



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	11000.738083/2024-13
ACÓRDÃO	2202-012.154 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SAUDEX SISTEMA INTEGRADO DE SAUDE LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Ano-calendário: 2020, 2021, 2022

SOCIEDADE DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MÉDICOS. PAGAMENTOS A PROFISSIONAIS FORMALMENTE INCLUÍDOS NO QUADRO SOCIETÁRIO. REGISTRO COMO ANTECIPAÇÃO OU DISTRIBUIÇÃO DESPROPORCIONAL DE LUCROS. AUSÊNCIA DE BALANCETES INTERMEDIÁRIOS E DE COMPROVAÇÃO DE LUCROS DISTRIBUÍVEIS. VALORES CALCULADOS POR HORA TRABALHADA OU PROCEDIMENTO REALIZADO. NATUREZA REMUNERATÓRIA. CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL. SIMULAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. RESPONSABILIDADE PESSOAL DA ADMINISTRADORA. RECURSO PARCIALMENTE CONHECIDO E, NA PARTE CONHECIDA, DESPROVIDO.

I. CASO EM EXAME

Recurso voluntário interposto contra decisão que manteve lançamento de contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre valores pagos, nos anos-calendário de 2020 a 2022, a médicos que prestavam serviços à pessoa jurídica recorrente.

Os pagamentos foram contabilizados como antecipações ou distribuições desproporcionais de lucros, embora calculados mediante a multiplicação do número de horas trabalhadas ou de procedimentos realizados por valores unitários previamente fixados.

O lançamento alcançou médicos formalmente integrantes do quadro societário, profissionais remunerados antes do ingresso ou após a retirada da sociedade e médicos que jamais figuraram no contrato social.

Foram mantidas, na decisão recorrida, a exigência das contribuições previdenciárias, a multa de ofício qualificada de 100% e a responsabilidade

tributária atribuída à sócia majoritária e única administradora da sociedade.

II. QUESTÕES EM DISCUSSÃO

As questões em discussão consistem em definir:

- a) se os valores pagos aos médicos constituíram efetiva distribuição de lucros ou remuneração pela prestação de serviços;
- b) se a regularidade formal da sociedade e a autorização contratual para distribuição desproporcional de resultados impedem a requalificação tributária dos pagamentos;
- c) se estão presentes os requisitos para a aplicação da multa de ofício qualificada; e
- d) se a sócia-administradora pode ser pessoalmente responsabilizada pelos créditos tributários.

III. RAZÕES DE DECIDIR

A distribuição de lucros, inclusive de forma antecipada ou desproporcional, pressupõe a existência de resultado econômico efetivamente apurado ou demonstrável. A regular constituição da sociedade e a previsão contratual de distribuição desproporcional disciplinam a repartição dos resultados, mas não comprovam, por si sós, a existência de lucro distribuível.

A elaboração de demonstrações contábeis ao final do exercício e a posterior aprovação das contas sociais não demonstram que os pagamentos realizados mensalmente encontravam suporte em lucros existentes no momento de sua realização.

Na hipótese de antecipação de lucros, é indispensável a existência de apuração contábil contemporânea, por meio de balanços, balancetes intermediários ou elementos equivalentes, que permita verificar a formação de resultado disponível para distribuição.

A inexistência de balancetes intermediários, a ausência de complementações, devoluções ou compensações após a apuração anual e a falta de confronto entre os valores antecipados e o resultado definitivo afastam a natureza de distribuição de lucros.

Valores previamente determináveis pela quantidade de horas trabalhadas ou de procedimentos realizados, multiplicada por preço unitário ajustado com cada profissional, possuem natureza de contraprestação por serviços, e não de participação em resultado societário.

A autonomia profissional dos médicos e a inexistência de vínculo empregatício não afastam a incidência tributária, pois os pagamentos efetuados por pessoa jurídica a contribuintes individuais em razão de serviços prestados integram a base de cálculo prevista no art. 22, III, da Lei nº 8.212/1991.

A inclusão formal dos médicos no quadro societário, com participação ínfima no capital, não prevalece sobre a realidade econômica demonstrada pela forma de cálculo e pela definitividade dos pagamentos.

A realização de pagamentos antes do ingresso formal na sociedade, depois da retirada ou a profissionais que jamais integraram o quadro societário confirma que o direito ao recebimento decorria da prestação dos serviços, e não da condição de sócio.

O art. 110 do Código Tributário Nacional não impede a Administração Tributária de qualificar os fatos conforme sua natureza econômica. Não se altera o conteúdo dos institutos de direito privado quando se reconhece, para fins tributários, que os valores contabilizados como lucros não estavam vinculados a resultados efetivamente apurados.

Os arquivamentos de inquéritos pelo Ministério Público do Trabalho não vinculam a Administração Tributária, diante da independência entre as instâncias e da diversidade de objetos. O reconhecimento da autonomia dos médicos afasta o vínculo empregatício, mas não descaracteriza sua condição de contribuintes individuais.

A multa de ofício qualificada não decorre da mera falta de recolhimento ou de simples divergência interpretativa, mas da adoção consciente e reiterada de estrutura destinada a apresentar remunerações por serviços como distribuições de lucros.

A correspondência exata entre os pagamentos e os serviços executados, a inexistência de suporte contábil contemporâneo, a ausência de ajustes posteriores e a utilização sistemática da condição formal de sócio constituem elementos convergentes e suficientes para caracterizar fraude, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502/1964.

A existência de precedentes que admitem distribuição antecipada ou desproporcional de lucros não afasta o elemento subjetivo, quando tais precedentes pressupõem lucros efetivamente apurados e circunstâncias fáticas distintas das verificadas no caso concreto.

Mantém-se a multa qualificada no percentual de 100%, prevista no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, já aplicado em observância à retroatividade da legislação penal tributária mais benéfica.

A responsabilidade da sócia-administradora não decorre exclusivamente de sua condição societária, do benefício econômico ou da mera inadimplência da pessoa jurídica.

A concentração integral dos poderes administrativos, a celebração dos contratos empresariais, a movimentação financeira, a representação dos médicos, a condução das alterações societárias e a participação direta na forma de contratação, pagamento e contabilização dos valores demonstram atuação pessoal e determinante nos atos dos quais resultaram os créditos tributários.

Configurada a prática de atos de gestão contrários à legislação tributária, com nexo causal entre a conduta da administradora e a falta de declaração e recolhimento das contribuições, incide a responsabilidade prevista no art. 135, III, do Código Tributário Nacional.

A Súmula nº 430 do Superior Tribunal de Justiça não se aplica às hipóteses em que a obrigação tributária resulta de atos pessoalmente imputáveis ao administrador, praticados com infração de lei, e não de mero inadimplemento da sociedade.

O órgão administrativo de julgamento não possui competência para afastar norma legal por fundamento de inconstitucionalidade, nos termos da Súmula CARF nº 2.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto as questões relacionadas à inconstitucionalidade, e, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino – Relator

Assinado Digitalmente

Ronnie Soares Anderson – Presidente

Participaram da reunião de julgamento os conselheiros Andressa Pegoraro Tomazela, Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Thiago Buschinelli Sorrentino, Ronnie Soares Anderson (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por acórdão prolatado pela 12ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil de Julgamento 09, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação apresentada por SAUDEX SISTEMA INTEGRADO DE SAÚDE LTDA. e por Cynthia Kozenieski Ayala dos Santos, indicada como responsável solidária, mantendo integralmente o crédito tributário constituído no processo nº 11000.738083/2024-13.

O lançamento refere-se a contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre valores pagos, entre janeiro de 2020 e dezembro de 2022, a médicos que prestavam serviços à autuada. Segundo consignado no acórdão recorrido, a fiscalização concluiu que os pagamentos, embora contabilizados como antecipações ou distribuições de lucros, correspondiam, em sua essência, à remuneração de contribuintes individuais, calculada com base em valores fixos por hora trabalhada ou por procedimento realizado.

A decisão recorrida registrou que a autuação alcançou três grupos de profissionais: médicos que jamais integraram formalmente o quadro societário; médicos remunerados em períodos nos quais ainda não haviam ingressado, ou já haviam deixado de integrar, a sociedade; e médicos que receberam pagamentos durante o período em que figuravam formalmente como sócios. O crédito tributário consolidado foi indicado no montante total de R\$ 7.315.515,46, composto de principal no valor de R\$ 3.657.757,73 e multa de ofício qualificada, em igual montante.

Ao descrever as constatações fiscais, a DRJ destacou que a contribuinte inseria formalmente os médicos no quadro societário com participação ínfima, correspondente a 0,01% do capital social, sem efetiva atuação administrativa, poder de gestão ou participação substancial nos riscos do empreendimento. Ressaltou que a remuneração paga aos profissionais não se vinculava à apuração de resultados, à lucratividade da empresa ou à proporção das quotas sociais, mas ao número de horas trabalhadas ou de atendimentos realizados.

O acórdão mencionou, como elementos probatórios, contratos sociais, folhas de pagamento, GFIPs, documentos contábeis e informações obtidas em diligências realizadas junto a empresas e entes contratantes dos serviços médicos. Assinalou que as folhas de pagamento fornecidas pela própria contribuinte indicavam valores previamente fixados por hora, tais como R\$ 80,00, R\$ 85,00 e R\$ 90,00, sendo os depósitos efetuados aos profissionais resultantes da multiplicação do valor unitário pelo número de horas trabalhadas ou de procedimentos realizados.

A decisão registrou, ainda, que a própria fiscalizada informou não possuir balancetes ou levantamentos contábeis intermediários relativos aos períodos fiscalizados e que

não houve posterior pagamento de diferenças de dividendos após a apuração dos resultados dos exercícios de 2020, 2021 e 2022. Para a DRJ, a inexistência de apuração intermediária de lucros e de ajustes posteriores entre os valores antecipados e os resultados efetivamente apurados demonstraria que os pagamentos mensais eram definitivos e remuneravam diretamente os serviços prestados.

Também foram consideradas a elevada rotatividade dos médicos no quadro societário e a existência de apenas uma alteração contratual anual, apesar dos frequentes ingressos e retiradas de profissionais. Conforme relatado, muitos médicos começavam a prestar serviços antes de sua inclusão formal no contrato social, enquanto outros jamais chegaram a integrá-lo, embora igualmente recebessem valores registrados como adiantamentos ou distribuição de lucros.

A DRJ consignou que diversos médicos haviam outorgado procurações amplas à sócia majoritária e administradora Cynthia Kozenieski Ayala dos Santos, conferindo-lhe poderes para representá-los em alterações contratuais, transferências de quotas, ingressos e retiradas do quadro societário. Esse procedimento, aliado à concentração de mais de 99% do capital social e dos poderes de gestão em mãos da administradora, foi considerado indicativo da ausência de participação societária efetiva dos profissionais.

O acórdão recorrido também examinou reclamações trabalhistas ajuizadas por médicos contra a empresa. Segundo a decisão, em tais processos foram apresentadas afirmações no sentido de que os profissionais eram remunerados pelas horas trabalhadas e de que não havia participação nos lucros. Destacou-se, inclusive, manifestação da própria empresa em processo trabalhista, segundo a qual a produtividade era mensurada com base nas horas trabalhadas e nos valores previamente ajustados com os médicos, inexistindo documento que explicitasse cálculo de lucro pago aos profissionais.

A partir desses elementos, a DRJ concluiu que não havia, entre os médicos e a sociedade, intenção efetiva de associação para participação nos riscos e nos resultados do empreendimento. Considerou que o ingresso formal no quadro societário funcionava como condição para o acesso às vagas de prestação de serviços administradas pela empresa e que o interesse dos profissionais se limitava à execução do trabalho e ao recebimento da remuneração correspondente.

Na impugnação, a contribuinte sustentara a regularidade de sua constituição societária e a legalidade da distribuição desproporcional de lucros, com fundamento no artigo 1.007 do Código Civil e em previsão constante do contrato social. Alegara que a *affectio societatis* deveria ser presumida e que caberia à fiscalização demonstrar sua inexistência. Defendera, ainda, que a estrutura adotada representava planejamento tributário lícito, amparado pela autonomia privada, pela livre iniciativa e pelo direito de propriedade.

A defesa também argumentara que os médicos assumiam obrigações, responsabilidades e riscos próprios da condição de sócios, bem como que a desconsideração dessa

qualidade contrariaria a legislação civil e a realidade das relações estabelecidas. Para sustentar a possibilidade de distribuição desproporcional de lucros, invocara precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e a Solução de Consulta Cosit nº 46, de 2010.

A DRJ, contudo, entendeu que a discussão não dizia respeito à possibilidade abstrata de distribuição desproporcional de lucros, mas à inexistência, no caso concreto, de lucros efetivamente apurados e distribuídos. Assinalou que os precedentes citados pela impugnante tratavam de situações em que havia escrituração contábil regular, efetiva apuração de resultados e distribuição de lucros demonstrada, circunstâncias que não estariam presentes nos autos. Concluiu, assim, que a simples denominação dos pagamentos como distribuição de lucros não seria suficiente para afastar sua natureza remuneratória.

