT, ATENA, VITARE, HERA e DELTAMED.

De acordo com os Balancetes, também foi possível constatar uma série operações envolvendo transferência de recursos (folha 2888), seja a título de empréstimo u de adiantamento, envolvendo as empresas 10RT, ATENA, HYGEA, VITARE, DELTAMED, ROYALMED, HERA e INFRAMED.

A autuada não foi capaz de esclarecer os motivos, finalidades, garantias, juros e encargos e formas de quitação das operações citadas.

Diante do apresentado, entendo que ficou caracterizada a existência de um “grupo econômico de fato”, respondendo solidariamente pelo crédito constituído todas as empresas do grupo.

O fundamento para atrair as empresas como responsáveis solidárias encontra-se no inciso II do artigo 124 do CTN c/c o inciso IX do art. 30 da Lei 8.212/91, a saber:

(CTN) Art. 124. São solidariamente obrigadas:

(...)II - as pessoas expressamente designadas por lei.

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

(Lei 8.212) Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei.

Em relação ao tema responsabilidade solidária decorrente da participação em grupo econômico, existe posicionamento sumulado do CARF, que deve ser observado pelos órgãos julgadores de primeira e segunda instância, conforme legislação abaixo:

(RICARF)

Art. 123. A jurisprudência assentada pelo CARF será compendiada em Súmula de Jurisprudência do CARF. (...)§ 4º As Súmula de Jurisprudência do CARF deverão ser observadas nas decisões dos órgãos julgadores referidos nos incisos I e II do caput do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 1972 Este é o entendimento do CARF acerca do assunto em litígio:

Súmula CARF nº 210

As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem solidariamente pelo cumprimento das obrigações previstas na legislação previdenciária, nos termos do art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/1991, c/c o art. 124, inciso II, do CTN, sem necessidade de o fisco demonstrar o interesse comum a que alude o art. 124, inciso I, do CTN.

Uma vez caracterizada a existência de um “grupo econômico de fato”, para o qual não se exige a especificação do interesse comum, torna-se irrelevante o período de participação societária efetiva para os fins de responsabilização solidária.

Ante o exposto, não cabe razão ao recorrente.

Da Transferência de Débitos de Natureza Punitiva

Em relação aos valores acessórios, as responsáveis solidárias sustentam:

- 1) a impossibilidade de transferência de débitos de natureza punitiva, de modo a ser indevida a exigência da multa qualificada em relação às solidária, em vista do princípio de individualização e personalização das penas, com supedâneo no art. 134, § único do CTN, que restringe a solidariedade da obrigação principal aos tributos devidos e às penalidades de caráter moratório;
- 2) a inaplicabilidade a multa qualificada, frente a ausência de provas e aplicação dos conceitos ao caso concreto, uma vez que inexistente qualquer menção às Impugnantes com o fito de demonstrar a sua participação na conduta supostamente fraudulenta/ilícita da autuada;
- 3) o efeito confiscatório da multa aplicada, que se revela maior que o tributo; e

- 4) aplicação de multa mais favorável e específica, preconizada pelo art. 32-A da Lei nº 8.212/91, em detrimento daquela efetivamente aplicada.

Pois bem.

No Direito Tributário, a regra geral acerca da responsabilidade por infrações administrativas da legislação tributária está prevista no art. 136 do CTN (princípio da responsabilidade objetiva):

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

De acordo com o artigo 121 do CTN, será sujeito passivo da obrigação tributária a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Já os artigos 113 e 139, dispõem que a obrigação principal tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, e que o crédito tributário decorre da obrigação principal, tendo a mesma natureza desta.

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

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

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

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

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

(...)Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Assim, a multa de ofício, por ser uma penalidade pecuniária, converte-se em uma obrigação principal, sendo devida pelo contribuinte e pelos responsáveis solidários, com base na legislação supracitada combinada com os artigos 124 e 135 do CTN, e o art. 30, inciso IX da Lei nº 8.212/1991.

Em relação aos elementos do tipo qualificadores da multa para o lançamento de ofício e da inaplicabilidade do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, as questões já foram rebatidas em tópico específico do sujeito passivo direto. Da mesma forma, não merece acolhida a argumentação apresentada no sentido de ilegitimidade passiva dos responsáveis solidários pela multa de ofício qualificada, com fundamento no princípio da individualização das penas.

Não assiste razão à recorrente.