Quanto à decisão de arquivamento de inquérito civil pelo Ministério Público do Trabalho, apresentada pela defesa como prova da regularidade da estrutura adotada, a DRJ afirmou a independência entre as instâncias trabalhista e tributária. Considerou que o MPT examinara a existência de vínculo empregatício e concluía pela autonomia dos médicos, o que não impediria o reconhecimento, para fins tributários, de que os valores pagos constituíam remuneração de contribuintes individuais.

Segundo a decisão recorrida, a conclusão de que os profissionais atuavam como autônomos reforçaria, e não afastaria, a exigência fiscal, uma vez que os pagamentos efetuados por pessoa jurídica a contribuintes individuais, em contraprestação por serviços prestados, integram a base de cálculo da contribuição previdenciária patronal prevista no artigo 22, inciso III, da Lei nº 8.212, de 1991.

No tocante aos médicos que receberam pagamentos sem constar formalmente do contrato social, a impugnante defendera que deveriam ser reconhecidos como “sócios de fato”. A DRJ rejeitou essa alegação, por entender que os elementos concretos indicavam prestação de serviços remunerada, e não participação em resultados sociais, especialmente nos casos em que os profissionais jamais integraram o quadro societário.

O acórdão recorrido concluiu que a estrutura societária havia sido utilizada para ocultar a verdadeira relação jurídica de prestação de serviços. Aplicando o princípio da primazia da realidade sobre a forma, entendeu que os negócios formalmente apresentados como distribuição de lucros eram ineficazes perante a Fazenda Pública, devendo ser considerada a substância econômica dos pagamentos.

A DRJ também manteve a responsabilidade atribuída à sócia-administradora Cynthia Kozenieski Ayala dos Santos. A defesa sustentara que a mera inadimplência tributária não autorizaria a responsabilização pessoal do administrador, invocando a Súmula nº 430 do Superior Tribunal de Justiça, e que o interesse comum previsto no artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional deveria ser de natureza jurídica, e não meramente econômica.

A decisão recorrida afastou esses argumentos por considerar que o caso não envolvia simples falta de recolhimento de tributos. Entendeu que a administradora, titular de mais

de 99% do capital social, única gestora da empresa e procuradora de grande número de médicos, teria atuado diretamente na criação e manutenção da estrutura reputada simulada, além de ter sido sua principal beneficiária econômica. Por essa razão, concluiu estarem configurados atos praticados com infração de lei, nos termos do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, bem como interesse comum na situação constitutiva do fato gerador.

Por fim, a DRJ manteve a multa de ofício qualificada no percentual de 100%. A impugnante alegara que a existência de controvérsia jurídica, de precedentes administrativos e de soluções de consulta favoráveis à distribuição desproporcional de lucros afastaria o dolo, a fraude e a simulação, requerendo subsidiariamente a redução da penalidade.

O colegiado entendeu, entretanto, que não se tratava de mera divergência interpretativa, mas de conduta deliberada destinada a modificar a natureza dos pagamentos, atribuindo aparência de lucros a valores que remuneravam o trabalho dos médicos. Considerou que a criação da estrutura societária, a forma de contabilização dos pagamentos e a participação dos beneficiários na declaração dos valores como rendimentos isentos caracterizavam fraude e conluio, justificando a aplicação do artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Com esses fundamentos, a 12ª Turma da DRJ09 reconheceu a tempestividade da impugnação, mas a julgou improcedente, mantendo integralmente as contribuições previdenciárias patronais lançadas, a multa de ofício qualificada e a responsabilidade solidária atribuída à sócia-administradora.

Referido acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Ano-calendário: 2020, 2021, 2022

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL. REMUNERAÇÃO DISFARÇADA DE DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. SIMULAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO.

Valores pagos a médicos formalmente inseridos no quadro societário com participação ínfima no capital social, cuja apuração se dava com base em valor fixo por hora trabalhada ou por procedimento, sem qualquer correlação com os resultados financeiros da empresa, caracterizam remuneração por serviços prestados. A ausência de apuração de lucros e de ajustes contábeis sobre os valores pagos confirma a natureza salarial, configurando fato gerador da Contribuição Previdenciária Patronal, nos termos do art. 22, III, da Lei nº 8.212/91.

DISTRIBUIÇÃO DESPROPORCIONAL DE LUCROS. INAPLICABILIDADE DA TESE. NATUREZA REMUNERATÓRIA.

A tese de legalidade da distribuição de lucros de forma desproporcional, amparada no Código Civil, não se aplica quando as provas demonstram a inexistência de lucros efetivamente distribuídos. A mera rotulação dos

pagamentos como “distribuição de lucros” não altera sua natureza intrinsecamente remuneratória, decorrente de contraprestação por trabalho.

PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE SOBRE A FORMA.

Constatada a simulação, na qual a estrutura societária serviu apenas como meio para ocultar a verdadeira relação jurídica de prestação de serviços, deve prevalecer a substância econômica dos fatos para fins de tributação. A autoridade fiscal pode e deve desconsiderar os atos e negócios jurídicos simulados para atingir o fato gerador efetivamente ocorrido.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ADMINISTRADOR. ATOS PRATICADOS COM INFRAÇÃO DE LEI.

A responsabilidade do sócio administrador não decorre de mera inadimplência, mas da sua atuação direta na criação e manutenção de um esquema fraudulento, com o objetivo deliberado de suprimir tributos. Tal conduta configura ato praticado com infração de lei, nos termos do art. 135, III, do CTN, justificando sua responsabilização solidária.

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE E CONLUÍO. MANUTENÇÃO.

A criação de uma estrutura societária artificial, a ocultação da natureza dos pagamentos e o ajuste com os profissionais para viabilizar a sonegação caracterizam fraude e conluio, o que atrai a aplicação da multa de ofício qualificada em 100%, conforme o §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96. A existência de controvérsia jurídica sobre o tema não serve como salvo-conduto para a prática de simulação dolosa.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Intimados do resultado do julgamento em 11/08/2025 (fls. 8.454), os recorrentes interpuseram em 24/07/2025 (*sic* – provavelmente em razão da interposição prematura do recurso com base apenas na informação sobre a ocorrência do julgamento e das vicissitudes inerentes à logística dos Correios e da juntada do AR - fls. 8.379, reiterado à fls. 8.457).

Nele, os recorrentes requerem a reforma integral do acórdão recorrido, com a desconstituição dos autos de infração, com base nos seguintes argumentos autônomos:

- 1. Higidez formal e material da estrutura societária.**
Sustentam que a SAUDEX foi regularmente constituída como sociedade limitada e que observa os requisitos dos arts. 104, 981, 997 e 1.052 a 1.087 do Código Civil. Alegam que houve integralização das quotas, pluralidade de sócios, participação em deliberações, elaboração e aprovação de balanços e

contas e realização de reuniões anuais, inexistindo vício capaz de invalidar a sociedade.

2. **Existência presumida e comprovada da *affectio societatis*.**
Defendem que a intenção de associação se presume da constituição regular da sociedade e dos atos praticados pelos sócios, cabendo à fiscalização provar sua inexistência. Afirmam que os médicos ingressaram voluntariamente na sociedade, contribuíram para o exercício da atividade empresarial e participaram da distribuição de seus resultados.
3. **Legalidade da participação societária ínfima e da assimetria entre os sócios.**
Argumentam que o Código Civil admite quotas iguais ou desiguais e não impede a concentração do capital e da administração em um sócio, com participações minoritárias dos demais. A reduzida participação no capital social, por si só, não descaracterizaria a condição de sócio.
4. **Legalidade da distribuição desproporcional de lucros.**
Sustentam que o art. 1.007 do Código Civil autoriza expressamente estipulação diversa da distribuição proporcional às quotas. A cláusula contratual que vincula a participação nos resultados aos negócios gerados por cada médico constituiria critério objetivo, lícito e consentido pelos sócios. Acrescentam que tal ajuste poderia ser celebrado até mesmo em ato separado ou verbalmente, pois a lei não exige forma especial.
5. **Existência de lucros regularmente apurados, contabilizados e aprovados.**
Contestam a afirmação de inexistência de apuração de lucros. Alegam que foram elaborados inventários, balanços patrimoniais e demonstrações de resultados e que, nas reuniões anuais, foram apresentadas planilhas dos dividendos antecipados, aprovadas as contas da administração e ratificados os lucros distribuídos nos exercícios fiscalizados.
6. **Impossibilidade de desconsideração, pelo Fisco, dos institutos de direito privado.**
Afirmam que a requalificação dos lucros como remuneração viola o art. 110 do CTN, pois a Administração Tributária não poderia alterar o conteúdo dos conceitos de sociedade, sócio e distribuição de resultados definidos pelo direito civil. Sustentam que o Fisco desconsiderou negócios jurídicos válidos com base em presunções e em discordância quanto à forma empresarial legitimamente escolhida.
7. **Caracterização da estrutura como planejamento tributário lícito.**
Defendem que a escolha de uma organização societária menos onerosa constitui exercício da autonomia privada, da livre iniciativa e do direito de

propriedade. A estrutura adotada configuraria elisão fiscal permitida, e não evasão, fraude ou simulação.

8. **Existência de precedentes administrativos e judiciais favoráveis.**
Invocam julgados do CARF, decisões judiciais e a Solução de Consulta Cosit nº 46, de 2010, que reconhecem a possibilidade de distribuição antecipada e desproporcional de lucros em sociedades de profissionais, inclusive médicos, quando prevista no contrato social e amparada por contabilidade regular. Alegam que esses precedentes se aplicam ao caso concreto e afastam a tributação dos valores como pró-labore ou remuneração.
9. **Inexistência de obrigação legal de pagamento de pró-labore mínimo.**
Sustentam que não há norma que obrigue o sócio a receber pró-labore, sendo possível que sua remuneração decorra exclusivamente da distribuição de lucros, desde que satisfeitos os requisitos societários e contábeis.
10. **Efetiva condição societária dos médicos e assunção dos riscos do empreendimento.**
Alegam que os médicos integralizaram quotas, participaram das deliberações sociais, ficaram sujeitos às responsabilidades legais dos quotistas e assumiram riscos econômicos, pois os valores recebidos dependiam dos negócios gerados para a sociedade. Tais características seriam incompatíveis com a condição de empregados ou meros prestadores autônomos.
11. **Ausência de demonstração de vínculo empregatício ou de outra relação jurídica substitutiva.**
Argumentam que a fiscalização afastou a qualidade de sócio sem demonstrar os requisitos dos arts. 2º e 3º da CLT, especialmente subordinação, pessoalidade, não eventualidade e salário. Afirmam que o lançamento deixou os profissionais em um “limbo jurídico”, pois não os reconheceu como sócios, mas também não comprovou a relação jurídica que teria efetivamente existido.
12. **Autonomia profissional dos médicos.**
Sustentam que os profissionais administravam seu tempo e suas escolhas, não estavam subordinados à empresa e podiam organizar a prestação dos serviços, circunstâncias que afastariam a natureza salarial atribuída aos pagamentos.
13. **Insuficiência e falta de contemporaneidade das reclamações trabalhistas.**
Alegam que a fiscalização se baseou em apenas quatro ações trabalhistas, número inferior a 2% do quadro societário, incapaz de representar a relação mantida com os demais médicos. Acrescentam que os reclamantes mencionados não integravam a sociedade durante os períodos fiscalizados, de modo que seus relatos não poderiam fundamentar o lançamento relativo aos anos de 2020 a 2022.

14. Relevância da ausência de questionamento pela maioria dos sócios.

Afirmam que a esmagadora maioria dos médicos jamais contestou a estrutura societária ou os termos contratados, o que indicaria concordância com o modelo e enfraqueceria as conclusões extraídas das poucas reclamações selecionadas pela fiscalização.

15. Arquivamento de inquérito civil pelo Ministério Público do Trabalho.

Invocam o arquivamento do Inquérito Civil nº 003695.2020.04.000/0, no qual o MPT concluiu não se tratar de associação fraudulenta, mas de congregação de profissionais dotados de autonomia e gestores de seu tempo e de suas escolhas. Sustentam que essa conclusão deve ser prestigiada em respeito à segurança jurídica e para evitar decisões estatais contraditórias sobre a mesma estrutura.

16. Reconhecimento dos médicos não formalizados como “sócios de fato”.

Quanto aos profissionais que não chegaram a constar formalmente do contrato social, defendem que a ausência de registro não afasta a relação societária efetivamente estabelecida. Invocam a teoria da aparência, a boa-fé objetiva e a prevalência da substância sobre a forma, afirmando que esses médicos atuaram como sócios, assumiram direitos e deveres societários e receberam participação nos resultados.

17. Demora burocrática na formalização das alterações contratuais.

Alegam que o registro de entradas e saídas de sócios em sociedades limitadas é lento e burocrático e que, em alguns casos, o breve período de atuação do médico não permitiu a conclusão das formalidades perante a Junta Comercial. Isso, contudo, não eliminaria a *affectio societatis* nem os elementos substanciais da condição de sócio.