3) RECURSO VOLUNTÁRIO DOS SÓCIOS ADMINISTRADORES

Da Responsabilidade dos Sócios Administradores

Quanto aos argumentos trazidos pelos sócios administradores, THIAGO GAYER MADUREIRA (folha 3367) e GUILHERME GAYER MADUREIRA (folha 3605), em sede recurso, foram feitas as mesmas alegações das empresas responsáveis solidárias quanto à ausência de intimação sobre o início da fiscalização e o lançamento, ausência de determinação do sujeito passivo, fato gerador, matéria tributável e valores acessórios. Sendo assim adoto, nesses casos, as mesmas razões de decidir já constantes neste voto.

Os recorrentes administradores alegam, em específico, existência de equívoco no enquadramento da responsabilidade pessoal como solidária, e que a conduta ativa dos recorrentes não caracterizaria hipótese de responsabilidade pessoal do agente. Afirma que não identificam qualquer irregularidade ou ilicitude em relação às suas condutas. Não teria sido demonstrada atuação com excesso de poderes, infração à lei ou ao contrato social.

Pois bem.

Ao contrário do que sustentam os recorrentes, a execução fiscal pode recair sobre a empresa ou sobre qualquer um dos administradores arrolados como responsáveis. Desse modo, a imputação da responsabilidade solidária a sujeito passivo pode ser fundamentada simultaneamente nos artigos 124 e 135 do CTN.

Art. 135. pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Em relação ao tema, existe posicionamento sumulado do CARF, que deve ser observado pelos órgãos julgadores de primeira e segunda instância, conforme art. 123 do RICARF e Súmula CARF nº 130 abaixo:

RICARF

Art. 123. A jurisprudência assentada pelo CARF será compendiada em Súmula de Jurisprudência do CARF. (...)

§ 4º As Súmula de Jurisprudência do CARF deverão ser observadas nas decisões dos órgãos julgadores referidos nos incisos I e II do caput do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 1972

Súmula CARF nº 130

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2019

A atribuição de responsabilidade a terceiros com fundamento no art. 135, inciso III, do CTN não exclui a pessoa jurídica do polo passivo da obrigação tributária.

O Relatório Fiscal deixa claro que os atos praticados e amplamente verificados pela fiscalização não poderiam ser levados a efeito sem as suas assinaturas e sem os seus consentimentos.

São atribuídos os seguintes fatos aos recorrentes:

- a) arquitetar uma empresa cujo quadro societário seria composto por profissionais da medicina com participação societária irrisória, apenas para remunerá-los de maneira forjada mediante distribuição de lucros;
- b) envolver várias empresas em um grupamento econômico irregular;
- c) infração a diversas leis tributárias relativas à Seguridade Social e ao Imposto de Renda, visando o não recolhimento de tributos;
- d) as operações societárias, contábeis, bancárias e trabalhistas somente poderiam ser levadas a cabo com a autorização ou aquiescência dos administradores das empresas do grupo.

Apurou-se diante das alterações contratuais e do próprio relato fiscal que os recorrentes alternavam a condição de sócio e de administrador, assim consta do Relato Fiscal:

5.2.3. De acordo com os contratos sociais e alterações posteriores (fls. 46 a 397), a PROHEALTH foi administrada pelo então sócio majoritário, GUILHERME GAYER MADUREIRA, até 20/12/2017 (11ª alteração contratual) e entre 03/07/2018 e 25/07/2019 (12ª e 14ª alterações contratuais). Nos períodos de 20/12/2017 a 03/07/2018 e a partir de 25/07/2019 (11ª, 12ª e 14ª alterações contratuais), a administração esteve/está a cargo de THIAGO GAYER MADUREIRA, sendo que no primeiro período ele também era o sócio majoritário da PROHEALTH.

Ante o exposto, tendo em vista que os recorrentes alternaram a condição de administradores e sócios majoritários no período de apuração, está correta a imputação de responsabilidade no período em que cada um esteve à frente da empresa.

Não assiste razão aos recorrentes.

Conclusão

Pelo exposto, voto por rejeitar as preliminares e, no mérito, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para excluir o lançamento de CPP a título de PEJOTIZAÇÃO (folhas 27 a 39).

É o voto.

Assinado Digitalmente

Carlos Marne Dias Alves

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Cleberson Alex Friess

Cumpro registrar as razões pelas quais votei para divergir em parte do voto do I. Relator quanto aos serviços prestados por pessoas jurídicas ou equiparadas.