18. Inaplicabilidade autônoma do art. 124, I, do CTN.

Sustentam que o art. 124, I, do CTN não constitui norma de atribuição de responsabilidade tributária, mas apenas disciplina a solidariedade entre sujeitos que já integram o polo passivo por força de outra norma legal. Assim, o dispositivo não poderia, isoladamente, incluir a administradora como responsável pelo crédito.

19. Inexistência de interesse jurídico comum no fato gerador.

Defendem que o “interesse comum” exigido pelo art. 124, I, deve ser jurídico e decorrer da atuação conjunta na situação constitutiva do fato gerador, não bastando interesse econômico, benefício reflexo, participação societária, exercício da administração ou concentração do capital. Alegam que Cynthia não figurava no mesmo polo da relação jurídica tributada nem participou pessoalmente dos fatos geradores imputados à empresa.

20. Ausência de prova individualizada da conduta de Cynthia.

Argumentam que a responsabilidade foi atribuída com base em presunções decorrentes de sua condição de administradora, sócia majoritária e procuradora dos médicos. Sustentam que o Fisco não demonstrou concretamente sua participação em fraude, sonegação, conluio, confusão patrimonial ou atuação conjunta no fato gerador, sendo indispensável separar as condutas da pessoa jurídica das atribuíveis à pessoa física.

21. Inaplicabilidade do art. 135, III, do CTN.

Alegam que a responsabilidade pessoal prevista nesse dispositivo exige ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, além de nexo causal entre a conduta ilícita do administrador e a obrigação tributária. A mera falta de recolhimento do tributo não seria suficiente.

22. Caracterização, quando muito, de mero inadimplemento tributário.

Sustentam que a empresa não ocultou suas operações, pois emitiu notas fiscais, registrou informações e cumpriu obrigações acessórias. Ausente dolo ou embaraço ao conhecimento dos fatos pelo Fisco, o caso corresponderia, no máximo, a inadimplemento, que, conforme a Súmula nº 430 do STJ, não gera responsabilidade do sócio-gerente.

23. Ausência dos requisitos legais para qualificação da multa.

Defendem que a multa qualificada exige prova inequívoca de sonegação, fraude ou conluio, não sendo suficientes presunções ou indícios. Alegam que a fiscalização não comprovou ação dolosa destinada a impedir ou retardar o conhecimento do fato gerador.

24. Controvérsia jurídica incompatível com o dolo.

Sustentam que a existência de relevante controvérsia, inclusive no CARF, na Receita Federal e no Poder Judiciário, acerca da distribuição desproporcional de lucros demonstra a plausibilidade jurídica da conduta adotada e afasta o evidente intuito de fraude.

25. Caráter confiscatório da multa qualificada.

Subsidiariamente, afirmam que a penalidade no percentual qualificado é excessiva, agride o patrimônio dos contribuintes e viola a vedação ao confisco prevista no art. 150, IV, da Constituição Federal.

26. Violação ao postulado da proporcionalidade.

Alegam que a multa não satisfaz os critérios de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito, por impor consequência excessiva e incompatível com a conduta atribuída às recorrentes.

Com base nessas teses, formulam: **(i)** pedido principal de desconstituição integral dos autos de infração; **(ii)** subsidiariamente, redução das multas ao menor patamar legal; e **(iii)** ainda subsidiariamente, afastamento da responsabilidade atribuída a Cynthia Kozenieski Ayala dos Santos.

Posteriormente, os recorrentes atravessaram petição avulsa, em que registram fato superveniente.

A recorrente informa que o Ministério Público do Trabalho instaurou novo inquérito civil, o IC nº 000133.2025.04.008/6, e novamente determinou seu arquivamento. Segundo o relatório mencionado, a oitiva de ex-sócios não revelou desvirtuamento da condição societária nem irregularidades trabalhistas. O MPT teria concluído pela autonomia dos profissionais, destacando a gestão própria das escalas, a liberdade para definir períodos de afastamento e a possibilidade de troca de plantões sem autorização prévia, elementos que afastariam subordinação e pessoalidade.

Em seguida, a petição afirma que essa conclusão estaria em consonância com precedentes do CARF que admitem a distribuição desproporcional de lucros em sociedades de médicos, desde que prevista no contrato social e apoiada em contabilidade regular.

Ao final, sustenta-se que o CARF não deveria adotar conclusão diversa daquela alcançada pelo MPT. Pede-se, assim, que a nova decisão de arquivamento seja valorada como prova da licitude da estrutura societária da SAUDEX e como fundamento para o acolhimento da tese recursal, em nome da coerência institucional, da segurança jurídica, da razoabilidade e da unidade da Administração Pública.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Thiago Buschinelli Sorrentino**, Relator

1 CONHECIMENTO

Presentes os pressupostos, conheço parcialmente do recurso voluntário, com exceção das matérias delineadas a seguir.

Nos termos da Súmula CARF 2, “o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Desse modo, não se conhece das alegações de inconstitucionalidade.

2 “PRELIMINAR” DE ANÁLISE DOS DOCUMENTOS JUNTADOS APÓS A INTERPOSIÇÃO DO RECURSO VOLUNTÁRIO.

Por questões puramente expletivas, registro que os documentos juntados posteriormente à interposição do recurso voluntário contêm dados ancilares confirmatórios, incapazes de interferir no fluxo de julgamento (criação, modificação ou extinção de direitos), senão de modo simplesmente persuasivo, análogos, portanto, a memoriais. Nessa extensão, eles serão considerados.

Se realmente incontornável, aponto que posições do MPF, ou do MPFT, não são vinculantes à autoridade tributária (art. 100 do CTN).

3 PRECEDENTES ESPECÍFICOS DA COMPOSIÇÃO COLEGIADA PASSADA, AINDA NÃO RECOMPOSTA

Segundo argumenta o sábio juiz da Suprema Corte de Israel, Aharon Barak, ao discorrer sobre o papel de um magistrado em uma democracia (The Judge in a Democracy. Mercer County: Princeton University Press, 2009, p. 209-211), uma das funções da adjudicação é estabilizar expectativas, de modo a conferir previsibilidade e segurança jurídica. Portanto, uma vez que um dado colegiado tiver apreciado uma matéria, seria de bom aviso aos julgadores vencidos que aderissem à posição vencedora, em nome do que chamaríamos aqui de “Princípio do Colegiado”.

Não obstante, em questões tidas por essenciais à própria jurisdição, prossegue Barak, deve o juiz insistir em divergência, nas hipóteses em que houver oportunidade para convencimento da maioria sobre a solução adequada a ser tomada.

Evidentemente, o CARF não é um órgão jurisdicional, e seus conselheiros não são juízes. O papel do exame do recurso voluntário é realizar controle de legalidade, e não de validade amplo (SORRENTINO, Thiago B. Pode o fisco ajuizar ação para rever decisão administrativa favorável ao contribuinte?. Revista de Doutrina Jurídica, Brasília, DF, v. 111, n. 2, p. 205–225, 2020. DOI: 10.22477/rdj.v111i2.613). Contudo, há espaços de intersecção entre a jurisdição e a atividade de controle administrativo, tal como estruturada no âmbito federal, e essa sobreposição pontual permite aplicar a orientação sugerida por Barak, acerca da necessária estabilidade e previsibilidade após o exame de uma determinada questão pelo colegiado, e sobre as hipóteses que sugeririam a necessidade de propor a revisão de entendimentos já tomados.

Há uma tentação que acomete o julgador de temperamento independente: a de confundir a profundidade de sua convicção com a correção absoluta de seu juízo. Esse equívoco, embora compreensível em quem sente o peso da toga como responsabilidade pessoal, desconhece a natureza essencialmente coletiva da jurisdição e o lugar que o precedente ocupa na arquitetura do Estado de Direito. O ofício de julgar não é um solilóquio. Não é o palco em que o magistrado declama suas certezas para um auditório que lhe tributa reverência; é, ao contrário,

um diálogo entre gerações de intérpretes, um tecido que se vai construindo fio a fio, no qual a voz singular somente ganha sentido quando integrada ao padrão maior que o conjunto produz.

A doutrina do *stare decisis*, nascida no common law e progressivamente incorporada às tradições de civil law que primam pela coerência sistêmica, não é uma rendição intelectual. Seu fundamento não repousa na presunção de que o precedente é infalível, mas na convicção de que a segurança jurídica, a isonomia e a previsibilidade das decisões valem mais, em regra, do que a satisfação individual de uma divergência pessoal. Quem decide em sentido contrário à orientação firmada pelo tribunal competente não demonstra coragem intelectual; demonstra, quando não existem fundamentos supervenientes que justifiquem a distinção ou a superação do precedente, uma espécie de voluntarismo que faz da função jurisdicional instrumento de expressão idiossincrática, e não de realização do direito. Segurança jurídica, dir-se-ia, é o compromisso que o Estado assume com o cidadão de que casos iguais serão tratados igualmente, ao longo do tempo e através das pessoas.

Não obstante, o argumento mais profundo em favor do *stare decisis* transcende a dimensão pragmática da estabilidade. Ele remete a uma compreensão que a psicologia da Gestalt iluminou com a força de uma epifania: o todo é mais do que a soma das partes. O colegiado não é a justaposição mecânica de opiniões individuais, um simples somatório aritmético de convicções paralelas. É algo qualitativamente distinto, uma entidade deliberativa que produz, no encontro e no atrito das inteligências, uma síntese que nenhum de seus membros, isoladamente, seria capaz de engendrar. Quando os julgadores se reúnem em câmara, em turma, em plenário, a deliberação os transforma. A tese que emerge individual e apressada encontra resistência, nuance, a objeção que não havia sido considerada, a perspectiva que o ângulo singular não alcança. O que daí resulta, esse entendimento amadurecido e coletivamente construído, carrega uma legitimidade que a convicção solitária simplesmente não possui. Desprezá-lo, em nome da própria percepção que não foi submetida ao mesmo crisol, é um gesto de soberba epistemológica.

Tal compreensão vincula-se, ademais, ao que se poderia chamar de princípio do colegiado: a ideia de que a unidade decisória não é o julgador, mas o órgão. O colegiado existe precisamente porque o direito reconhece que a complexidade das questões jurídicas supera a capacidade cognitiva de qualquer mente, por mais aguda que seja. Não há vício nessa constatação; há sabedoria institucional. O julgador que, convencido da excelência de seu raciocínio, recusa-se a acatar a orientação firmada pelo colegiado superior está, na prática, substituindo a arquitetura deliberativa do sistema pela autoridade não legitimada de sua própria consciência. Está a agir como se o tribunal fosse ele, e não aquela entidade coletiva, histórica e plural que o supera. Resulta daí que a divergência, embora legítima e até saudável quando manifestada nos espaços apropriados, não pode converter-se em dissidência permanente que mine a uniformidade da jurisprudência e fragmente a orientação que o jurisdicionado merece receber de modo coerente.

Cumpra acrescentar que o respeito ao precedente não apaga a individualidade do julgador. A *ratio decidendi* a que ele adere não é uma jaula; é uma tradição viva, suscetível de

distinção quando os fatos divergem, de superação quando a sociedade evolui, de reconsideração quando o erro originário se demonstra suficientemente grave. O *stare decisis* não é um mecanismo de ossificação do direito, mas de sua continuidade reflexiva. O julgador que adere ao entendimento consolidado, ainda que a contragosto, preserva algo que vai além do caso concreto: preserva a confiança de que o sistema jurídico tem memória e coerência, de que não está sujeito aos humores cambiantes de cada julgador de plantão. Essa é uma forma de respeito ao administrado que nenhuma brilhante divergência solitária jamais poderá substituir.

Ao fim, a grandeza do colegiado reside exatamente nisso: na capacidade de absorver e superar as perspectivas individuais para produzir algo que as transcende. Como a catedral que nenhum artesão medieval viveu para ver concluída, mas que cada um deles construiu com dedicação anônima, o direito jurisprudencial é uma obra coletiva, intergeracional, que se ergue tijolo a tijolo, voto a voto, pela contribuição disciplinada de cada um de seus construtores. Ao julgador que diverge cabe, portanto, a nobreza da contenção: registrar sua posição nos autos com a precisão que o rigor intelectual exige, e então, resignado não à derrota, mas à grandeza do conjunto, acompanhar o entendimento do colegiado. Não porque sua voz não valha, mas porque o coro vale mais.

Nesse contexto, apesar de possuir entendimento divergente, penso que é o momento de aderir nominalmente à posição desta 2ª Turma, até que haja modificação nas circunstâncias que sugiram a necessidade de reexame da matéria de direito (para os casos que sigam a tipologia deste, na linha desses precedentes).

Em relação à situação da prestação de serviços intelectuais na área médica, e novamente ressaltada minha idiossincrática leitura, aplicarei o entendimento firmado por ocasião do julgamento dos seguintes precedentes: 15956.720051/2017-96 (2202-011.608), Thiago Buschinelli Sorrentino, Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção, sessão em 04 de novembro de 2025 e publicação em 05 de dezembro de 2025; 15956.720169/2016-33 (2202-011.605), Thiago Buschinelli Sorrentino, Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção, sessão em 04 de novembro de 2025 e publicação em 05 de dezembro de 2025; 15956.720051/2017-96 (2202-011.608), Thiago Buschinelli Sorrentino, Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção, sessão em 04 de novembro de 2025 e publicação em 05 de dezembro de 2025; 15956.720169/2016-33 (2202-011.605), Thiago Buschinelli Sorrentino, Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção, sessão em 04 de novembro de 2025 e publicação em 05 de dezembro de 2025.

Nesses recursos voluntário, a controvérsia central consistiu em definir se os valores recebidos pelos contribuintes, declarados como rendimentos isentos a título de distribuição de lucros, correspondiam efetivamente a lucros societários ou se, como entendeu a fiscalização, constituíam remuneração por serviços médicos prestados, disfarçada sob a forma de participação societária.

Neles, a fiscalização partiu da premissa de que as empresas teriam constituído uma estrutura societária apenas formal, com centenas de médicos admitidos como sócios, mas sem verdadeira *affectio societatis*. Os elementos apontados foram semelhantes: participação societária simbólica, em geral de R\$ 1,00; concentração quase integral das cotas e do poder decisório no sócio-administrador; outorga de procurações amplas; alta rotatividade de sócios; pagamentos frequentes, inclusive várias vezes no mesmo mês ou no mesmo dia; correlação dos valores com plantões, locais de atendimento e produção individual; ausência de lastro contábil suficiente para demonstrar a apuração de lucros; existência de escalas e penalidades; e alegada promessa de recebimento de valores sem tributação. Com base nesse conjunto, a fiscalização reclassificou os valores como rendimentos tributáveis do trabalho e aplicou multa de ofício qualificada.

A defesa dos contribuintes sustentou, em linhas gerais, que as empresas eram sociedades simples regularmente constituídas, voltadas à organização da prestação de serviços médicos. Alegou-se que, nesse tipo societário, a distribuição de lucros poderia ser desproporcional ao capital social e vinculada à contribuição de cada sócio para a produção de receitas, nos termos do contrato social e do art. 1.007 do Código Civil. Também se afirmou que as escalas e regras internas representavam mera organização operacional, e não subordinação trabalhista; que a multiplicidade de sócios e a rotatividade eram compatíveis com a dinâmica da atividade médica; que não havia prova individualizada de fraude ou conluio; e que, em todo caso, seria indevida a multa qualificada por ausência de dolo específico.

O conselheiro relator rejeitou as preliminares de nulidade, conexão, prejudicialidade externa e insuficiência de fundamentação, por entender que o lançamento e as decisões recorridas permitiam a compreensão da acusação e o exercício da defesa. No mérito, porém, deu razão aos recorrentes. Para ele, os indícios utilizados pela fiscalização não eram suficientes, por si sós, para descaracterizar o vínculo societário e transformar os lucros declarados em remuneração tributável. O relator entendeu que a distribuição de resultados conforme a produção individual poderia ser compatível com sociedade simples de profissionais; que a participação simbólica no capital, a delegação de poderes, a concentração de gestão, a rotatividade e as escalas deveriam ser lidas à luz da economia de serviços especializados e da organização de uma sociedade médica; e que a fiscalização não teria demonstrado, de modo robusto e individualizado, simulação, fraude ou conluio.

A posição deste relator também se apoiou na leitura dos precedentes do Supremo Tribunal Federal sobre terceirização, pejetização e liberdade de organização produtiva. Em sua compreensão, a ADPF 324, o RE 958.252, a ADC 66 e reclamações constitucionais posteriores indicariam que, em relações envolvendo profissionais qualificados, especialmente sem demonstração de hipossuficiência concreta, não se poderia presumir fraude apenas porque o serviço foi prestado mediante pessoa jurídica ou estrutura societária. A partir dessa premissa, concluiu que o arranjo adotado pelas empresas poderia ser juridicamente válido e que a Administração não poderia desconsiderá-lo com base em presunções genéricas. Por isso, votou

pelo provimento integral dos recursos, com cancelamento do lançamento; e, subsidiariamente, afastaria a multa qualificada por ausência de prova de dolo, fraude ou conluio.

Prevaleceu, contudo, a divergência aberta pela conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, nossa colega de ontem e de sempre, a quem sempre renderemos homenagens; designada redatora para os acórdãos. Para a posição vencedora, o conjunto probatório demonstrava que os valores pagos pelas empresas aos médicos não representavam efetiva distribuição de lucros, mas remuneração por trabalho médico. A conselheira redatora atribuiu especial peso à frequência dos pagamentos, à ausência de apuração contábil compatível com distribuição de resultados, à participação societária irrisória, à concentração extrema de poder no sócio-administrador, à outorga de procurações, à rotatividade incompatível com vínculo societário estável, às escalas e penalidades e à promessa de economia tributária. Esses elementos, examinados em conjunto, foram considerados suficientes para demonstrar a simulação da condição de sócio e a natureza tributável dos valores recebidos.

Assim, a posição vencedora manteve a reclassificação dos rendimentos como tributáveis pelo IRPF. A conselheira Sara concluiu que a forma societária não correspondia à realidade material da relação mantida entre os médicos e as empresas, pois os pagamentos eram vinculados à prestação de serviços, e não à participação nos resultados da sociedade. Desse modo, confirmou-se a validade do lançamento quanto ao imposto e aos juros, rejeitando-se a tese de que os valores deveriam permanecer como lucros isentos.

A divergência vencedora, entretanto, não manteve integralmente a penalidade originalmente aplicada. Embora tenha reconhecido a simulação e preservado a tributação dos valores como rendimentos do trabalho, a decisão aplicou a retroatividade benigna da Lei nº 14.689/2023, que reduziu o percentual da multa qualificada, e deu provimento parcial aos recursos apenas para reduzir a multa de ofício ao patamar de 100%. O resultado, em ambos os acórdãos, foi o provimento parcial por voto de qualidade, vencidos o relator Thiago Buschinelli Sorrentino e a conselheira Andressa Pegoraro Tomazela, que davam provimento integral, e vencido também o conselheiro Marcelo Valverde Ferreira da Silva, que dava provimento parcial em maior extensão.

Em síntese, os casos examinaram a validade fiscal da estrutura societária de sociedades destinadas à prestação de serviços de saúde e a natureza dos valores pagos a médicos admitidos como sócios. Este relator entendeu que o Fisco não comprovou suficientemente a simulação, que os elementos apontados poderiam ser compatíveis com sociedade simples de profissionais e que os recursos deveriam ser integralmente providos. A posição vencedora, redigida pela conselheira Sara, entendeu o oposto quanto ao mérito: considerou comprovada a simulação e manteve a reclassificação dos lucros como rendimentos tributáveis, mas reduziu a multa qualificada para 100% em razão da legislação superveniente mais benéfica.

Diante da circunstância de que a atual composição deste Colegiado ainda não foi recomposta de modo tendente à estabilidade, se não houver indicação em sentido contrário, por

manifestação dos colegas que participarem da sessão de julgamento, entendendo ausentes os requisitos que ensejariam a revisão desse entendimento.

4 MÉRITO

4.1 QUADRO

Fundamento autônomo	Síntese do fundamento do lançamento	Síntese do acórdão recorrido	Síntese da razão recursal
1 Higidez formal e material da estrutura societária	A fiscalização não negou a existência formal da sociedade limitada, mas concluiu que a estrutura foi empregada para conferir aparência societária a relações de prestação de serviços. Considerou que os atos formais não correspondiam à realidade econômica dos pagamentos.	A DRJ entendeu que a regular constituição formal não impedia o reconhecimento da simulação, pois a estrutura societária teria servido para ocultar a contratação de médicos contribuintes individuais.	Os recorrentes afirmam que a sociedade cumpre integralmente os requisitos do Código Civil, com contrato regularmente registrado, quotas integralizadas, deliberações, balanços e aprovação anual de contas, inexistindo fundamento para desconsiderá-la.
2 Existência da <i>affectio societatis</i>	O lançamento concluiu que os médicos não pretendiam associar-se, assumir riscos ou desenvolver empreendimento comum, mas apenas ocupar vagas de trabalho e receber valores por hora ou procedimento.	O acórdão considerou que a participação de 0,01%, a rotatividade, a ausência de gestão e os pagamentos ligados ao trabalho demonstravam inexistência de vontade associativa.	O recurso sustenta que a <i>affectio societatis</i> se presume da constituição regular e foi confirmada pela integralização das quotas, pela participação societária e pela adesão voluntária dos médicos ao modelo empresarial.
3 Participações societárias ínfimas e assimetria entre os sócios	A concentração de mais de 99% do capital e de todos os poderes administrativos em Cynthia, em contraste com dezenas de médicos titulares de 0,01%, foi tomada como indício de artificialidade da estrutura.	A DRJ considerou a disparidade societária relevante quando apreciada em conjunto com a falta de poder de gestão, a rotatividade e a remuneração vinculada aos serviços.	Os recorrentes argumentam que o Código Civil admite quotas desiguais e concentração da administração, não havendo regra que exija igualdade entre participações ou poderes para o reconhecimento da condição de sócio.
4 Legalidade da distribuição desproporcional de lucros	A fiscalização reconheceu abstratamente a possibilidade de distribuição desproporcional, mas concluiu que, no caso, não havia distribuição de lucros: os valores decorriam exclusivamente das horas ou procedimentos realizados.	O acórdão afirmou que a controvérsia não residia na validade abstrata da distribuição desproporcional, mas na inexistência concreta de lucros efetivamente distribuídos.	O recurso invoca o art. 1.007 do Código Civil e a cláusula contratual que vinculava os resultados aos negócios gerados por cada sócio, defendendo a litude da distribuição desproporcional.
5 Existência de lucros apurados, contabilizados e aprovados	O lançamento destacou a inexistência de balancetes intermediários e de ajustes entre os valores antecipados e o lucro definitivo. Considerou que as atas e planilhas anuais não demonstravam que os pagamentos mensais decorreram de resultados efetivamente apurados.	A DRJ entendeu que a ausência de complementação ou devolução após o encerramento dos exercícios era incompatível com autênticas antecipações de lucros.	Os recorrentes alegam que foram elaborados balanços e demonstrações de resultados, apresentadas planilhas e realizadas reuniões anuais nas quais as contas e as distribuições de lucros foram aprovadas.
6 Vedação à alteração de institutos de direito privado pelo Fisco	A fiscalização afirmou não estar anulando a sociedade ou seus atos entre as partes, mas apenas reconhecendo sua ineficácia perante a Fazenda e tributando os pagamentos conforme sua natureza real, com fundamento nos arts. 109 e 118 do CTN.	O acórdão aplicou a primazia da realidade sobre a forma e entendeu que a denominação contratual ou contábil não impediria a tributação de pagamentos cuja substância fosse remuneratória.	O recurso sustenta violação ao art. 110 do CTN, porque a Administração teria deformado os conceitos civis de sociedade, sócio e distribuição de lucros para alcançar riqueza não abrangida pela hipótese tributária.
7 Planejamento tributário lícito	O lançamento qualificou a estrutura como simulação voltada à supressão de contribuição previdenciária e à falta de retenção do imposto de renda, e não como escolha lícita entre alternativas	A DRJ concluiu que não houve mera economia fiscal decorrente de atos verdadeiros, mas alteração deliberada da aparência dos pagamentos para ocultar	Os recorrentes afirmam que a adoção da sociedade limitada e da distribuição desproporcional representa elisão fiscal, amparada pela autonomia privada, pela livre iniciativa e pelo direito de