O levantamento corresponde aos fatos descritos pela autoridade lançadora no tópico “3.4 DAS REMUNERAÇÕES NA FORMA DE CONTRATAÇÃO COM PESSOAS JURÍDICAS E EQUIPARADAS DE TITULARIDADE DOS PROFISSIONAIS”, integrante do Relatório Fiscal (fls. 1856/1860).

Convém reproduzir a redação do art. 129 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005:

Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.

Parágrafo único. (VETADO)

(Destaquei)

Como se observa, a lei trouxe relevante vantagem tributária aos profissionais que prestam serviços intelectuais sob a forma de sociedade, incluindo os de natureza artística, em caráter personalíssimo ou não, na medida em que sobre os rendimentos de pessoas físicas incide o imposto de renda à alíquota de até 27,5%, sem a faculdade de escolher o regime de apuração do lucro tributável. Paralelamente, advém a redução do ônus previdenciário e trabalhista.

A permissão dada pelo legislador ordinário – no sentido de os rendimentos da atividade se sujeitarem à legislação aplicável às pessoas jurídicas - aplica-se à sociedade

prestadora de serviço “quando por esta realizada”, ainda que em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de obrigações a sócios ou empregados.

Vale dizer, a prestação de serviços é realizada por uma sociedade, formada pela reunião de duas ou mais pessoas com propósitos recíprocos, e patrimônio próprio, distinto do patrimônio dos sócios que a integram.

Na minha concepção, o exercício individual da profissão ou atividade não é contemplado no dispositivo legal, que pressupõe a organização como sociedade.

No presente caso, a fiscalização identificou na contabilidade da empresa autuada o registro de despesas com prestação de serviços por profissionais da área de saúde, por intermédio de pessoas jurídicas e equiparadas.

Extrai-se dos autos que não foram apenas as sociedades que prestaram os serviços na área de saúde. De fato, a título exemplificativo, a autoridade fiscal discorre em seu relatório sobre o resultado da diligência fiscal efetivada no prestador Cibele Angélica de Souza Spina, CNPJ 21.405.176/0001-01, hipótese de serviços médicos prestados como empresário individual, sem a utilização de empregados ou autônomos (fls. 1242/1273 e 1858).

Nesse e noutros casos semelhantes, resta evidente o trabalho executado com pessoalidade, sem subordinação, por pessoa física, caracterizando a prestação de serviços na qualidade de contribuinte individual e, portanto, desprovido de amparo legal no art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005.

Obviamente, a inscrição do empresário no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) é insuficiente para demonstrar a organização estruturada na forma de sociedade prestadora de serviços ou pessoa jurídica.

Aliás, a legislação do imposto de renda determina que os empresários e as pessoas físicas que, em nome individual, explorem habitualmente atividade econômica de natureza civil ou comercial são equiparados às pessoas jurídicas.

Entretanto, a equiparação fiscal não se aplica às pessoas físicas que, individualmente, exerçam as profissões ou explorem as atividades de médico ou outras assemelhadas, sem a contratação de colaboradores de igual formação profissional (art. 162, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018).

Em suma, a exclusão do crédito tributário deve se limitar às sociedades prestadoras de serviços, e não o cancelamento integral da base de cálculo do lançamento fiscal correspondente às notas fiscais.

Quanto à parte remanescente desse levantamento fiscal, caberia reduzir a penalidade ao patamar de 75% sobre os pagamentos, porquanto a autoridade lançadora justifica, nesse ponto, a aplicação da multa qualificada tão somente pela omissão em GFIP e e-Social/DCTF-Web (item 4.2.2, do Relatório Fiscal).

Diferentemente, é a situação dos pagamentos a título de remunerações dos profissionais da área de saúde na forma simulada de adiantamentos de lucros e empréstimos às partes ligadas, antes ou após o ingresso das pessoas físicas no quadro societário da recorrente, conforme expôs o I. Relator. Os fatos e condutas constante dos autos, quando avaliados em conjunto, são dotados de seriedade e convergência para fundamentar a incidência da multa qualificada.

Assinado Digitalmente

Cleberon Alex Friess

Conselheiro Yendis Rodrigues Costa

Peço vênha para divergir, em parte, e realizar essa declaração de voto, em relação ao voto do eminente Relator, no sentido de que a responsabilização tributária de pessoas físicas, à luz do art. 135, III, do CTN, exige a demonstração inequívoca e individualizada de conduta típica, bem como a presença do nexos causal direto entre o ato praticado e a obrigação tributária exigida.