Fundamento autônomo	Síntese do fundamento do lançamento	Síntese do acórdão recorrido	Síntese da razão recursal
8 Precedentes administrativos, soluções de consulta e julgados judiciais favoráveis	negociais. O lançamento não afastou a jurisprudência abstrata sobre distribuição desproporcional, mas considerou-a inaplicável porque os pagamentos não teriam sido precedidos de apuração de lucro nem lastreados em resultados sociais.	remuneração. A DRJ distinguiu os precedentes invocados, afirmando que eles tratavam de contribuintes com contabilidade regular, lucros efetivamente apurados e distribuição demonstrada.	propriedade. O recurso invoca decisões do CARF, do Poder Judiciário e a Solução de Consulta Cosit nº 46/2010 para sustentar a legalidade da distribuição antecipada e desproporcional de lucros em sociedades profissionais.
9 Inexistência de obrigação de pagamento de pró-labore mínimo	A fiscalização não fundamentou a exigência na ausência de pró-labore mínimo, mas na constatação de que os pagamentos efetuados eram, materialmente, contraprestações por serviços.	A DRJ igualmente não afirmou existir obrigação abstrata de pró-labore, mas requalificou os valores por sua vinculação direta às horas e aos procedimentos.	Os recorrentes sustentam que nenhuma norma obriga o sócio a receber pró-labore e que sua remuneração pode decorrer exclusivamente de lucros.
10 Assunção dos riscos e deveres próprios da condição de sócio	O lançamento concluiu que os médicos não participavam dos riscos, receitas, despesas ou resultados globais; receberiam valores fixos pelo trabalho mesmo na hipótese de prejuízo da empresa.	A DRJ considerou que a condição formal de quotista não superava os elementos que indicavam ausência de risco empresarial e de participação material no empreendimento.	O recurso afirma que os médicos integralizaram quotas, submeteram-se às responsabilidades civis dos sócios, participaram das deliberações e assumiram o risco de receber conforme os negócios gerados.
11 Ausência de demonstração de vínculo empregatício ou de relação substitutiva	A fiscalização classificou os médicos como contribuintes individuais autônomos, e não necessariamente como empregados. O fato gerador decorreu da remuneração paga por pessoa jurídica a pessoas físicas prestadoras de serviços.	A DRJ registrou expressamente que a inexistência de vínculo de emprego não afastava a contribuição previdenciária, pois a incidência alcança a remuneração dos autônomos.	O recurso alega que a fiscalização afastou a condição de sócio sem demonstrar os requisitos da relação de emprego ou definir adequadamente outra relação jurídica, deixando os profissionais em um "limbo jurídico".
12 Autonomia profissional dos médicos	Para a fiscalização, a autonomia na execução dos serviços não eliminava a condição de contribuinte individual nem transformava a remuneração por hora em lucro societário.	A DRJ entendeu que a autonomia reconhecida em outras instâncias reforçava o enquadramento como prestadores autônomos remunerados.	Os recorrentes afirmam que os médicos eram gestores de seu tempo e de suas escolhas, sem subordinação, o que confirmaria a legitimidade da organização societária.
13 Insuficiência das reclamações trabalhistas	O lançamento utilizou quatro ações trabalhistas como elementos corroborativos de que os médicos recebiam por hora e não percebiam participação nos lucros.	A DRJ considerou que as ações não constituíam a única prova, mas confirmavam as folhas de pagamento, a contabilidade e as declarações da própria empresa.	O recurso sustenta que quatro reclamações representam amostra irrisória diante do número de sócios e não poderiam fundamentar conclusão geral sobre a sociedade.
14 Falta de contemporaneidade das reclamações	A fiscalização utilizou os relatos trabalhistas como evidências do modo de funcionamento da estrutura, embora alguns se referissem a períodos anteriores.	A DRJ não lhes atribuiu valor isolado e entendeu que seu conteúdo era compatível com as provas diretas relativas aos exercícios de 2020 a 2022.	Os recorrentes afirmam que os reclamantes não integravam o quadro social no período fiscalizado e que seus relatos não poderiam demonstrar irregularidades nos anos objeto da autuação.
15 Ausência de questionamento pela maioria dos médicos	O lançamento considerou as características objetivas dos pagamentos e da estrutura, não atribuindo valor decisivo ao fato de a maioria dos profissionais não ter ajuizado ações.	O acórdão privilegiou as provas contábeis, as folhas de pagamento e a sistemática operacional, e não a quantidade de médicos que contestaram judicialmente o vínculo.	O recurso afirma que a inexistência de insurgência da esmagadora maioria dos sócios evidencia sua concordância com a estrutura e reduz o valor probatório das poucas ações selecionadas.
16 Arquivamento do inquérito pelo Ministério Público do Trabalho	O lançamento não acolheu o arquivamento do inquérito como impeditivo da autuação tributária, pois seu objeto era distinto e os fatos fiscais decorreram da natureza dos pagamentos.	A DRJ afirmou a independência das instâncias. Entendeu que o reconhecimento de autonomia pelo MPT não afastava, mas corroborava, a condição de contribuinte individual.	Os recorrentes sustentam que o MPT reconheceu não se tratar de associação fraudulenta e qualificou os médicos como profissionais autônomos e gestores de suas escolhas, conclusão que deveria ser prestigiada por segurança jurídica.
17 Médicos não formalizados como sócios de fato	A fiscalização separou os pagamentos feitos a médicos que nunca foram sócios e aos que receberam fora do período societário, entendendo que, nessas	A DRJ rejeitou a tese de sociedade de fato porque os pagamentos continuavam vinculados às horas ou aos procedimentos, sem	O recurso invoca a teoria da aparência, a boa-fé objetiva e a primazia da substância sobre a forma para reconhecer como sócios de fato os médicos que já atuavam

Fundamento autônomo	Síntese do fundamento do lançamento	Síntese do acórdão recorrido	Síntese da razão recursal
18 Demora burocrática na formalização societária	situações, nem formalmente poderia haver distribuição de lucros. O lançamento reconheceu a demora nas alterações, mas entendeu que ela revelava a inviabilidade operacional da “engenharia” empregada e explicou os pagamentos feitos antes do ingresso formal ou a médicos jamais incluídos.	participação em resultados. A DRJ considerou que o início da prestação e dos pagamentos antes do ingresso — ou sem ingresso posterior — reforçava a natureza remuneratória.	enquanto se processava a alteração contratual. Os recorrentes afirmam que a coleta de assinaturas e o registro na Junta Comercial eram demorados e que a falta temporária de formalização não eliminava a vontade associativa existente desde o início.
19 Inaplicabilidade autônoma do art. 124, I, do CTN	O lançamento aplicou o art. 124, I, em razão do interesse comum atribuído à administradora e também o art. 135, III, por sua atuação direta nos atos qualificados como fraudulentos.	A DRJ manteve a responsabilidade com base tanto na participação central de Cynthia na estrutura quanto na prática de atos com infração de lei.	O recurso sustenta que o art. 124, I, não é norma autônoma de inclusão de terceiros no polo passivo, servindo apenas para disciplinar a solidariedade entre sujeitos já definidos por lei.
20 Inexistência de interesse jurídico comum no fato gerador	A fiscalização considerou que Cynthia tinha interesse comum porque controlava a sociedade, administrava a operação, representava os médicos e se beneficiava do lucro ampliado pela supressão dos tributos.	A DRJ entendeu configurado interesse direto e preponderante no resultado da fraude, além da atuação conjunta na situação tributada.	O recurso diferencia interesse econômico de interesse jurídico e afirma que Cynthia não ocupava o mesmo polo da relação que constituiu os fatos geradores nem recebeu os pagamentos tributados.
21 Ausência de prova individualizada da conduta de Cynthia	O lançamento apontou que Cynthia era a única administradora, detinha mais de 99% do capital, assinava contratos, representava dezenas de médicos e teria sido a principal beneficiária da sistemática.	A DRJ qualificou-a como figura central, arquiteta e beneficiária do esquema, entendendo suficientemente individualizada sua participação.	O recurso afirma que sua responsabilidade foi presumida a partir da condição de sócia majoritária e administradora, sem prova concreta de ato doloso, confusão patrimonial, sonegação ou conluio.
22 Inaplicabilidade do art. 135, III, do CTN	Para a fiscalização, a simulação deliberada, praticada por intermédio da única administradora, constituiu infração de lei diretamente relacionada à supressão tributária.	A DRJ concluiu que não se tratava de mero atraso ou erro, mas de atos dolosos e simulados enquadráveis no art. 135, III.	O recurso sustenta que o dispositivo exige ato pessoal com excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou estatuto, acompanhado de nexo causal, requisitos que não teriam sido demonstrados.
23 Mero inadimplemento tributário	O lançamento afastou essa caracterização porque entendeu que houve ocultação da natureza dos pagamentos, falta de declaração dos médicos como contribuintes individuais e contabilização dos honorários como lucros.	A DRJ considerou inaplicável a Súmula nº 430 do STJ, pois não se tratava de simples inadimplemento, mas de simulação deliberada.	Os recorrentes afirmam que as operações foram registradas, as notas fiscais emitidas e as informações disponibilizadas, inexistindo ocultação; assim, eventual débito decorreria apenas de interpretação tributária divergente.
24 Ausência de fraude e conluio para qualificação da multa	A fiscalização considerou fraudulentas a atribuição de aparência societária aos médicos e a classificação dos pagamentos como lucros. Reconheceu conluio porque os beneficiários declararam os valores como rendimentos isentos.	A DRJ entendeu que a estrutura e a sistemática revelavam intenção de alterar as características essenciais dos pagamentos e impedir a incidência tributária.	O recurso sustenta que a qualificação exige prova inequívoca do dolo, não bastando presunções ou indícios extraídos da adoção de estrutura societária admitida pela legislação.
25 Controvérsia jurídica incompatível com o dolo	O lançamento entendeu que a existência de precedentes sobre distribuição desproporcional não legitimava a simulação constatada no caso concreto.	A DRJ afirmou que os precedentes favoráveis tratavam de situações distintas e não constituíam salvo-conduto para atribuir aparência de lucro a remunerações.	Os recorrentes sustentam que a jurisprudência administrativa e judicial e as orientações da Receita demonstram dúvida objetiva sobre a matéria, incompatível com evidente intuito de fraude.
26 Caráter confiscatório e desproporcional da multa	A fiscalização aplicou a multa qualificada de 100%, por ser mais benéfica que o percentual anteriormente vigente, com fundamento na fraude e no conluio reconhecidos.	A DRJ manteve integralmente o percentual por considerar presentes as hipóteses legais de qualificação.	Subsidiariamente, os recorrentes afirmam que a multa é confiscatória e viola a proporcionalidade, requerendo sua exclusão ou redução ao menor patamar legal.

Como se vê, apesar da plethora de argumentos consistentes, a controvérsia pode ser consolidada em cinco eixos:

- a) **Natureza dos pagamentos:** para a fiscalização e a DRJ, os valores constituíram remuneração por serviços; para os recorrentes, foram antecipações e distribuições desproporcionais de lucros.
- b) **Realidade da relação societária:** o lançamento e o acórdão identificaram sociedade apenas aparente para os médicos minoritários; o recurso sustenta sociedade formal e materialmente válida, inclusive quanto aos sócios de fato.
- c) **Valor das provas:** a acusação apoia-se principalmente nas folhas de pagamento, nos registros contábeis, na falta de balancetes intermediários, na inexistência de ajustes e nos pagamentos anteriores ou estranhos ao período societário; o recurso enfatiza contratos, atas, balanços, aprovação de contas, precedentes e a conclusão do MPT.
- d) **Elemento subjetivo:** a fiscalização e a DRJ reconheceram simulação dolosa, fraude e conluio; o recurso sustenta planejamento tributário lícito ou, no máximo, divergência interpretativa.
- e) **Responsabilidade e penalidade:** a acusação atribui atuação central e benefício direto à administradora e aplica multa qualificada; o recurso nega interesse jurídico comum, infração pessoal, dolo e proporcionalidade da sanção.

A fiscalização assentou sua conclusão central no fato de que o valor depositado correspondia exatamente à multiplicação das horas ou atendimentos pelo preço previamente fixado, sem balancetes intermediários, confronto com os resultados anuais ou ajustes posteriores. O acórdão recorrido acolheu essa leitura, concluindo que os pagamentos eram contraprestações por serviços, que a condição societária constituía mera aparência e que os precedentes relativos à distribuição desproporcional pressupunham efetiva apuração de lucros e contabilidade apta a demonstrá-los.

O recurso, em sentido oposto, sustenta a validade da sociedade e da distribuição desproporcional, a existência de atos contábeis e societários regulares, a ausência de prova de vínculo ou de fraude, a impropriedade da responsabilização da administradora e, subsidiariamente, a impossibilidade de manutenção da multa qualificada.

4.2 FUNDAMENTO DETERMINANTE PARA A OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - AUSÊNCIA DE BALANCETES E DA NÃO COMPROVAÇÃO DE LUCROS DISTRIBUÍVEIS

A controvérsia, neste ponto, não diz respeito à possibilidade abstrata de uma sociedade limitada distribuir lucros de maneira antecipada ou desproporcional à participação de cada sócio no capital social. Tais faculdades, em princípio, podem decorrer da legislação civil e da autonomia contratual. O que se deve examinar é questão anterior e logicamente indispensável: se os valores pagos mensalmente aos médicos correspondiam, de fato, a lucros existentes e passíveis de distribuição.

A autoridade fiscal constatou que os pagamentos realizados aos médicos eram determinados mediante a multiplicação do número de horas trabalhadas — ou de procedimentos efetuados — por valores previamente fixados para cada profissional. Segundo as planilhas apresentadas pela própria contribuinte, o montante depositado mensalmente correspondia exatamente ao produto entre a quantidade de serviços prestados e o preço unitário ajustado.

A fiscalização registrou, ainda, que a contribuinte declarou não possuir balancetes ou outros levantamentos contábeis intermediários elaborados durante os exercícios de 2020, 2021 e 2022. Também informou não terem ocorrido, após o encerramento desses exercícios, pagamentos complementares, restituições ou quaisquer outros ajustes dos valores que haviam sido registrados como antecipações de dividendos.

A partir desses elementos, o lançamento concluiu que os pagamentos mensais não eram determinados com base em resultado contábil intermediário, estimativa de lucro, disponibilidade financeira distribuível ou qualquer outro parâmetro associado ao desempenho econômico da sociedade. O único cálculo realizado era o das horas ou dos procedimentos atribuídos a cada médico.

A inexistência de posterior confronto entre os valores antecipados e os resultados definitivos também foi considerada incompatível com a natureza atribuída aos pagamentos. Para a fiscalização, se as quantias fossem efetivamente adiantamentos de lucros, seria necessário, ao final do período de apuração, verificar se os resultados realizados comportavam os valores antecipados e, conforme o caso, promover complementações, compensações ou devoluções.

Por essa razão, a autoridade lançadora entendeu que a escrituração dos valores em contas denominadas “adiantamentos de lucros” ou “dividendos antecipados” não refletia sua efetiva natureza. Os pagamentos teriam sido feitos como contraprestação pelos serviços médicos e apenas posteriormente classificados contabilmente como distribuição de resultados.

Os recorrentes sustentam que a sociedade mantinha escrituração regular e elaborava, ao término de cada exercício, inventário, balanço patrimonial e demonstração de resultado. Afirmam que as contas da administração e a distribuição dos lucros eram submetidas a reuniões de sócios e regularmente aprovadas, sem ressalvas.

Acrescentam que foram apresentadas atas referentes aos exercícios fiscalizados e planilhas demonstrativas dos valores distribuídos. Nessas reuniões, teriam sido expostos os resultados anuais e ratificada a sistemática de distribuição antecipada e desproporcional de lucros, segundo os negócios gerados por cada sócio.

Defendem, ainda, que o art. 1.007 do Código Civil permite a distribuição desproporcional e que o contrato social previa critério específico de repartição dos resultados. Para os recorrentes, o fato de os valores variarem conforme a contribuição de cada médico para a formação das receitas não os transformaria em remuneração por serviços, pois seria legítimo atribuir maior parcela dos resultados ao sócio que gerasse mais negócios para a sociedade.

Também invocam precedentes administrativos segundo os quais sociedades formadas por profissionais podem distribuir lucros antecipada e desproporcionalmente, desde que haja previsão contratual e contabilidade regular. Sustentam, nesse contexto, que a fiscalização teria desconsiderado documentos contábeis e societários válidos e imposto requisito não previsto na legislação civil.

Por fim, argumentam que a aprovação anual das contas e dos valores distribuídos seria suficiente para confirmar a existência dos lucros e convalidar as antecipações realizadas ao longo dos exercícios.

As alegações recursais não afastam a conclusão do lançamento.

É necessário distinguir a regularidade geral da escrituração contábil da demonstração específica de que determinado pagamento correspondeu a lucro distribuível. A elaboração de balanço ao final do exercício e a aprovação posterior das contas sociais não comprovam, por si só, que cada valor pago mensalmente durante o ano encontrava suporte em resultado positivo já apurado ou razoavelmente estimado.

A distribuição de lucros pressupõe, antes de tudo, a existência de lucro. Não basta que o pagamento seja efetuado a pessoa formalmente qualificada como sócia, nem que seja lançado em conta contábil com denominação societária. É indispensável que haja vínculo demonstrável entre a quantia distribuída e resultado econômico produzido pela sociedade.

Quando a distribuição ocorre após o encerramento do exercício, esse vínculo pode ser verificado nas demonstrações contábeis definitivas. Quando ocorre antecipadamente, antes do fechamento anual, torna-se necessário algum instrumento contemporâneo de apuração que permita identificar a existência de resultado disponível até aquele momento. Essa função é normalmente desempenhada por balanços ou balancetes intermediários, aptos a confrontar receitas, custos, despesas e demais elementos formadores do resultado.

Não se afirma, com isso, que determinada espécie ou nomenclatura de documento contábil constitua requisito civil absoluto para todo e qualquer adiantamento. O ponto decisivo é probatório: sem apuração intermediária, ou outro elemento equivalente capaz de demonstrar a

formação de lucro no momento dos pagamentos, não há base objetiva para qualificá-los como antecipações de resultado.

No caso concreto, a própria contribuinte informou que não elaborou balancetes ou levantamentos contábeis intermediários durante os exercícios fiscalizados. Assim, os pagamentos mensais não foram precedidos de qualquer verificação contábil da existência de lucros acumulados ou correntes disponíveis para distribuição.

Além disso, os valores não eram calculados como percentual de resultado, rateio de excedente, adiantamento estimado ou parcela de lucro apurado. Eram obtidos por operação aritmética diretamente vinculada à atividade pessoal de cada médico: quantidade de horas ou procedimentos multiplicada por preço previamente estabelecido.

Esse critério não é apenas um modo desproporcional de dividir lucros. Trata-se de método próprio de remuneração de serviços. A distribuição desproporcional permite que sócios recebam parcelas diferentes de um resultado societário existente; ela não converte automaticamente em lucro qualquer pagamento definido com base no volume individual de trabalho.

A cláusula contratual que autoriza distribuir resultados segundo os negócios gerados pelos sócios não altera essa conclusão. A previsão somente pode operar sobre resultado efetivamente apurado. Ela disciplina como repartir o lucro, mas não substitui a demonstração de que o lucro existia. Em outras palavras, a regra contratual de distribuição resolve o problema da proporção entre os sócios, não o problema da formação da base distribuível.

Também não procede a alegação de que as atas anuais teriam confirmado a natureza dos pagamentos. As atas registram a aprovação posterior das contas e da sistemática utilizada, mas não demonstram que, em cada mês, havia resultado suficiente para suportar as quantias pagas. A ratificação societária não supre a ausência de suporte contábil contemporâneo nem modifica a natureza econômica de pagamentos já realizados segundo horas e procedimentos.

A ausência absoluta de ajustes ao final dos exercícios reforça essa conclusão. Antecipações verdadeiras estão sujeitas ao resultado definitivo. Se o lucro realizado for superior ao estimado, pode haver complementação; se for inferior, torna-se necessária compensação, restituição ou redução de distribuições futuras. No presente caso, não ocorreu qualquer confronto individual entre os valores pagos e o lucro final atribuído a cada sócio.

Isso revela que o resultado anual não funcionava como limite, condição ou referência para os pagamentos. Os médicos recebiam integralmente os valores calculados por sua produção, e esses valores permaneciam definitivos, independentemente do desempenho global da sociedade.

A aprovação anual das contas, portanto, não transformou os pagamentos anteriores em lucros. No máximo, confirmou contabilmente valores já pagos por critério alheio à

apuração do resultado. A classificação contábil posterior não prevalece sobre a realidade revelada pelos próprios documentos da contribuinte.

Os precedentes invocados no recurso igualmente não alteram o desfecho. Os julgados que admitem distribuição antecipada ou desproporcional de lucros partem da premissa de que os resultados foram efetivamente apurados e de que a contabilidade permite estabelecer correspondência entre o lucro realizado e os valores distribuídos. Não se extrai desses precedentes autorização para tratar como dividendos pagamentos fixados exclusivamente em razão de horas trabalhadas, sem apuração intermediária e sem ajuste posterior.

Não há, portanto, oposição entre a legislação civil e a exigência tributária. Reconhece-se a possibilidade jurídica de distribuição desproporcional; o que não se reconhece, por falta de demonstração, é que os valores discutidos constituíssem lucros. A controvérsia não se resolve pela validade abstrata da cláusula contratual, mas pela qualificação dos fatos concretamente verificados.

A prova produzida indica que os pagamentos eram certos quanto ao critério, definitivos quanto ao valor e diretamente proporcionais aos serviços executados. Em contrapartida, não há demonstração de resultado intermediário, de lucro disponível no momento de cada pagamento ou de posterior ajuste com base nas demonstrações anuais.

Esse conjunto de circunstâncias impede considerar as quantias como antecipações de lucros. A denominação utilizada na escrituração e a aprovação societária posterior não são suficientes para afastar a natureza remuneratória evidenciada pela forma de cálculo e pela ausência de vínculo com os resultados da empresa.

Conclui-se, assim, pela manutenção do entendimento de que os valores pagos aos médicos constituíram contraprestação pelos serviços prestados e integraram a base de cálculo da contribuição previdenciária patronal prevista no art. 22, III, da Lei nº 8.212/1991.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

4.3 FUNDAMENTO DETERMINANTE - MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

A autoridade fiscal aplicou a multa de ofício no percentual de 100%, com fundamento no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, por entender configuradas fraude e atuação concertada entre a sociedade e os beneficiários dos pagamentos.

A controvérsia exige verificar se as circunstâncias apuradas revelam apenas erro de interpretação, inadequação contábil ou falta de recolhimento ou, diversamente, conduta conscientemente orientada a modificar a apresentação dos fatos relevantes para a incidência tributária.

A fiscalização partiu da premissa de que a SAUDEX contratava médicos pessoas físicas para executar os serviços necessários ao cumprimento de seus contratos com os

tomadores. Os profissionais eram remunerados mensalmente em função das horas trabalhadas ou dos procedimentos realizados, mediante valores unitários previamente estabelecidos.

Apesar disso, a maior parte dos médicos era formalmente incluída no contrato social com participação de 0,01% do capital, e os pagamentos correspondentes eram contabilizados como antecipações de lucros ou dividendos. Para a autoridade lançadora, essa estrutura alterava apenas a aparência jurídica dos pagamentos, sem modificar sua origem material no trabalho pessoal dos profissionais.

A fiscalização considerou especialmente relevantes os seguintes elementos:

- a correspondência exata entre os valores pagos e a multiplicação das horas ou procedimentos pelos preços previamente ajustados;
- a inexistência de balancetes ou levantamentos intermediários que demonstrassem lucros disponíveis nos momentos dos pagamentos;
- a ausência de complementações, restituições ou compensações após a apuração dos resultados anuais;
- o pagamento de valores antes do ingresso formal de diversos médicos na sociedade;
- a realização de pagamentos a profissionais que jamais integraram o contrato social;
- a elevada rotatividade do quadro societário;
- a concentração de praticamente todo o capital e de todos os poderes administrativos em uma única sócia;
- a classificação dos rendimentos como isentos também nas declarações pessoais dos beneficiários.

Diante desse conjunto, a fiscalização entendeu que a forma societária não foi apenas utilizada como opção empresarial legítima, mas instrumentalizada para conferir aos honorários profissionais aparência de lucros isentos e não sujeitos à contribuição previdenciária.

A alteração consciente das características apresentadas dos pagamentos, com o objetivo de evitar a incidência tributária, foi enquadrada como fraude, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502/1964. A autoridade também reconheceu conluio, por considerar que os médicos aderiram à estrutura e trataram os valores recebidos como rendimentos isentos.

Em razão dessas conclusões, aplicou-se a multa qualificada de 100%, percentual previsto pela legislação superveniente mais benéfica, em substituição ao percentual de 150% anteriormente vigente, com fundamento no art. 106, II, “c”, do CTN.

Os recorrentes sustentam que não houve fraude, sonegação ou conluio, mas adoção de estrutura societária permitida pelo direito privado. A distribuição desproporcional de lucros seria expressamente autorizada pelo Código Civil e prevista no contrato social da empresa.

Afirmam que a sociedade mantinha escrituração contábil, elaborava demonstrações anuais e submetia suas contas e distribuições de resultados à aprovação dos sócios. A conduta, portanto, não teria sido clandestina nem destinada a impedir o conhecimento dos fatos pela Administração Tributária.

Acrescentam que existem precedentes do CARF, decisões judiciais e orientação da própria Receita Federal reconhecendo a possibilidade de distribuição antecipada e desproporcional de lucros em sociedades de profissionais. A divergência sobre a aplicação desses entendimentos ao caso concreto demonstraria controvérsia jurídica objetiva, incompatível com o evidente intuito de fraude.

Argumentam também que a qualificação da multa exige prova inequívoca da conduta dolosa, não sendo suficientes presunções fundadas na estrutura societária, na forma de escrituração ou na falta de recolhimento.

Subsidiariamente, alegam que o percentual aplicado possui efeito confiscatório e viola o postulado da proporcionalidade, por impor consequência excessiva em relação à infração imputada. Requerem, assim, a exclusão da qualificação ou a redução da penalidade ao patamar ordinário.

As razões recursais não afastam a qualificação da multa.

A aplicação da penalidade agravada não pode decorrer automaticamente da falta de pagamento do tributo nem da simples requalificação jurídica de determinada operação. É indispensável identificar elementos que demonstrem comportamento consciente voltado a impedir ou retardar o conhecimento do fato gerador, ou a modificar suas características essenciais, de modo a reduzir ou evitar a obrigação tributária.

Essa demonstração, contudo, não exige confissão expressa do contribuinte. O elemento subjetivo pode ser inferido de circunstâncias objetivas, desde que estas sejam convergentes, consistentes e incompatíveis com explicação razoável fundada em erro ou divergência interpretativa.