Trata-se de recurso voluntário interposto por PROHEALTH LTDA e demais interessados o lançamento versa sobre contribuições previdenciárias patronais no período de 01/10/2017 a 31/08/2019, envolvendo constatações fiscais de cessão de mão de obra na área da saúde, distribuição antecipada e desproporcional de lucros, concessão de mútuos quitados com lucros e contratação de serviços por meio de pessoas jurídicas (“PEJOTIZAÇÃO”). **Além da autuada, o Fisco incluiu pessoas jurídicas do denominado “GRUPO HYGEA” (art. 124, II, CTN c/c art. 30, IX, Lei 8.212/91) e atribuiu responsabilidade aos administradores THIAGO GAYER MADUREIRA e GUILHERME GAYER MADUREIRA (art. 135, III, CTN), com limitação temporal feita pela DRJ. No colegiado, por maioria, deu-se parcial provimento para excluir a exigência relativa à “PEJOTIZAÇÃO”. Fiquei vencido porque dava provimento parcial em maior extensão, para afastar a responsabilidade das pessoas físicas e reduzir a multa de ofício ao patamar de 75%.**

No que toca à sujeição passiva das pessoas físicas, para reafirmar posição que já manifestei em outras ocasiões, notadamente no Acórdão nº 2102-003.544 – 2ª Seção / 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, que:

“não é possível atribuir infração à lei, com o fito de promover a responsabilização solidária, sem que antes se tenha identificado precisamente a conduta individual caracterizadora da autoria, sem argumentos ou premissas de cunho genérico”.

Naquela oportunidade, estabeleci como premissas essenciais: (i) a identificação da função efetivamente exercida pelo pretensu responsável; (ii) a individualização da conduta com excesso de poderes ou infração normativa; (iii) o estabelecimento do nexos de causalidade entre o ato e a obrigação tributária; e (iv) a apresentação de provas ou, no mínimo, indícios robustos que sustentem a imputação.

No presente caso, a imputação limita-se a afirmar que “os atos [...] não poderiam ser levados a efeito sem as assinaturas e consentimentos” dos administradores, acrescida da informação de que alternaram a administração nos períodos apurados. Tal narrativa não descreve ato ilícito específico, data, circunstâncias ou conexão causal com o fato gerador, tratando-se de presunção derivada do cargo. À luz do art. 112, III, do CTN, a dúvida quanto à autoria deve ser resolvida em favor do acusado, afastando-se a aplicação do art. 135, III.

Do mesmo modo, não se configuram os requisitos do art. 124, I, do CTN, “o conceito de interesse comum do art. 124, I, do CTN, somente se presta para atribuir responsabilidade solidária entre duas ou mais pessoas que realizam conjuntamente o fato gerador do tributo, todos assumindo a condição direta de contribuinte”. No presente feito, ainda que algumas transferências ou adiantamentos tenham ocorrido, não se comprovou interesse jurídico comum na prática do fato gerador, mas apenas eventual interesse econômico, insuficiente para aplicação do dispositivo.

Quanto à multa de ofício, reafirmo a posição que tenho adotado em consonância com o referido acórdão, de que a qualificação prevista no art. 44, § 1º, da Lei 9.430/96 exige prova inequívoca de dolo, traduzida em atos concretos de fraude, simulação ou ocultação deliberada, e não meramente a constatação de modelo remuneratório irregular ou de reorganização societária. No caso, as práticas verificadas antecipação e desproporção na distribuição de lucros, cessão de mão de obra e concessão de mútuos, ainda que ensejem a exigência tributária, não foram acompanhadas de elementos probatórios que demonstrem ardil, fraude ou simulação dolosa. Por conseguinte, aplica-se a multa de ofício simples, no patamar de 75%, nos termos do art. 44, I, da Lei 9.430/96.

Diante do exposto, declaro meu voto, respeitosamente, por dar provimento aos recursos das pessoas físicas para excluí-las do polo passivo, e dar provimento parcial quanto à penalidade, para reduzir a multa de ofício ao patamar de 75% sobre a exigência mantida, afastando-se a qualificação por insuficiência de elementos probatórios do dolo.

É como declaro.

Assinado Digitalmente

Yendis Rodrigues Costa