No caso, a qualificação não foi sustentada apenas na existência de distribuição desproporcional de lucros. Tampouco decorreu exclusivamente da participação reduzida dos médicos no capital social. O fundamento encontra-se na combinação entre a forma de cálculo dos pagamentos, a inexistência de suporte contábil contemporâneo e a utilização reiterada da condição formal de sócio para afastar a incidência tributária.

Os valores pagos não eram definidos com base em lucro intermediário, resultado acumulado, percentual sobre resultado disponível ou qualquer outra grandeza societária. Eram

previamente determináveis a partir do número de horas ou procedimentos executados por cada médico.

Esse dado era conhecido pela contribuinte, pois resultava de suas próprias folhas e planilhas. Também era de seu conhecimento que não havia balancetes intermediários nem posterior confronto individual entre os valores pagos e os lucros efetivamente apurados ao final dos exercícios.

Não se tratou, portanto, de antecipar valores com base em resultado estimado que, por erro, veio a revelar-se insuficiente. A apuração do lucro não integrava o mecanismo de determinação ou confirmação dos pagamentos. O valor devido ao médico era fixado e tornado definitivo pelo trabalho executado.

A circunstância de os pagamentos terem sido registrados na contabilidade não exclui a fraude. O art. 72 da Lei nº 4.502/1964 não exige ocultação material absoluta da operação. Também alcança a conduta destinada a excluir ou modificar as características essenciais do fato relevante para a incidência.

No presente caso, os pagamentos foram registrados, mas sob categoria jurídica que lhes retirava a natureza de remuneração e, por consequência, os efeitos previdenciários correspondentes. A irregularidade apontada reside justamente na apresentação formal dos honorários como lucros societários.

A emissão de notas fiscais pela empresa aos tomadores dos serviços igualmente não esclarecia a natureza dos pagamentos feitos aos médicos. Esses documentos demonstravam as receitas obtidas pela sociedade perante seus clientes, mas não revelavam, por si, se os valores posteriormente destinados aos profissionais constituíam lucros ou contraprestações por serviços.

Também é relevante que a sistemática não se limitou aos profissionais que, no momento dos pagamentos, figuravam formalmente como sócios. Foram identificados valores pagos antes do ingresso no contrato social e a médicos que nunca chegaram a integrá-lo.

Essas situações não representam episódios estranhos ao modelo. Ao contrário, revelam que o pagamento decorria da execução dos serviços, enquanto a formalização societária era utilizada, quando possível, para conferir aos valores tratamento tributário diverso.

A alegação de demora nos registros perante a Junta Comercial não explica os pagamentos feitos a profissionais jamais incluídos no quadro social. Tampouco explica por que os valores eram determinados e pagos antes de qualquer apuração de resultados.

O conjunto evidencia, assim, que a condição societária não determinava o direito ao pagamento. Era o trabalho realizado que gerava o crédito do profissional. A condição formal de sócio atuava como elemento de qualificação posterior desse pagamento.

A controvérsia jurídica invocada pelos recorrentes também não afasta a qualificação.

É certo que existem precedentes reconhecendo a legalidade de distribuições antecipadas e desproporcionais de lucros. Esses julgados, entretanto, não autorizam a classificação indiscriminada de qualquer valor pago a sócio como lucro. Eles pressupõem a existência de resultado efetivamente apurado ou demonstrável e a correspondência entre a contabilidade e a realidade econômica da distribuição.

A dúvida jurídica seria relevante se a controvérsia se limitasse à validade de uma cláusula contratual de distribuição desproporcional ou à necessidade de pagamento de pró-labore. Não é essa, porém, a questão decisiva.

O que se constatou foi a falta de demonstração de lucros distribuíveis e a existência de pagamentos mensais diretamente vinculados ao volume de serviços. A jurisprudência que admite distribuição desproporcional não oferece amparo para tratar como lucros valores desvinculados de resultados sociais.

Por essa razão, os precedentes invocados não configuram orientação administrativa apta a gerar confiança legítima quanto à licitude da conduta concreta. As premissas fáticas são distintas.

A repetição da sistemática durante todo o período fiscalizado reforça a conclusão. Não se está diante de classificação isolada ou de equívoco eventual. O modelo envolvia ingresso formal de profissionais, procurações, sucessivas alterações contratuais, contas contábeis específicas e aplicação uniforme do tratamento tributário aos pagamentos.

A complexidade e a continuidade desses atos afastam a hipótese de falha meramente accidental. Revelam decisão organizacional consciente sobre a forma de contratação, contabilização e declaração dos valores.

Quanto ao conluio, a classificação dos rendimentos como isentos nas declarações pessoais dos médicos constitui elemento corroborativo da convergência de interesses. Não é necessário, contudo, demonstrar ajuste individual e específico com cada beneficiário para manter a multa, pois a fraude atribuída à própria contribuinte já é suficiente para a qualificação prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

Em outras palavras, ainda que não fosse possível afirmar a participação subjetiva uniforme de todos os médicos, permaneceria demonstrada a conduta da fonte pagadora de alterar conscientemente a natureza apresentada dos pagamentos para evitar a incidência da contribuição.

Não há sobreposição indevida entre esta conclusão e a responsabilidade atribuída à administradora. Naquele capítulo, examinou-se a vinculação pessoal de Cynthia aos atos de gestão e o nexo entre esses atos e os créditos lançados. Aqui, examina-se especificamente se a conduta da contribuinte preenche os requisitos para a aplicação da penalidade qualificada.

O conjunto probatório permite concluir que a contribuinte não apenas deixou de recolher contribuição cuja incidência posteriormente veio a ser reconhecida. Ela estruturou e

manteve mecanismo destinado a apresentar remunerações por serviços como distribuições de resultados, embora ausentes os elementos contábeis indispensáveis à existência desses resultados.

Está, assim, caracterizada ação consciente tendente a modificar característica essencial dos pagamentos e, por essa via, evitar a incidência tributária, enquadrando-se a conduta no conceito de fraude estabelecido pelo art. 72 da Lei nº 4.502/1964.

Os recorrentes sustentam, subsidiariamente, que a multa de 100% possui caráter confiscatório e viola a proporcionalidade.

A penalidade, entretanto, foi aplicada no percentual expressamente previsto no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996 para as hipóteses qualificadas. A autoridade administrativa julgadora não pode afastar norma legal vigente com fundamento em alegação genérica de inconstitucionalidade, conforme orientação consolidada na Súmula CARF nº 2.

Além disso, foi aplicado o percentual de 100%, mais favorável ao sujeito passivo do que o percentual de 150% vigente ao tempo de parte dos fatos, em observância à retroatividade benigna prevista no art. 106, II, “c”, do CTN.

Reconhecida a subsunção da conduta às hipóteses legais de qualificação, não cabe ao julgador administrativo substituir o percentual definido em lei por outro que considere subjetivamente mais adequado.

Diante da correspondência direta entre os pagamentos e os serviços executados, da inexistência de apuração intermediária de lucros, da ausência de ajustes posteriores, da utilização da condição formal de sócio para alterar o tratamento tributário dos valores e da aplicação reiterada e organizada dessa sistemática, encontra-se demonstrado o elemento subjetivo necessário à qualificação.

Voto, portanto, por manter a multa de ofício no percentual de 100%, aplicada nos termos do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, afastando os pedidos de redução ao percentual ordinário e de exclusão com fundamento em confisco ou desproporcionalidade.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

4.4 FUNDAMENTO DETERMINANTE DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE CYNTHIA KOZENIESKI AYALA DOS SANTOS

A responsabilidade atribuída a Cynthia Kozenieski Ayala dos Santos foi fundamentada, no lançamento, nos arts. 124, I, e 135, III, do Código Tributário Nacional. A análise deve distinguir os pressupostos próprios de cada dispositivo e evitar que a manutenção da sujeição passiva dependa, neste capítulo, de antecipação das conclusões pertinentes à qualificação da penalidade.

A autoridade fiscal registrou que Cynthia foi a única administradora da SAUDEX durante todo o período fiscalizado e que detinha participação superior a 99% do capital social. Conforme o contrato social, concentrava poderes para representar a sociedade, celebrar e rescindir contratos, movimentar contas bancárias, emitir ordens de pagamento e praticar isoladamente os atos de administração.

Também foi consignado que Cynthia celebrou os contratos com os tomadores dos serviços médicos e recebeu procurações de grande número dos profissionais incluídos no quadro societário. Tais instrumentos lhe conferiam poderes relacionados às alterações contratuais, ao ingresso e à retirada de sócios e à transferência de quotas.

A fiscalização considerou que essas circunstâncias demonstravam sua atuação efetiva na organização e na continuidade da estrutura adotada pela empresa. A inclusão formal dos médicos no quadro societário e a classificação dos valores pagos como antecipações de lucros dependeriam de atos praticados no âmbito da administração por ela exercida.

O lançamento apontou, ainda, que Cynthia se beneficiava economicamente da sistemática, por ser titular de praticamente todo o capital social e destinatária do resultado residual da atividade empresarial após os pagamentos efetuados aos médicos.

Com base nesses elementos, a autoridade entendeu configurado interesse comum na situação constitutiva dos fatos geradores, para fins do art. 124, I, do CTN. Considerou também que a atuação da administradora na implantação e na manutenção da forma de contratação, pagamento e contabilização dos valores caracterizava prática de atos com infração de lei, atraindo o art. 135, III, do mesmo Código.

Os recorrentes sustentam que o art. 124, I, do CTN não constitui norma autônoma de atribuição de responsabilidade tributária. A solidariedade apenas disciplinaria a relação entre sujeitos que já integrem o polo passivo por força de disposição legal específica, não sendo suficiente, isoladamente, para incluir terceiro na obrigação.

Alegam igualmente que o interesse comum previsto no dispositivo deve ser jurídico, e não meramente econômico. Sua configuração exigiria participação conjunta na própria situação tomada pela lei como fato gerador ou identidade de posição na relação jurídica subjacente. A condição de sócia majoritária, administradora ou beneficiária dos resultados não bastaria.

Argumentam que não houve individualização de ato ilícito praticado por Cynthia. A imputação teria decorrido apenas da concentração do capital e dos poderes de gestão, fatores que não autorizariam, por si sós, sua responsabilização.

Quanto ao art. 135, III, do CTN, afirmam que a responsabilidade pessoal exige demonstração de ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, além de relação causal entre esse ato e a obrigação tributária. A mera administração da sociedade ou a falta de pagamento do tributo seriam insuficientes.

Sustentam, ainda, que as operações estavam registradas, que foram emitidos os documentos fiscais pertinentes e que a fiscalização teve acesso à contabilidade e às informações solicitadas. Assim, eventual insuficiência de recolhimento decorreria apenas de divergência quanto à qualificação jurídica dos pagamentos.

Invocam, por fim, a Súmula nº 430 do Superior Tribunal de Justiça, segundo a qual o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, responsabilidade do sócio-gerente.

As razões recursais não afastam a responsabilidade reconhecida.

De início, cumpre registrar que a sujeição passiva de Cynthia não foi extraída unicamente de sua condição de sócia majoritária ou da designação formal como administradora. Esses dados foram considerados juntamente com elementos que demonstram participação concreta nos atos relevantes para a constituição dos créditos lançados.

Durante todo o período fiscalizado, Cynthia exerceu sozinha a administração da sociedade. Seus poderes abrangiam a celebração dos contratos dos quais provinham as receitas da empresa, a movimentação financeira e a prática dos atos necessários à condução do empreendimento.

Além disso, atuava como procuradora de numerosos médicos, com poderes relacionados à entrada e à saída desses profissionais do quadro societário e à transferência de suas quotas. Essa atuação não era periférica, pois a qualificação formal dos médicos como sócios constituía pressuposto da classificação dos pagamentos como lucros ou dividendos.

A estrutura examinada demandava decisões reiteradas sobre contratação, ingresso societário, retirada de profissionais, pagamento, escrituração e cumprimento das obrigações tributárias. Não se tratava de evento isolado, de erro contábil pontual ou de ato praticado à margem da administração.

É necessário, naturalmente, preservar a autonomia entre a pessoa jurídica e sua administradora. Essa distinção, contudo, não impede a responsabilização quando demonstrado que a pessoa natural participou diretamente dos atos de gestão que produziram a situação tributária examinada.

No caso, a concentração dos poderes administrativos, a assinatura dos contratos, a representação dos médicos e a condução das alterações societárias permitem vincular pessoalmente Cynthia à implantação e à manutenção do modelo utilizado pela empresa.

Quanto ao art. 124, I, do CTN, é correta a premissa recursal de que simples interesse econômico ou mera participação societária não bastam para estabelecer solidariedade. O dispositivo não pode ser aplicado de forma automática a todo sócio ou administrador que se beneficie dos resultados da empresa.

A situação dos autos, porém, não se limita a benefício econômico reflexo. Cynthia interveio nos atos jurídicos e materiais que permitiram à sociedade contratar os médicos,

qualificá-los formalmente como sócios e tratar os pagamentos como distribuições de resultados. Sua participação, portanto, relaciona-se diretamente à situação da qual decorreram as obrigações tributárias.

Ainda assim, não é necessário atribuir ao art. 124, I, função exclusiva ou autônoma de inclusão da recorrente no polo passivo. A manutenção da responsabilidade encontra fundamento suficiente no art. 135, III, do CTN.

Esse dispositivo não responsabiliza o administrador pelo simples fato de a sociedade ter deixado de pagar tributo. A incidência da Súmula nº 430 do STJ pressupõe precisamente situação de mero inadimplemento, desacompanhada de ato qualificado imputável ao gestor.

A hipótese examinada é distinta. Os créditos não decorreram apenas da falta posterior de pagamento de obrigação regularmente reconhecida. Resultaram da forma pela qual os vínculos com os médicos foram organizados e os pagamentos foram classificados, contabilizados e excluídos das declarações previdenciárias.

A infração atribuída à administradora consiste, portanto, nos atos de gestão que deram suporte à qualificação dos pagamentos como lucros, apesar de estes serem calculados diretamente segundo horas trabalhadas ou procedimentos realizados e não estarem vinculados à apuração de resultados distribuíveis.

A existência de registros contábeis e a apresentação de documentos à fiscalização não eliminam essa vinculação. O ponto controvertido não é a ocultação física dos pagamentos, mas a qualificação jurídica e contábil conferida a eles e seus efeitos sobre as obrigações tributárias.

Também se encontra demonstrado o nexo causal exigido pelo art. 135, III. A falta de declaração e de recolhimento das contribuições decorreu da opção administrativa de tratar os médicos como sócios e os respectivos pagamentos como antecipações de lucros. Esses atos integravam a esfera de decisão da única administradora e foram praticados mediante os poderes por ela exercidos.

Não se afirma, neste ponto, que toda divergência na interpretação da legislação tributária implique responsabilidade pessoal do administrador. Tampouco se antecipa a análise sobre a presença dos requisitos subjetivos necessários à multa qualificada. Para os fins do art. 135, III, basta reconhecer que a obrigação resultou de atos de gestão contrários à legislação aplicável, pessoalmente vinculados à administradora.

O benefício econômico decorrente da sistemática também não constitui fundamento isolado da responsabilidade. Ele apenas reforça a relação da recorrente com os fatos, pois, como detentora de quase todo o capital, recebia o resultado residual da atividade após os pagamentos aos médicos, favorecido pela ausência dos encargos incidentes sobre remunerações de contribuintes individuais.

Os precedentes invocados no recurso, que afastam a responsabilidade quando fundada exclusivamente no cargo de administrador ou na mera inadimplência, não se aplicam. Aqui, a imputação está acompanhada da identificação dos poderes exercidos e dos atos concretos relacionados à organização societária e à forma de pagamento.

Conclui-se, assim, pela manutenção da responsabilidade tributária de Cynthia Kozenieski Ayala dos Santos com fundamento no art. 135, III, do CTN, por sua atuação pessoal e determinante nos atos de gestão dos quais resultaram os créditos tributários. O art. 124, I, pode ser compreendido como fundamento adicional, diante de sua participação direta na situação, mas não é indispensável à manutenção da sujeição passiva.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

4.5 DEMAIS FUNDAMENTOS APLICADOS EXCLUSIVAMENTE DADO O PRINCÍPIO DO COLEGIADO

Nos termos do art. 114, § 12º, I do Regimento Interno do CARF (RICARF/2023), se não houver inovação nas razões recursais, nem no quadro fático-jurídico, o relator pode aderir à fundamentação coligida no acórdão-recorrido.

Assim, registro o seguinte trecho do acórdão-recorrido:

A Impugnante alega que a distribuição de resultados de forma desproporcional à participação no capital social é uma prática lícita, amparada por seu contrato social e pelo artigo 1.007 do Código Civil. Sustenta que os valores pagos aos médicos são, de fato, lucros da sociedade, e não remuneração por serviços.

A autoridade fiscal, por sua vez, demonstrou de forma inequívoca que os pagamentos não guardavam qualquer correlação com o resultado financeiro da empresa. A remuneração era calculada com base em critérios objetivos e fixos, alheios à apuração de lucros, como um valor predefinido por hora trabalhada ou por procedimento médico realizado.

A prova material trazida aos autos pela fiscalização é cabal. As folhas de pagamento, fornecidas pela própria Impugnante, detalham a sistemática de cálculo, como no exemplo da folha de maio de 2020, que indica valores de R\$ 80,00, R\$ 85,00 ou R\$ 90,00 por hora, sendo o total depositado na conta de cada profissional o produto exato das horas trabalhadas pelo respectivo valor/hora.

O direito tributário pauta-se pelo princípio da primazia da realidade sobre a forma. O nomen iuris atribuído a uma verba ("distribuição de lucros") não tem o condão de afastar a incidência tributária quando a essência econômica do fato é outra. No presente caso, a essência do pagamento não era a partilha de um resultado empresarial, mas a contraprestação por um serviço prestado.

A Impugnante confessa, em resposta à intimação fiscal, que "não possui balancetes ou outros levantamentos contábeis intermediários" e que "não houve pagamento de diferença de dividendos aos sócios após a apuração do resultado dos exercícios". Esta admissão é fatal para a sua tese. Uma genuína antecipação de lucros pressupõe, necessariamente, uma apuração posterior, ainda que ao final do exercício, para confrontar o valor adiantado com o lucro efetivamente devido ao sócio, resultando em complementação ou devolução de valores. A ausência completa de tal procedimento de ajuste confirma que os pagamentos mensais eram definitivos e calculados com base no trabalho, e não no capital.

Portanto, resta evidente que os valores pagos aos médicos possuem natureza jurídica de remuneração por serviços prestados na qualidade de contribuintes individuais, constituindo base de cálculo para a Contribuição Previdenciária Patronal, nos termos do artigo 22, inciso III, da Lei nº 8.212/91.

Da Caracterização da Simulação e da Ausência de Affectio Societatis

A defesa da Impugnante sustenta a higidez de sua constituição societária, afirmando que a affectio societatis deve ser presumida. Contudo, a presunção de boa-fé não é absoluta e cede diante de um conjunto probatório robusto em sentido contrário, como o que foi apresentado pela autoridade fiscal.

A simulação, no caso, está caracterizada pela criação de uma estrutura jurídica formal (sociedade limitada) com o único propósito de ocultar a verdadeira relação jurídica existente (contratação de serviços) e, com isso, suprimir tributos.

Diversos elementos fáticos, analisados em conjunto, demonstram a ausência da intenção de se associar por parte dos médicos. A estrutura societária, com uma sócia detendo mais de 99% do capital e a totalidade dos poderes, e dezenas de outros sócios com participações ínfimas de 0,01% e nenhum poder de gestão, já é um forte indício de anormalidade.

A elevadíssima rotatividade no quadro social, com constantes entradas e saídas de médicos, assemelha-se muito mais à dinâmica de um quadro de pessoal do que a de uma sociedade de capitais ou de pessoas. É inverossímil que sócios genuínos, com interesse no desenvolvimento do negócio, entrem e saiam da sociedade com a frequência e volume demonstrados.

A constatação de que médicos prestavam serviços e recebiam pagamentos antes mesmo de serem incluídos no contrato social é outra prova contundente contra a tese da defesa. Se o pagamento fosse "lucro de sócio", ele só poderia ser destinado a quem efetivamente ostentasse tal condição. O mesmo se aplica, com ainda mais força, aos casos de médicos que prestaram serviços, foram remunerados, mas jamais integraram o quadro societário.

Esses fatos demonstram que a condição de "sócio" era uma mera formalidade, uma "máscara", como bem definiu a fiscalização, imposta como condição para a prestação de serviços, e não o resultado de uma vontade livre e consciente de se

associar para partilhar riscos e resultados de um empreendimento comum. A affectio societatis não existia.

Da Análise das Provas e da Jurisprudência

A Impugnante busca amparo em precedentes do CARF e em uma decisão de arquivamento de inquérito pelo Ministério Público do Trabalho (MPT). Tais argumentos, contudo, não se sustentam quando confrontados com as particularidades do caso.

A jurisprudência citada pela defesa, que admite a distribuição desproporcional de lucros, não se amolda ao presente caso, pois trata de situações em que, apesar da desproporcionalidade, havia lucros efetivamente apurados e uma contabilidade regular que os demonstrava. Aqui, a questão não é a desproporcionalidade da distribuição, mas a própria inexistência de uma distribuição de lucros, sendo os pagamentos, em sua essência, honorários por serviços.

Quanto ao arquivamento do inquérito pelo MPT, é preciso ressaltar a independência das instâncias. O MPT apura a existência de fraude às leis trabalhistas, cujo foco é a caracterização ou não do vínculo de emprego, com seus requisitos específicos de subordinação, pessoalidade, onerosidade e não eventualidade. A conclusão do MPT de que "não se tratar de associação fraudulenta" para fins trabalhistas e de que os médicos possuíam "suficiente grau de autonomia" não impede o reconhecimento de fraude para fins tributários.

De fato, a conclusão do MPT de que os médicos eram autônomos reforça a tese fiscal. Sendo profissionais autônomos que prestam serviços a uma pessoa jurídica, a remuneração que recebem é, por definição legal, base de cálculo de contribuições previdenciárias. A fraude tributária não reside na ausência de vínculo empregatício, mas na dissimulação da natureza dessa remuneração a autônomos, tratando-a como se lucro fosse.

As provas materiais colhidas pela fiscalização (planilhas de pagamento, escrituração contábil, contratos) são diretas, objetivas e foram, em grande parte, fornecidas pela própria Impugnante. Elas prevalecem sobre as teses jurídicas e as provas indiretas apresentadas pela defesa.

Em suma, a decisão do MPT, ao invés de inocentar a empresa, apenas confirma que a relação não era de emprego, enquadrando os médicos como autônomos. É justamente sobre a remuneração de autônomos que incidem as obrigações tributárias (INSS e IRRF) que a empresa deixou de cumprir ao simular uma inexistente distribuição de lucros.

Da Responsabilidade Solidária da Administradora

A defesa argumenta que a mera inadimplência não gera responsabilidade pessoal do sócio-gerente, citando a Súmula 430 do STJ. O argumento é correto, porém inaplicável ao caso.

Não estamos diante de "mera inadimplência". A fiscalização não autuou a empresa por um simples atraso ou erro no recolhimento de tributos. O que se constatou foi a prática de atos com infração de lei, por meio de um esquema deliberado de simulação, com o objetivo claro de suprimir tributos.

A Sra. Cynthia Kozenieski Ayala dos Santos não era uma administradora alheia aos fatos. Como detentora de mais de 99% do capital e única gestora com plenos poderes, ela era a figura central, a arquiteta e a principal beneficiária do esquema. Todo o lucro empresarial, inflado pela ausência do pagamento dos encargos tributários, era destinado a ela.

Essa conduta se enquadra perfeitamente no artigo 135, inciso III, do CTN, que responsabiliza pessoalmente os diretores e gerentes pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei ou contrato social. A criação de uma estrutura societária simulada é, por excelência, um ato com infração à lei.

Adicionalmente, seu interesse direto e preponderante no resultado da fraude estabelece o "interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal", nos termos do artigo 124, inciso I, do CTN. A manutenção de sua responsabilidade solidária é, portanto, medida que se impõe.

Da Manutenção da Multa Qualificada

A Impugnante pleiteia, subsidiariamente, o afastamento da multa qualificada de 100%, alegando a existência de controvérsia jurídica sobre o tema, o que afastaria o dolo.

A alegação não prospera. A multa qualificada prevista no artigo 44, §1º, da Lei nº 9.430/96, é aplicável nos casos de sonegação, fraude ou conluio, definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Fraude, nos termos do artigo 72, 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 conduta da Impugnante corresponde exatamente a essa descrição. Houve uma ação dolosa (a montagem da estrutura societária simulada) que visou modificar as características essenciais dos pagamentos (de remuneração para lucro) para impedir a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária.

Não se trata de uma mera divergência de interpretação da lei. A existência de alguns precedentes favoráveis aos contribuintes em situações distintas não constitui um salvo-conduto para a prática de simulação. A Impugnante não apenas interpretou a lei de maneira favorável a si, mas também alterou a realidade dos fatos, dando aparência de lucro a pagamentos que eram, em sua essência, salários por produção.

O dolo está evidenciado na própria estrutura e na sistemática da operação, que não deixa margem para a interpretação de que teria havido um mero equívoco. A intenção de enganar o Fisco é manifesta. Portanto, a aplicação da multa em seu percentual qualificado é plenamente justificada e deve ser mantida.

5 DISPOSITIVO

Ante o exposto, CONHEÇO PARCIALMENTE do recurso voluntário, com exceção das questões relacionadas à inconstitucionalidade, e NEGO-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino