



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	11000.738084/2024-50
ACÓRDÃO	2202-012.153 – 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: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Exercício: 2020, 2021, 2022

IRRF. PAGAMENTOS A MÉDICOS FORMALMENTE ADMITIDOS COMO SÓCIOS. DISTRIBUIÇÃO DESPROPORCIONAL DE LUCROS. AUSÊNCIA DE APURAÇÃO CONTÁBIL INTERMEDIÁRIA E DE AJUSTE COM O RESULTADO ANUAL. VALORES CALCULADOS POR HORAS TRABALHADAS OU PROCEDIMENTOS REALIZADOS. NATUREZA REMUNERATÓRIA. SIMULAÇÃO. RESPONSABILIDADE DA SÓCIA-ADMINISTRADORA. MULTA QUALIFICADA.

I. CASO EM EXAME

Recurso voluntário interposto contra acórdão da Delegacia de Julgamento da Receita Federal que manteve crédito tributário constituído em razão da falta de retenção e recolhimento do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte sobre pagamentos efetuados, entre 2020 e 2022, a médicos que prestavam serviços à pessoa jurídica recorrente.

A fiscalização concluiu que os valores contabilizados como antecipações ou distribuições de lucros correspondiam, na realidade, à remuneração dos profissionais, calculada de acordo com as horas trabalhadas ou os procedimentos realizados, mediante valores unitários previamente ajustados.

O lançamento compreendeu multa e juros isolados decorrentes da falta de retenção do IRRF, multa qualificada de 100% e atribuição de responsabilidade tributária à sócia majoritária e única administradora da sociedade.

Os recorrentes sustentam, em síntese, a regularidade da estrutura societária, a existência de *affectio societatis*, a licitude da distribuição desproporcional de lucros, a caracterização de planejamento tributário lícito, a insuficiência das provas de simulação e a ausência dos requisitos

necessários à responsabilização da administradora e à qualificação da penalidade.

II. QUESTÕES EM DISCUSSÃO

Há quatro questões em discussão: (i) saber se os valores pagos aos médicos constituíam efetiva distribuição de lucros ou contraprestação por serviços prestados; (ii) saber se a estrutura societária e a classificação contábil dos pagamentos configuraram simulação; (iii) saber se estão presentes os requisitos para a responsabilização tributária da sócia-administradora; e (iv) saber se devem ser mantidas a exigência decorrente da falta de retenção do IRRF e a multa qualificada de 100%.

Discute-se, preliminarmente, a possibilidade de conhecimento das alegações de inconstitucionalidade formuladas no recurso administrativo.

III. RAZÕES DE DECIDIR

O CARF não possui competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, razão pela qual não se conhece das alegações dessa natureza.

A licitude abstrata da distribuição desproporcional de lucros não é suficiente para conferir natureza societária aos pagamentos. A distribuição pressupõe a existência de resultado positivo regularmente apurado e disponível, ainda que sua repartição entre os sócios não observe a proporção das respectivas participações no capital social.

A pessoa jurídica reconheceu não possuir balancetes ou levantamentos contábeis intermediários relativos aos períodos fiscalizados. Os pagamentos mensais, portanto, não estavam apoiados em demonstrações contemporâneas que evidenciassem a existência de lucros disponíveis para distribuição.

Também não foi comprovado o posterior confronto entre os valores antecipados e os resultados efetivamente apurados ao final de cada exercício. Não houve complementação, devolução ou qualquer ajuste individualizado destinado a confirmar que as quantias entregues aos médicos correspondiam às parcelas de lucro que lhes seriam atribuíveis.

As atas anuais de aprovação de contas e de ratificação das distribuições não suprem a ausência de demonstração material do lucro distribuível. A deliberação societária pode destinar resultados regularmente apurados, mas não converte retroativamente pagamentos remuneratórios em lucros isentos.

As planilhas elaboradas pela própria recorrente demonstram que os valores eram calculados pela multiplicação do número de horas trabalhadas ou de procedimentos realizados por valores unitários previamente estabelecidos. Os montantes pagos não dependiam do resultado da sociedade, de seus custos, de suas despesas ou da ocorrência de lucro ou prejuízo.

A contribuição individual do sócio para a formação da receita pode ser adotada como critério de repartição do lucro, mas não substitui a prévia demonstração da riqueza societária a ser distribuída. A liberdade contratual disciplina a forma de divisão do lucro existente, não autorizando que pagamentos desvinculados da apuração do resultado sejam qualificados como lucros.

A constituição formal da sociedade, a previsão contratual de distribuição desproporcional e a escrituração dos pagamentos sob rubricas societárias não prevalecem sobre a realidade material demonstrada nos autos. Os valores representavam contraprestação pelo trabalho médico e constituíam rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício, sujeitos à retenção do imposto de renda pela fonte pagadora.

A simulação resulta do conjunto convergente de circunstâncias, entre as quais a atribuição de participações societárias ínfimas aos médicos, a concentração de mais de 99% do capital e dos poderes de gestão em uma única sócia, a elevada rotatividade do quadro societário, a outorga de procurações amplas à administradora e a realização de pagamentos a profissionais antes de seu ingresso formal ou que jamais integraram o contrato social.

Os arquivamentos de inquéritos civis pelo Ministério Público do Trabalho não vinculam a Administração Tributária. A inexistência de subordinação ou de vínculo de emprego não impede o reconhecimento de que os médicos atuavam como prestadores autônomos de serviços e recebiam remunerações sujeitas à incidência tributária.

Os precedentes que admitem a distribuição antecipada ou desproporcional de lucros pressupõem a existência de contabilidade idônea, resultado efetivamente apurado e documentação capaz de demonstrar a disponibilidade dos lucros, circunstâncias não comprovadas no caso concreto.

A responsabilidade da sócia-administradora não decorre automaticamente de sua participação societária ou de mero inadimplemento tributário.

Resulta de sua atuação pessoal e direta na implementação e manutenção da sistemática que deu origem às obrigações exigidas.

A administradora era detentora de mais de 99% do capital social, exercia com exclusividade os poderes de gestão, celebrava os contratos com os tomadores dos serviços, controlava a movimentação financeira e representava grande número de médicos nas alterações do quadro societário.

A concentração dos poderes societários, contratuais, financeiros e representativos demonstra que a classificação dos pagamentos, a organização do quadro de sócios e a execução da sistemática remuneratória dependiam diretamente da atuação da administradora, configurando conduta pessoal causalmente relacionada às obrigações tributárias.

Não se trata de tributo regularmente declarado e simplesmente não pago. A obrigação decorreu da atribuição de natureza societária a pagamentos calculados conforme o trabalho prestado, sem suporte em lucros intermediariamente apurados e sem posterior ajuste com os resultados anuais, situação que caracteriza ato praticado com infração à legislação tributária.

A responsabilidade encontra fundamento suficiente no art. 135, III, do CTN. O art. 124, I, do CTN reforça a imputação, diante da participação direta e convergente da administradora na situação que produziu a falta de retenção, e não de mero interesse econômico reflexo.

A multa qualificada deve ser mantida porque a conduta ultrapassou a simples divergência interpretativa. A estrutura societária e o tratamento contábil foram utilizados para modificar as características essenciais dos pagamentos, apresentando como lucros isentos valores que constituíam remuneração tributável.

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 Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Thiago Buschinelli Sorrentino, Andressa Pegoraro Tomazela, Ronnie Soares Anderson (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto de acórdão prolatado pela 12ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil em Curitiba, consubstanciado no Acórdão nº 109-024.129, que 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 neste PAF.

O litígio tem origem em auto de infração lavrado para a exigência de multa e juros isolados decorrentes da falta de retenção e recolhimento do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte, IRRF, relativamente a pagamentos efetuados, entre janeiro de 2020 e dezembro de 2022, a médicos que prestavam serviços à pessoa jurídica. Conforme consignado no acórdão recorrido, foram exigidos R\$ 3.244.624,26 a título de multa isolada e R\$ 533.448,47 a título de juros incidentes sobre o IRRF não retido.

Ao descrever a autuação, a decisão de primeira instância registrou que a fiscalização concluiu que os valores contabilizados e declarados como antecipações ou distribuições de lucros correspondiam, em realidade, à remuneração de profissionais médicos contratados para prestar serviços nos estabelecimentos ou entidades atendidos pela contribuinte. Segundo a autoridade fiscal, a empresa inseria formalmente os médicos em seu quadro social, atribuindo-lhes participações ínfimas, em regra equivalentes a 0,01% do capital social, sem que esses profissionais exercessem poderes de gestão ou participassem efetivamente dos riscos e dos resultados do empreendimento.

A fiscalização identificou três situações distintas: médicos que jamais foram formalmente admitidos no quadro societário, médicos que receberam pagamentos em períodos nos quais ainda não figuravam ou já não figuravam como sócios e médicos que receberam valores durante o período em que formalmente integravam a sociedade. Em todas essas hipóteses, entendeu-se que os pagamentos possuíam a mesma natureza, pois eram determinados pela quantidade de horas trabalhadas ou de procedimentos realizados, mediante valores previamente ajustados, sem qualquer vinculação com o capital social, com a apuração dos resultados da empresa ou com os lucros efetivamente produzidos.

A DRJ consignou que a fiscalização examinou contratos e alterações sociais, folhas de pagamento, GFIPs, registros contábeis e documentos obtidos mediante diligências junto às entidades contratantes dos serviços médicos. A partir desses elementos, verificou-se que as próprias folhas elaboradas pela contribuinte indicavam o número de horas trabalhadas, o valor devido por hora ou por atendimento e o montante a ser depositado na conta de cada profissional. Foi destacado, exemplificativamente, que, em maio de 2020, alguns médicos receberam R\$ 80,00, R\$ 85,00 ou R\$ 90,00 por hora, sendo o valor efetivamente pago correspondente à multiplicação do valor unitário pelas horas trabalhadas.

Outro elemento considerado relevante foi a informação prestada pela própria contribuinte de que não possuía balancetes ou levantamentos contábeis intermediários relativos aos anos fiscalizados e de que, após a apuração dos resultados dos exercícios de 2020, 2021 e 2022, não foram efetuados pagamentos complementares nem exigidas restituições ou realizados ajustes em relação aos valores anteriormente entregues aos médicos. Para a fiscalização e para a DRJ, essa circunstância seria incompatível com a existência de verdadeiras antecipações de lucros, pois, nessa hipótese, os adiantamentos deveriam ser posteriormente confrontados com os resultados efetivamente apurados.

O acórdão recorrido também descreveu a elevada rotatividade dos profissionais no quadro social e a utilização de procurações outorgadas à sócia majoritária, Cynthia Kozenieski Ayala dos Santos, com poderes para representar os médicos em alterações contratuais, transferir quotas e promover o ingresso ou a retirada dos outorgantes da sociedade. A decisão destacou que, em razão do grande número de profissionais admitidos e desligados, as alterações contratuais eram realizadas, em regra, apenas uma vez por ano, o que fazia com que diversos médicos comesçassem a prestar serviços e a receber pagamentos antes de sua inclusão formal no contrato social. Outros profissionais, embora remunerados pela empresa, jamais chegaram a integrar formalmente a sociedade.

Foram igualmente examinados elementos provenientes de reclamações trabalhistas ajuizadas por médicos contra a contribuinte. Segundo a DRJ, nesses processos foram apresentadas declarações no sentido de que os valores recebidos correspondiam às horas trabalhadas e não à participação nos lucros da sociedade. Registrou-se, ainda, que, em uma dessas demandas, a própria empresa informou ao juízo que inexistia documento que explicitasse o cálculo dos lucros pagos, pois os valores eram definidos conforme as horas trabalhadas e os montantes previamente acordados com os profissionais.

Com fundamento nesse conjunto probatório, a fiscalização concluiu pela inexistência de animus contrahendi societatis, por considerar que o interesse dos médicos se limitava ao preenchimento das vagas disponibilizadas e ao recebimento da remuneração pelos serviços prestados, sem participação efetiva na gestão, nos riscos ou nos resultados da atividade empresarial. Os atos societários foram qualificados como negócios simulados, cuja aparência formal não poderia produzir efeitos perante a Fazenda Nacional, devendo os pagamentos ser

considerados segundo sua natureza econômica efetiva, como rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício, sujeitos à retenção do imposto de renda na fonte.

A autuação atribuiu responsabilidade à sócia administradora Cynthia Kozenieski Ayala dos Santos. Conforme relatado pela DRJ, ela era a única administradora da sociedade no período fiscalizado, detinha mais de 99% do capital social, possuía amplos poderes de gestão e atuava como procuradora de grande parte dos médicos formalmente admitidos como sócios. A autoridade fiscal considerou que a administradora participou diretamente da criação e da manutenção da estrutura societária utilizada, tendo sido também beneficiada pelo aumento dos resultados da empresa decorrente da ausência de retenção do imposto e do não recolhimento dos encargos incidentes sobre a remuneração dos profissionais. Por essa razão, foi-lhe atribuída responsabilidade com fundamento nos arts. 124, inciso I, e 135, inciso III, do Código Tributário Nacional.

A fiscalização aplicou, ainda, a multa de ofício qualificada no percentual de 100%, por entender configuradas a fraude e o conluio. Considerou-se que a atribuição da condição formal de sócios aos médicos e a classificação dos pagamentos como antecipações de lucros tiveram o propósito de ocultar a verdadeira natureza remuneratória dos valores, afastando a retenção do imposto de renda e a incidência das contribuições previdenciárias. Também se registrou que os beneficiários declaravam os valores como rendimentos isentos, circunstância interpretada como participação na estrutura destinada à redução da carga tributária.

Em impugnação conjunta, a pessoa jurídica e a responsável indicada sustentaram, em síntese, a regularidade da constituição e do funcionamento da sociedade, afirmando que a *affectio societatis* deveria ser presumida e que a fiscalização não teria produzido prova suficiente de sua inexistência. Defenderam a validade da distribuição de lucros em proporção distinta da participação no capital social, com fundamento no art. 1.007 do Código Civil e nas disposições do contrato social, bem como alegaram que a requalificação dos pagamentos violaria o art. 110 do Código Tributário Nacional.

A defesa qualificou a estrutura adotada como planejamento tributário lícito, decorrente da livre iniciativa, da autonomia privada e do direito de organização dos negócios. Argumentou que os médicos assumiam obrigações e riscos próprios da condição de sócios e que a opção pela participação societária implicava, inclusive, a renúncia às proteções conferidas aos empregados pela legislação trabalhista e previdenciária.

Foram invocados precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e solução de consulta da Receita Federal que reconheceriam a possibilidade de distribuição desproporcional de lucros nas sociedades de profissionais. A impugnação também contestou a utilização das reclamações trabalhistas como elemento probatório, por se referirem a número reduzido de médicos e, em parte, a períodos anteriores aos abrangidos pela autuação.

Como elemento contrário à acusação fiscal, a defesa apresentou decisão do Ministério Público do Trabalho que determinara o arquivamento de inquérito civil instaurado para

investigar a estrutura da empresa. Segundo a impugnação, o MPT teria reconhecido que a SAUDEX constituía uma congregação de profissionais dotados de autonomia suficiente para administrar o próprio tempo e suas escolhas, sem que fossem constatadas as irregularidades apontadas na denúncia. Quanto aos médicos que receberam pagamentos sem figurar formalmente no contrato social, sustentou-se que deveriam ser reconhecidos como sócios de fato.

A impugnação requereu, por fim, o afastamento da responsabilidade atribuída à administradora, ao argumento de que a mera inadimplência tributária não autoriza a aplicação do art. 135, inciso III, do CTN. Subsidiariamente, pediu o cancelamento da multa qualificada, sustentando que a existência de precedentes administrativos e de manifestações da própria Receita Federal favoráveis à distribuição desproporcional de lucros afastaria a caracterização de dolo, fraude ou simulação. Alegou, ainda, o caráter confiscatório da penalidade.

Ao examinar a controvérsia, a DRJ considerou que a questão central não consistia propriamente na licitude abstrata da distribuição desproporcional de lucros, mas na determinação da natureza efetiva dos pagamentos realizados aos médicos. A decisão reconheceu que a legislação societária permite a distribuição de resultados em proporção diversa da participação no capital, mas entendeu que essa possibilidade pressupõe a existência de lucros regularmente apurados e efetivamente distribuídos.

No caso concreto, concluiu-se que os pagamentos não guardavam relação com os resultados da empresa, sendo calculados exclusivamente a partir das horas trabalhadas ou dos procedimentos realizados. As folhas de pagamento, os registros contábeis e as informações prestadas pela própria contribuinte foram considerados provas diretas de que os valores representavam contraprestação por serviços médicos. A inexistência de balancetes intermediários e de ajustes posteriores entre os adiantamentos e os resultados anuais foi apontada como elemento decisivo para afastar a tese de antecipação de lucros.

A DRJ entendeu, assim, que o nome atribuído aos pagamentos não poderia prevalecer sobre sua substância econômica. Com fundamento na primazia da realidade e no art. 118 do CTN, concluiu que os valores possuíam natureza de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício, pagos a contribuintes individuais, estando sujeitos à retenção do imposto de renda na fonte.

A decisão também reconheceu a existência de simulação e a ausência de efetiva intenção associativa. Para tanto, considerou a concentração de mais de 99% do capital e dos poderes de gestão em uma única sócia, as participações ínfimas atribuídas aos médicos, a elevada rotatividade do quadro social, a ausência de envolvimento dos profissionais na administração e a realização de pagamentos antes da admissão formal ou mesmo a pessoas que jamais figuraram no contrato social. Segundo a DRJ, tais circunstâncias demonstrariam que a condição de sócio funcionava como instrumento formal destinado a encobrir relações de prestação de serviços.

Os precedentes administrativos invocados foram considerados inaplicáveis, por se referirem a situações em que havia lucros efetivamente apurados e contabilidade regular apta a

demonstrar sua existência. Quanto à decisão do Ministério Público do Trabalho, a DRJ ressaltou a independência entre as instâncias trabalhista e tributária. Observou que o arquivamento do inquérito se relacionava à ausência de elementos suficientes para a caracterização de vínculo de emprego e que a autonomia reconhecida aos médicos não afastava sua condição de prestadores de serviços. Ao contrário, entendeu que a qualificação dos profissionais como autônomos seria compatível com a incidência do IRRF sobre a remuneração paga pela pessoa jurídica.

No tocante à responsabilidade da administradora, o acórdão recorrido afastou a aplicação da orientação relativa à mera inadimplência tributária. Considerou que a autuação não decorrera de simples falta de pagamento, mas da prática consciente de atos destinados a alterar a natureza aparente das remunerações e a suprimir tributos. A participação societária majoritária, os poderes de administração, a representação dos médicos por procuração e o benefício econômico decorrente da estrutura foram considerados suficientes para manter a responsabilidade atribuída com fundamento nos arts. 124, inciso I, e 135, inciso III, do CTN.

A multa qualificada de 100% também foi mantida. A DRJ entendeu que a controvérsia jurídica sobre a possibilidade de distribuição desproporcional de lucros não abrangia a situação examinada, na qual os pagamentos eram calculados conforme o trabalho realizado e não segundo os resultados societários. Concluiu que a estrutura adotada teve por finalidade modificar as características essenciais dos pagamentos, apresentando remunerações tributáveis como rendimentos isentos, circunstância que caracterizaria ação dolosa, fraude e conluio, nos termos do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996 e dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964.

Ao final, por unanimidade de votos, a 12ª Turma da DRJ09 julgou improcedente a impugnação, mantendo integralmente o crédito tributário, a multa qualificada e a responsabilidade atribuída à sócia administradora.

Referido acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF

Ano-calendário: 2020, 2021, 2022

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF). FALTA DE RETENÇÃO. REMUNERAÇÃO DISFARÇADA DE DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. SIMULAÇÃO.

Pagamentos a profissionais autônomos, falsamente rotulados como “distribuição de lucros”, possuem natureza de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício. Como tal, estão sujeitos à incidência do Imposto de Renda na Fonte, cabendo à pessoa jurídica pagadora o dever de retenção e recolhimento. A omissão na retenção justifica a exigência da multa e juros isolados.

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 pelos encargos decorrentes da falta de retenção.

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

Comunicados do resultado do julgamento da impugnação em 01/08/2025 (fls. 8.398/8.467/8.471), os recorrentes interpuseram em 24/07/2025 (*sic* – provavelmente em razão da interposição prematura do recurso e da logística inerente às vicissitudes dos Correios -- fls. 8.401, posteriormente reiterado a fls. 8.474) o presente recurso voluntário.

Nele, argumenta-se, em síntese:

1. Higidez formal e material da estrutura societária

Sustentam que a SAUDEX foi regularmente constituída como sociedade limitada e observa os requisitos previstos nos 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, aprovação de contas e cumprimento das obrigações próprias do tipo societário.

2. Existência presumida e efetiva da *affectio societatis*

Defendem que a intenção associativa decorre da própria constituição regular da sociedade e deve ser presumida, cabendo à fiscalização demonstrar concretamente sua inexistência. Acrescentam que os médicos aderiram voluntariamente à atividade empresarial conjunta, assumindo direitos, deveres e riscos inerentes à condição de sócios.

3. Regularidade da apuração e da aprovação dos resultados sociais

Afirmam que foram elaborados balanços e demonstrações contábeis, realizadas reuniões anuais de sócios e aprovadas, sem ressalvas, as contas da administração e as distribuições de lucros relativas aos exercícios fiscalizados. As atas e planilhas apresentadas comprovariam que os valores distribuídos foram examinados e ratificados pelos sócios.

4. Legalidade da distribuição desproporcional de lucros

Alegam que o art. 1.007 do Código Civil autoriza expressamente a estipulação de participação nos lucros em proporção diversa das quotas sociais. A distribuição conforme os negócios gerados por cada médico constituiria critério objetivo, lícito e previsto no contrato social.

5. Inexigibilidade de forma especial para o ajuste sobre a distribuição dos lucros

Sustentam que a legislação civil não exige forma específica para a convenção de distribuição desproporcional. Mesmo que não houvesse previsão contratual expressa, o ajuste poderia resultar de ato separado, prática reiterada ou acordo verbal, conforme os arts. 104 e 107 do Código Civil.

6. Impossibilidade de o Fisco desfigurar institutos de direito privado

Argumentam 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 validamente constituídos segundo o direito privado.

7. Exercício de planejamento tributário lícito

Defendem que a opção pelo modelo societário e pela distribuição desproporcional representa exercício legítimo da autonomia privada, da livre iniciativa e do direito de propriedade. A escolha de estrutura juridicamente válida e menos onerosa caracterizaria elisão fiscal, e não evasão, fraude ou simulação.

8. Licitude da assimetria entre as participações societárias

Alegam que a concentração do capital e da administração em uma sócia, acompanhada de participações minoritárias dos médicos, não constitui indício de simulação. O ordenamento admite diferentes graus de participação econômica, política e administrativa, inclusive mediante quotas preferenciais e outros arranjos societários assimétricos.

9. Inexistência de obrigação legal de pagamento de pró-labore

Sustentam que não há norma que obrigue os sócios a receber remuneração mínima pelo trabalho sob a forma de pró-labore. A remuneração dos sócios poderia decorrer exclusivamente da distribuição de lucros, desde que amparada por resultados regularmente apurados.

10. Compatibilidade da estrutura adotada com a jurisprudência administrativa e judicial

Invocam precedentes do CARF, manifestações da Receita Federal e julgados do Poder Judiciário que reconhecem a validade da distribuição antecipada e desproporcional de lucros, especialmente em sociedades formadas por médicos e outros profissionais regulamentados.

11. Inexistência de fundamento para requalificar os médicos como empregados ou autônomos

Alegam que a fiscalização afastou a condição de sócios sem demonstrar qual seria a verdadeira relação jurídica existente. Não teria comprovado subordinação, pessoalidade, não eventualidade ou qualquer outro elemento necessário à

configuração do vínculo empregatício, tampouco fundamentado adequadamente o enquadramento como prestação autônoma de serviços.

12. Assunção de direitos, deveres e riscos próprios da condição de sócio

Defendem que os médicos integralizaram quotas, participaram das deliberações, sujeitaram-se às responsabilidades societárias e assumiram os riscos econômicos do empreendimento. Tais circunstâncias seriam incompatíveis com a condição de empregados e confirmariam a realidade da relação societária.

13. Insuficiência das reclamações trabalhistas utilizadas pela fiscalização

Sustentam que a autuação se baseou em apenas quatro demandas, número inexpressivo diante da quantidade de médicos que integraram a sociedade. Alegam, ainda, que os reclamantes não pertenciam ao quadro societário nos anos fiscalizados, razão pela qual suas declarações não poderiam ser projetadas sobre os fatos geradores de 2020 a 2022.

14. Relevância do arquivamento do inquérito pelo Ministério Público do Trabalho

Argumentam que o MPT, após investigação específica, concluiu que a empresa constituía uma congregação de profissionais autônomos, gestores de seu tempo e de suas escolhas, sem comprovação de associação fraudulenta. A manutenção da acusação fiscal produziria contradição incompatível com a segurança jurídica.

15. Reconhecimento dos médicos não formalizados como sócios de fato

Quanto aos profissionais que receberam valores antes da alteração contratual ou que não chegaram a ser formalmente registrados, sustentam que a ausência de registro não elimina a condição societária efetivamente exercida. Invocam a teoria da aparência, a boa-fé objetiva e a primazia da substância sobre a forma para qualificá-los como sócios de fato.

16. Inaplicabilidade autônoma do art. 124, inciso I, do CTN

Alegam que o dispositivo não constitui norma de atribuição de responsabilidade tributária, mas apenas disciplina a solidariedade entre pessoas já legalmente inseridas no polo passivo. Não poderia, isoladamente, fundamentar a inclusão da administradora como responsável pelos débitos da pessoa jurídica.

17. Ausência de interesse jurídico comum da administradora nos fatos geradores

Sustentam que o interesse comum exigido pelo art. 124, inciso I, do CTN deve ser jurídico, e não meramente econômico. A participação majoritária no capital, o exercício da administração e o eventual benefício decorrente dos resultados empresariais não demonstrariam atuação conjunta de Cynthia na situação constitutiva dos fatos geradores.

18. Ausência dos requisitos do art. 135, inciso III, do CTN

Defendem que não houve excesso de poderes, infração à lei ou violação do contrato social. Como todas as operações teriam sido contabilizadas e informadas ao Fisco, eventual exigência tributária representaria, no máximo, inadimplemento decorrente de divergência de qualificação jurídica, insuficiente para responsabilizar pessoalmente a administradora, conforme a Súmula nº 430 do STJ.

19. Falta de individualização e comprovação de conduta dolosa de Cynthia

Argumentam que a responsabilização foi estabelecida apenas em razão de sua condição de sócia majoritária e administradora. A fiscalização não teria individualizado qualquer ato ilícito, ocultação, embaraço à fiscalização ou comportamento deliberadamente destinado à supressão de tributos.

20. Inexistência de dolo, fraude, sonegação ou conluio

Sustentam que a estrutura societária e o tratamento tributário adotados possuem apoio na legislação, na doutrina, em soluções de consulta e em precedentes do CARF. A existência de relevante controvérsia jurídica afastaria

o evidente intuito de fraude exigido para a qualificação da multa.

21. Insuficiência de presunções para qualificar a penalidade

Alegam que a multa qualificada exige prova inequívoca de uma das condutas previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Indícios, presunções ou a simples requalificação fiscal dos pagamentos não seriam suficientes para demonstrar a atuação dolosa dos recorrentes.

22. Caráter confiscatório e desproporcional da multa qualificada

Subsidiariamente, sustentam que a multa de 100% é excessiva e incompatível com o art. 150, inciso IV, da Constituição. A penalidade violaria os critérios de necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito, devendo ser reduzida ao percentual ordinário previsto na legislação.

Ante o exposto, pede-se a desconstituição do crédito tributário.

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 ressaltando 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 voluntários, 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, entendo ausentes os requisitos que ensejariam a revisão desse entendimento.

4 MÉRITO

4.1 QUADRO

Tema autônomo	Síntese do fundamento do lançamento	Síntese do acórdão recorrido	Síntese da razão recursal
1. Natureza dos pagamentos efetuados aos médicos	Os valores pagos correspondiam à remuneração por serviços médicos, calculada mediante valor fixo por hora trabalhada ou por atendimento realizado. As folhas fornecidas pela própria empresa permitiam obter o pagamento pela multiplicação das horas ou procedimentos pelo valor unitário previamente ajustado.	A DRJ considerou comprovado que os pagamentos eram contraprestações pelo trabalho, e não participação em resultados. Destacou a correlação exata entre horas trabalhadas e valores depositados, qualificando os médicos como contribuintes individuais.	Os recorrentes sustentam que os valores correspondiam à participação dos sócios nos resultados gerados por sua atuação profissional, segundo critério objetivo previsto no contrato social, e não a salários, honorários ou pró-labore.
2. Inexistência de efetiva apuração de lucros	A empresa declarou não possuir balancetes ou levantamentos contábeis intermediários. A fiscalização afirmou que nunca houve apuração mensal ou periódica de lucros que servisse de base aos pagamentos.	O acórdão entendeu que a ausência de balancetes intermediários impedia caracterizar os pagamentos mensais como antecipações de lucros efetivamente apurados.	A defesa afirma que a empresa elaborava balanço patrimonial e demonstrações anuais, realizava reuniões de sócios e aprovava regularmente as contas e a distribuição dos resultados.
3. Ausência de ajuste entre antecipações e lucro definitivo	Não houve complementação, devolução ou qualquer ajuste após a apuração dos resultados dos exercícios de 2020, 2021 e 2022. Para a fiscalização, isso demonstrava que os pagamentos eram definitivos e remuneratórios.	A DRJ considerou esse ponto decisivo: uma antecipação genuína deveria ser confrontada com o resultado definitivo, produzindo, conforme o caso, complemento ou restituição.	Os recorrentes alegam que os pagamentos foram posteriormente ratificados nas reuniões de sócios, por meio da aprovação das contas, das planilhas e da distribuição realizada durante cada exercício.
4. Distribuição desproporcional de lucros	A fiscalização não negou abstratamente a possibilidade de distribuição desproporcional. Sustentou, porém, que a tese não se aplicava porque os valores não decorriam de lucros, mas exclusivamente do volume de serviços executados.	A DRJ concluiu que a controvérsia não estava na licitude abstrata da distribuição desproporcional, mas na inexistência concreta de lucros efetivamente distribuídos.	A defesa invoca os arts. 1.007 e 1.053 do Código Civil e a cláusula contratual que autorizava distribuir os resultados conforme os negócios gerados por cada sócio, independentemente da proporção das quotas.

Tema autônomo	Síntese do fundamento do lançamento	Síntese do acórdão recorrido	Síntese da razão recursal
5. Regularidade formal e material da sociedade	A constituição formal da sociedade foi considerada instrumento da simulação. Segundo o lançamento, a aparência de regularidade documental não correspondia à relação econômica efetivamente existente.	O acórdão reconheceu a existência formal da sociedade, mas entendeu que a estrutura não refletia a realidade das relações mantidas com os médicos minoritários.	Os recorrentes sustentam que foram cumpridos todos os requisitos dos arts. 104, 981, 997 e 1.052 a 1.087 do Código Civil, incluindo integralização de quotas, deliberações, aprovação de contas e observância dos deveres societários.
6. Affectio ou animus societatis	A fiscalização afirmou que os médicos pretendiam apenas ocupar vagas e receber pelas horas trabalhadas, sem assumir os riscos ou participar de empreendimento comum. A inexistência de interesse em adquirir mais quotas e a elevada rotatividade reforçariam a ausência de ânimo societário.	A DRJ considerou que a affectio societatis foi afastada pelo conjunto das circunstâncias: participações ínfimas, ausência de gestão, rotatividade, pagamentos vinculados ao trabalho e entradas e saídas coincidentes com a prestação de serviços.	A defesa sustenta que a affectio societatis deve ser presumida em sociedades regularmente constituídas e que caberia ao Fisco demonstrar sua inexistência. A integralização das quotas, a participação nas deliberações e a assunção de riscos confirmariam o vínculo societário.
7. Participações societárias de 0,01%	A atribuição uniforme de 47 quotas, equivalentes a 0,01% do capital, foi tratada como formalidade destinada a conferir aos médicos uma aparência de sócios.	O acórdão entendeu que as participações ínfimas, combinadas com a concentração de mais de 99% do capital e de todos os poderes em Cynthia, constituíam indício relevante da artificialidade da estrutura.	Os recorrentes alegam que o Código Civil admite quotas iguais ou desiguais e que a pequena participação não descaracteriza a qualidade de sócio. A assimetria entre os sócios seria lícita e comum em diferentes arranjos empresariais.
8. Concentração da administração em Cynthia	Cynthia era a única administradora, detinha mais de 99% do capital, celebrava os contratos com os tomadores e representava grande número de médicos mediante procuração. Esses fatos evidenciariam o controle integral da estrutura.	A DRJ considerou que a concentração de capital e poderes demonstrava que os médicos não participavam efetivamente da gestão ou dos destinos da sociedade.	A defesa afirma que a administração por sócia majoritária é permitida pelo regime das sociedades limitadas. A desigualdade de poderes administrativos não elimina os direitos e deveres dos demais quotistas.
9. Procurações outorgadas pelos médicos	As procurações conferiam a Cynthia poderes amplos para representar os médicos, promover alterações contratuais, transferir quotas e até retirar os outorgantes da sociedade. Para a fiscalização, isso reforçava a ausência de atuação societária real.	O acórdão incorporou as procurações ao conjunto de indícios de que a condição dos médicos era formal e administrada unilateralmente pela sócia majoritária.	Os recorrentes sustentam que a representação por procuração decorreu da necessidade prática de administrar sociedade com elevado número de profissionais e não elimina a validade da manifestação de vontade ou da condição de sócio.
10. Elevada rotatividade do quadro societário	A entrada e a saída anual de dezenas de médicos foram consideradas compatíveis com a dinâmica de contratação de prestadores de serviços, e não com uma sociedade empresarial genuína.	A DRJ entendeu que a alternância do quadro social acompanhava a prestação de serviços e demonstrava que a participação societária funcionava como instrumento contratual acessório ao trabalho.	A defesa afirma que a mobilidade societária não é proibida e decorre das características da atividade médica, da substituição de profissionais e dos contratos celebrados com os tomadores dos serviços.
11. Médicos remunerados antes do ingresso formal	A fiscalização identificou pagamentos realizados meses antes da inclusão do profissional no contrato social. Esses valores eram registrados como adiantamentos ou dividendos, embora o beneficiário ainda não fosse sócio.	O acórdão considerou que a impossibilidade de pagar lucros a quem ainda não ostentava formalmente a condição de sócio confirmava a natureza remuneratória das parcelas.	Os recorrentes afirmam que esses profissionais já manifestavam vontade de ingressar na sociedade e atuavam como sócios durante a tramitação burocrática da alteração contratual, devendo ser reconhecidos como sócios de fato.
12. Médicos que jamais ingressaram no quadro social	Foram identificados profissionais que prestaram serviços e receberam valores registrados como adiantamentos ou dividendos, mas nunca foram incluídos no contrato social.	A DRJ considerou que, nesses casos, seria ainda mais evidente a impossibilidade de qualificar os pagamentos como distribuição de lucros.	A defesa sustenta que a ausência de registro formal não impede o reconhecimento da sociedade de fato, caso demonstrado que os profissionais agiram como sócios e participaram dos resultados. Invoca a prevalência da substância sobre a forma em favor do contribuinte.
13. Sociedade de fato e teoria da aparência	O lançamento rejeitou, na prática, essa qualificação porque os profissionais eram remunerados exclusivamente pelo trabalho e não participavam da gestão, dos riscos ou da apuração de resultados.	O acórdão não reconheceu a condição de sócios de fato, diante da ausência de elementos materiais de efetiva relação societária.	Os recorrentes invocam a teoria da aparência, a boa-fé objetiva e a prova dos fatos jurídicos para sustentar que os médicos não formalizados possuíam direitos e deveres societários desde o início de sua atuação.

Tema autônomo	Síntese do fundamento do lançamento	Síntese do acórdão recorrido	Síntese da razão recursal
14. Primazia da realidade e eficácia tributária dos negócios	Com fundamento nos arts. 109, 118 e 149 do CTN, a fiscalização afirmou que podia considerar ineficaz perante a Fazenda a estrutura simulada e tributar o negócio efetivamente realizado, sem necessidade de prévia anulação judicial dos contratos sociais.	A DRJ acolheu a prevalência da substância econômica sobre o nomen iuris, entendendo que a aparência de distribuição de lucros não afastava a tributação dos rendimentos do trabalho.	Os recorrentes sustentam que o Fisco utilizou presunções para desfigurar negócios válidos e violou o art. 110 do CTN, que impede a alteração tributária de conceitos e institutos definidos pelo direito privado.
15. Planejamento tributário lícito	A fiscalização caracterizou a estrutura como simulação dolosa destinada a transformar remunerações tributáveis em lucros isentos, reduzindo IRRF e contribuições previdenciárias.	A DRJ afastou a tese de elisão porque não identificou simples escolha entre formas lícitas, mas alteração artificial da natureza dos pagamentos efetivamente realizados.	A defesa afirma que a opção pela sociedade limitada e pela distribuição desproporcional constitui exercício da autonomia privada, da livre iniciativa e do direito de propriedade, configurando planejamento tributário lícito.
16. Inexistência de obrigação de pagamento de pró-labore	O lançamento não se baseou propriamente na obrigatoriedade de pró-labore, mas na constatação de que os pagamentos realizados eram remuneração pelo trabalho, independentemente do nome contábil adotado.	A DRJ igualmente não afirmou existir pró-labore mínimo obrigatório; concluiu que os valores concretamente pagos possuíam natureza remuneratória.	Os recorrentes invocam precedentes segundo os quais não existe norma que obrigue o sócio a receber pró-labore, podendo sua retribuição decorrer exclusivamente da participação nos lucros.
17. Requalificação dos médicos como autônomos	A fiscalização qualificou os médicos como contribuintes individuais prestadores de serviços, e não como empregados, pois a incidência tributária independia da existência de vínculo trabalhista.	A DRJ concluiu que a autonomia dos médicos não afastava a autuação; ao contrário, confirmava sua condição de prestadores de serviços sem vínculo empregatício, sujeitos ao IRRF.	A defesa alega que o Fisco afastou a condição de sócios sem demonstrar adequadamente qual relação jurídica a substituiria. Sustenta que não foram comprovados os requisitos de vínculo empregatício e que a autuação os deixou em um "limbo jurídico".
18. Assunção dos riscos e deveres societários	Para a fiscalização, os profissionais não suportavam custos, despesas ou prejuízos da atividade; recebiam valores fixos pelo trabalho, mesmo que a empresa apresentasse resultado negativo.	A DRJ considerou ausente a participação real nos riscos, porque os pagamentos eram devidos conforme as horas ou atendimentos, sem dependência do resultado empresarial.	Os recorrentes afirmam que os médicos integralizaram quotas, sujeitaram-se à responsabilidade societária, participaram das deliberações e poderiam perder o capital investido, assumindo os riscos próprios da atividade.
19. Reclamações trabalhistas	As petições, depoimentos e manifestações judiciais foram utilizadas para demonstrar que médicos e representantes da empresa reconheciam pagamentos por valor/hora, e não participação nos lucros.	A DRJ entendeu que esses elementos corroboravam as provas contábeis e as folhas de pagamento, embora não fossem o único fundamento da decisão.	A defesa sustenta que foram selecionados apenas quatro casos, relativos a percentual ínfimo dos médicos e, em parte, a períodos anteriores aos fatos geradores. Por isso, não poderiam representar toda a estrutura nem prevalecer sobre a documentação societária.
20. Arquivamentos promovidos pelo MPT	O termo fiscal concentrou-se nas reclamações trabalhistas e nos documentos contábeis. O primeiro arquivamento do MPT foi apresentado posteriormente pela defesa; depois, a recorrente noticiou novo arquivamento no IC nº 000133.2025.04.008/6.	A DRJ considerou independentes as instâncias. Entendeu que a ausência de vínculo empregatício ou de fraude trabalhista não impedia reconhecer remuneração de profissionais autônomos para fins tributários.	Os recorrentes sustentam que o MPT reconheceu a autonomia, a gestão própria dos horários, a possibilidade de troca de plantões e a inexistência de desvirtuamento da condição de sócio. Alegam que o CARF deve prestigiar essa conclusão em nome da coerência institucional e da segurança jurídica.
21. Precedentes do CARF, da Receita Federal e do Judiciário	A fiscalização distinguiu implicitamente os precedentes favoráveis porque, no caso concreto, não haveria lucros regularmente apurados, mas pagamentos mensais predeterminados segundo o trabalho prestado.	A DRJ afirmou que os precedentes invocados pressupunham contabilidade regular, lucros efetivamente apurados e distribuição real, circunstâncias que reputou ausentes na SAUDEX.	A defesa invoca diversos julgados do CARF, soluções de consulta e decisões judiciais que reconhecem a distribuição desproporcional de lucros em sociedades de médicos e a inexistência de obrigação de pró-labore.
22. Falta de retenção do IRRF	Uma vez qualificados os valores como rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício, a fonte pagadora estava obrigada a reter IRRF, nos termos do art. 775 do RIR/2018. Como a fiscalização ocorreu após o prazo das declarações anuais, foram exigidos multa e juros isolados.	A DRJ manteve a exigência por considerar caracterizada a omissão da fonte pagadora em reter o imposto incidente sobre remunerações pagas a contribuintes individuais.	Os recorrentes pedem o cancelamento da exigência porque os valores seriam lucros isentos, nos termos do art. 10 da Lei nº 9.249/1995, e não rendimentos sujeitos à retenção.

Tema autônomo	Síntese do fundamento do lançamento	Síntese do acórdão recorrido	Síntese da razão recursal
23. Incidência da contribuição previdenciária patronal	A fiscalização aplicou o art. 22, III, da Lei nº 8.212/1991 sobre os pagamentos feitos a médicos pessoas físicas, separados entre não sócios, pagamentos fora do período societário e pagamentos durante o período societário.	Embora o acórdão ora examinado trate do IRRF, sua fundamentação acolheu a premissa comum de que os pagamentos possuíam natureza remuneratória e não societária.	A defesa sustenta, de forma comum aos dois processos, que os pagamentos eram distribuições de lucros e, por isso, não integravam a base da contribuição previdenciária patronal.
24. Responsabilidade de Cynthia com base no art. 124, I, do CTN	A fiscalização apontou interesse comum porque Cynthia controlava a empresa, administrava a estrutura, representava os médicos e foi economicamente beneficiada pela redução dos encargos e pelo aumento do lucro que lhe era destinado.	A DRJ entendeu configurado interesse direto e preponderante da administradora no resultado da operação, mantendo a responsabilidade solidária.	A defesa sustenta que o art. 124, I, não é norma autônoma de atribuição de responsabilidade e que o interesse comum deve ser jurídico, relativo à própria situação constitutiva do fato gerador, e não apenas econômico.
25. Responsabilidade de Cynthia com base no art. 135, III, do CTN	Como única administradora e representante da sociedade, Cynthia teria praticado conscientemente os atos de simulação, com infração de lei, destinados a suprimir tributos.	O acórdão afastou a tese de mera inadimplência e considerou que Cynthia foi figura central na criação e manutenção da estrutura simulada.	Os recorrentes alegam que não houve excesso de poderes, infração de lei ou contrato social. Eventual débito decorreria de divergência jurídica ou mero inadimplemento, insuficiente para responsabilização, conforme a Súmula nº 430 do STJ.
26. Individualização da conduta de Cynthia	O termo atribuiu-lhe atos concretos: administração exclusiva, assinatura de contratos, movimentação financeira, representação dos médicos, promoção das alterações societárias e obtenção do lucro residual.	A DRJ considerou esses fatos suficientes para demonstrar sua atuação direta, consciente e beneficiária na estrutura considerada fraudulenta.	A defesa afirma que a responsabilização decorreu apenas de sua condição de sócia majoritária e administradora, sem prova individualizada de ocultação, embaraço, confusão patrimonial ou conduta dolosa.
27. Fraude e simulação	A transferência de quotas, a rotulação dos pagamentos como lucros e a inexistência de apuração ou ajuste foram consideradas ações dolosas destinadas a modificar as características essenciais dos rendimentos e evitar a tributação.	A DRJ entendeu que a operação excedeu uma divergência interpretativa e constituiu simulação deliberada, pois a forma societária teria sido utilizada para encobrir pagamentos por serviços.	A defesa sustenta que a estrutura era lícita, transparente, contabilizada e amparada pela legislação e por precedentes, o que afastaria o dolo e o evidente intuito de fraude.
28. Conluio com os médicos	A fiscalização afirmou que os beneficiários participaram da estrutura ao declarar os valores como rendimentos isentos, obtendo também redução de sua carga tributária pessoal.	O acórdão manteve a qualificação por fraude e conluio, considerando que a sistemática envolvia a empresa e os profissionais beneficiários.	Os recorrentes negam ajuste doloso entre a empresa e os médicos e afirmam que a adoção do tratamento fiscal decorreu da compreensão jurídica de que os pagamentos eram lucros legítimos.
29. Multa qualificada de 100%	Aplicou-se a multa de 100%, mais benéfica que a antiga multa de 150%, porque a fiscalização considerou configurados fraude e conluio nos termos dos arts. 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.	A DRJ manteve a qualificação, entendendo que a controvérsia jurídica sobre distribuição desproporcional não legitimava a criação de estrutura simulada.	A defesa sustenta que a existência de jurisprudência favorável, soluções de consulta e discussão jurídica relevante impede reconhecer dolo. A qualificação não poderia resultar de presunções ou da simples reclassificação fiscal dos pagamentos.
30. Confiscatoriedade e proporcionalidade da multa	O lançamento aplicou o percentual legal de 100%, sem reconhecer impedimento constitucional à exigência.	A DRJ manteve a penalidade prevista em lei, sem acolher a alegação de excesso.	Subsidiariamente, os recorrentes alegam que a multa é confiscatória e desproporcional, em violação ao art. 150, IV, da Constituição, e pedem sua redução ao percentual ordinário.

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

A fiscalização assentou que os valores pagos mensalmente aos médicos não foram precedidos de apuração contábil de lucros nem posteriormente confrontados com os resultados efetivamente obtidos pela sociedade. Segundo o Termo de Constatação Fiscal, a própria

contribuinte informou não possuir balancetes ou outros levantamentos contábeis intermediários referentes aos anos de 2020, 2021 e 2022. Declarou, ainda, que, após o encerramento de cada exercício, não houve pagamento de diferenças de dividendos, devolução de valores ou qualquer outro ajuste entre as quantias antecipadas e os resultados definitivos.

A autoridade lançadora também verificou que os pagamentos eram calculados a partir do número de horas trabalhadas ou de procedimentos realizados por cada profissional, mediante valores unitários previamente estabelecidos. As planilhas apresentadas pela própria fiscalizada indicavam as horas, o valor por hora ou atendimento e o montante correspondente, sendo este reproduzido nos depósitos e nos registros contábeis individualizados. A fiscalização concluiu, por isso, que a única apuração mensal efetivamente realizada dizia respeito ao trabalho executado por cada médico, e não ao resultado econômico da sociedade.

Embora o contrato social previsse a distribuição desproporcional conforme os negócios gerados por cada sócio, o lançamento destacou que a cláusula se referia ao “resultado apurado”, depois das deduções legais, contratuais ou deliberadas pelos sócios. Na realidade examinada, contudo, não teria existido apuração contemporânea do resultado que pudesse servir de suporte às antecipações. Tampouco teria havido, ao final do exercício, o necessário cotejo entre as quantias entregues e o lucro contábil disponível para distribuição.

A contribuinte, de sua parte, sustenta que mantinha escrituração contábil regular, elaborava balanços patrimoniais e demonstrações de resultado e realizava reuniões anuais para aprovação das contas e das distribuições efetuadas. Invoca as atas das reuniões relativas aos exercícios de 2020 e 2021, nas quais os sócios teriam aprovado as contas da administração e ratificado a distribuição antecipada de dividendos conforme os negócios gerados por cada profissional.

Argumenta que a inexistência de balancetes intermediários não afasta, por si só, a natureza dos pagamentos. Em sua compreensão, a distribuição antecipada poderia ser posteriormente validada com base nos balanços anuais e nas deliberações dos sócios. Acrescenta que a legislação civil permite a distribuição desproporcional de lucros e não impõe forma específica para o ajuste entre os quotistas, razão pela qual a prática reiterada, a previsão contratual, as planilhas anuais e a aprovação das contas seriam suficientes para comprovar a regularidade do procedimento.

Invoca, ainda, precedentes administrativos que reconhecem a possibilidade de distribuição antecipada e desproporcional de lucros quando existente previsão contratual e escrituração contábil regular. Para a recorrente, o tratamento conferido pela fiscalização confundiria a contribuição individual de cada médico para a formação do resultado com remuneração direta por trabalho, desconsiderando a liberdade societária de estabelecer critérios variáveis de repartição.

As alegações, contudo, não afastam o fundamento do lançamento.

A controvérsia não se resolve pela simples afirmação de que a sociedade elaborava demonstrações contábeis ao final de cada exercício, nem pela existência formal de atas que aprovaram as contas. O ponto decisivo consiste em verificar se, no momento dos pagamentos, ou ao menos posteriormente, foi demonstrada a existência de lucro contábil suficiente e disponível para suportá-los.

A qualificação de determinada parcela como lucro pressupõe a existência de resultado positivo apurado a partir da confrontação entre receitas, custos e despesas. Ainda que se admita a antecipação no curso do exercício, é necessário que ela se apoie em elementos contábeis capazes de revelar, com razoável segurança, a formação de resultado distribuível. Caso a antecipação se faça antes da apuração definitiva, sua natureza permanece provisória e depende de posterior confirmação à luz do resultado efetivamente alcançado.

No caso, a recorrente reconheceu que não elaborou balancetes ou levantamentos contábeis intermediários. Assim, os pagamentos mensais não se apoiaram em demonstrações que evidenciassem a produção de lucros nos respectivos períodos. As atas anuais apresentadas não suprem essa deficiência, porque registram a aprovação global das contas e da sistemática utilizada, sem demonstrar, de forma individualizada, a correspondência entre o lucro disponível e os valores mensalmente atribuídos a cada médico.

Também não foram apresentados cálculos destinados a confrontar, ao encerramento do exercício, o total antecipado a cada beneficiário com a parcela de lucro que lhe caberia segundo o critério contratual. A contribuinte informou expressamente que não houve complementação nem devolução de valores. Não se identificou, portanto, mecanismo de acerto que permitisse confirmar as antecipações, corrigir excessos ou completar insuficiências.

Essa ausência de ajuste assume especial relevância porque os valores eram determinados, mês a mês, pela quantidade de horas ou procedimentos executados. Os montantes não variavam em função do lucro apurado, de eventuais prejuízos, dos custos da sociedade ou das demais despesas necessárias à realização do objeto empresarial. Variavam segundo uma grandeza externa à apuração contábil do resultado: a extensão do serviço prestado individualmente por cada profissional.

A circunstância de o trabalho do sócio contribuir para a geração da receita não basta para transformar qualquer pagamento relacionado a esse trabalho em distribuição de lucro. É possível que a contribuição profissional seja adotada como critério de repartição, mas isso somente ocorre depois de identificada a riqueza societária efetivamente passível de distribuição. O critério de divisão não substitui a prévia existência do objeto a ser dividido.

Em outras palavras, a liberdade contratual permite que os sócios estabeleçam como repartir os lucros, mas não permite tratar como lucro uma quantia cuja origem e cujo cálculo independem da apuração do resultado empresarial. A regra de distribuição desproporcional disciplina a atribuição do lucro existente; ela não cria lucro, nem dispensa sua demonstração contábil.

Os precedentes invocados pela recorrente não conduzem a conclusão diversa. As decisões administrativas transcritas reconhecem a validade da distribuição desproporcional em contextos nos quais havia contabilidade regular, resultado efetivamente apurado e documentação suficiente para demonstrar a disponibilidade de lucros. Tais julgados não autorizam concluir que a previsão contratual, isoladamente, torne isentos pagamentos mensais calculados segundo horas trabalhadas, sem suporte em balancetes e sem posterior confronto com o resultado definitivo.

As atas de aprovação também não modificam a natureza objetiva das parcelas. A deliberação dos sócios pode reconhecer e destinar lucros regularmente apurados, mas não é apta a converter, retroativamente, pagamentos remuneratórios em distribuição de resultados quando ausente a demonstração contábil da riqueza distribuível. A denominação adotada nas atas ou nos lançamentos contábeis deve corresponder aos fatos econômicos que pretende representar.

No caso concreto, a sequência documental revela que os pagamentos surgiam da apuração mensal das horas ou dos atendimentos, eram efetuados nos valores exatos resultantes dessa multiplicação e permaneciam definitivos, sem dependência dos resultados sociais. A contabilidade anual não foi utilizada para estabelecer, confirmar ou corrigir esses valores. Serviu apenas para registrar e posteriormente aprovar a sistemática já executada.

Não se está, portanto, a exigir que toda sociedade elabore necessariamente balancetes mensais para qualquer distribuição de lucros, nem a negar a possibilidade de antecipações. O que se reconhece é que, quando o contribuinte pretende conferir natureza de lucro a pagamentos efetuados antes do encerramento do exercício, deve demonstrar, por elementos contábeis idôneos, que havia resultado disponível ou que as antecipações foram posteriormente confirmadas e ajustadas segundo o lucro efetivamente apurado.

Nenhuma dessas circunstâncias foi comprovada. A inexistência de balancetes intermediários retirou dos pagamentos seu suporte contábil contemporâneo. A ausência de ajustes posteriores impediu que os valores fossem confirmados à luz do resultado definitivo. E a vinculação direta e exclusiva às horas ou aos procedimentos realizados revelou fundamento remuneratório autônomo, dissociado da formação e da disponibilidade do lucro social.

Conclui-se, assim, que a recorrente não demonstrou que as quantias pagas aos médicos correspondiam a lucros efetivamente apurados e distribuíveis. A documentação apresentada comprova a realização dos pagamentos e sua aprovação societária formal, mas não comprova o pressuposto material indispensável à isenção invocada. Nesse ponto, deve ser mantida a conclusão do acórdão recorrido de que os valores possuíam natureza de contraprestação pelos serviços prestados e estavam sujeitos ao tratamento tributário aplicável aos rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

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

A autoridade fiscal atribuiu responsabilidade tributária a Cynthia Kozenieski Ayala dos Santos com fundamento nos arts. 124, inciso I, e 135, inciso III, do Código Tributário Nacional. A imputação não decorreu apenas de sua condição formal de sócia majoritária ou administradora, mas da participação que lhe foi atribuída na concepção, implementação e manutenção da estrutura considerada simulada.

O Termo de Constatação Fiscal registrou que Cynthia foi a única administradora da SAUDEX durante todo o período auditado, detendo participação superior a 99% do capital social. O contrato social lhe conferia poderes para representar a sociedade ativa e passivamente, movimentar contas bancárias, emitir cheques, ordenar pagamentos e celebrar ou rescindir contratos. Também foi ela quem subscreveu os contratos firmados com os tomadores dos serviços médicos.

A fiscalização destacou, ainda, que a administradora recebeu procurações de grande número de médicos formalmente inseridos no quadro social. Esses instrumentos lhe conferiam poderes para praticar atos de alteração societária, promover ingresso e retirada de sócios, transferir quotas e representar os outorgantes perante a empresa. Segundo o lançamento, essa concentração de poderes permitiu que Cynthia controlasse não apenas a administração ordinária, mas também a formação e a modificação do próprio quadro societário utilizado para atribuir aos profissionais a aparência de sócios.

Outro fundamento foi o benefício econômico que lhe teria advindo da sistemática. Como os pagamentos aos médicos eram contabilizados como antecipações ou distribuições de lucros, a empresa não reconhecia os encargos previdenciários e tributários que incidiriam sobre remunerações pagas a contribuintes individuais. O lucro residual, acrescido pelos encargos não contabilizados, era destinado principalmente à sócia majoritária. A fiscalização concluiu, por isso, que Cynthia não apenas dirigia a estrutura, mas dela se beneficiava diretamente.

Com base nesses elementos, o lançamento entendeu configurado o interesse comum previsto no art. 124, inciso I, do CTN. Considerou também que os créditos decorriam de atos praticados com infração de lei, conscientemente dirigidos à dissimulação da natureza remuneratória dos pagamentos, o que autorizaria a responsabilidade pessoal da administradora nos termos do art. 135, inciso III, do mesmo Código.

A recorrente contesta ambas as bases de responsabilização.

Quanto ao art. 124, inciso I, sustenta que o dispositivo não constitui norma autônoma de atribuição de responsabilidade tributária. Argumenta que a solidariedade apenas regula a forma de satisfação do crédito entre pessoas previamente definidas pela lei como sujeitos passivos, não permitindo a inclusão de terceiro no polo passivo sem norma específica que assim determine.

Acrescenta que o interesse comum referido pelo dispositivo deve ser jurídico, relacionado à participação conjunta na situação que constitua o fato gerador, e não simples interesse econômico no resultado da atividade empresarial. A condição de sócia majoritária, o exercício da administração e a percepção dos lucros da empresa não seriam suficientes para demonstrar atuação comum na realização dos fatos geradores.

Em relação ao art. 135, inciso III, afirma que a responsabilidade pessoal somente se estabelece quando comprovados atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Alega que Cynthia atuou dentro dos poderes conferidos pelo contrato social, que todas as operações foram contabilizadas e informadas e que não houve ocultação ou embaraço ao conhecimento dos fatos pela Administração Tributária.

Para a recorrente, o processo revela, quando muito, divergência quanto à qualificação jurídica dos pagamentos. Eventual falta de recolhimento decorreria da compreensão de que os valores constituíam lucros isentos, e não remuneração tributável. Invoca, nesse sentido, a orientação segundo a qual o mero inadimplemento da obrigação tributária não gera, por si só, responsabilidade do sócio-gerente.

Sustenta, por fim, que a autoridade fiscal não individualizou suficientemente a conduta de Cynthia. Em sua compreensão, a imputação teria sido construída a partir de sua posição societária e administrativa, sem demonstração de ato doloso específico, confusão patrimonial, ocultação de receitas ou participação pessoal em fraude.

As razões recursais não são suficientes para afastar a responsabilidade reconhecida no lançamento e mantida pela decisão recorrida.

De início, convém distinguir a responsabilidade fundada exclusivamente na posição formal de administrador daquela decorrente da participação pessoal em atos que dão causa à obrigação tributária ou impedem seu correto tratamento fiscal. A mera condição de sócia majoritária ou gerente, isoladamente considerada, não autoriza a transferência automática dos débitos da pessoa jurídica. Também não basta afirmar que a administradora se beneficiava genericamente dos resultados da empresa, pois esse efeito acompanha, ordinariamente, a participação societária.

No caso concreto, porém, a imputação não se limita a essas circunstâncias abstratas.

Os elementos reunidos indicam que Cynthia concentrava integralmente os poderes necessários à execução da sistemática examinada. Era a única administradora, controlava as relações contratuais com os tomadores dos serviços, dispunha dos poderes de movimentação financeira e representava grande parte dos médicos nas alterações do quadro social. A configuração societária e o tratamento contábil dos pagamentos não resultavam de atos praticados à margem de sua gestão, mas de procedimentos que dependiam diretamente de sua atuação.

A relevância das procurações deve ser apreciada nesse contexto. Não se trata de considerar ilícita a representação dos sócios por procurador. O dado relevante é que a mesma pessoa que controlava mais de 99% do capital e exercia sozinha a administração também detinha poderes para inserir, retirar e representar os profissionais que recebiam participações mínimas e cujos pagamentos eram tratados como distribuição de lucros. Essa concentração funcional evidencia domínio efetivo sobre a estrutura reputada simulada.

Também não se está diante de simples inadimplemento. A hipótese examinada não consiste em tributo regularmente declarado e não pago por dificuldade financeira, atraso ou descuido operacional. O crédito decorre da atribuição de natureza societária a pagamentos que, conforme a prova examinada, eram definidos pelo número de horas ou procedimentos realizados, sem suporte em lucros intermediariamente apurados e sem posterior ajuste com o resultado anual.

Se a conclusão adotada quanto à natureza dos pagamentos é mantida, a infração não se resume à falta de recolhimento. Ela decorre da organização de uma forma jurídica e contábil que alterou a apresentação dos fatos relevantes para a tributação, permitindo que remunerações fossem registradas e declaradas como rendimentos isentos.

Nesse cenário, a transparência meramente formal da escrituração não exclui a responsabilidade. O fato de os pagamentos terem sido contabilizados não significa que sua natureza econômica tenha sido corretamente declarada. A infração imputada consiste justamente na classificação desses valores sob rubrica diversa daquela correspondente aos fatos efetivamente ocorridos.

Quanto ao art. 124, inciso I, assiste razão à recorrente quando afirma que o interesse comum não se confunde com vantagem econômica reflexa nem pode ser extraído apenas da identidade de interesses entre a sociedade e seus sócios. A aplicação do dispositivo exige participação qualificada na situação juridicamente relevante para a incidência tributária.

Essa exigência, contudo, encontra apoio nos elementos concretos do processo. Cynthia não figurava como terceira estranha aos pagamentos ou simples destinatária remota dos resultados. Como única administradora, praticava os atos pelos quais a pessoa jurídica contratava, remunerava, contabilizava e qualificava os valores destinados aos médicos. Sua participação abrangia, portanto, a própria situação que deu origem à falta de retenção e ao não reconhecimento dos encargos tributários.

Ainda assim, a base mais direta e adequada para a manutenção de sua responsabilidade é o art. 135, inciso III, do CTN. O dispositivo alcança os administradores quando a obrigação tributária resulta de atos por eles praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. A infração relevante não precisa corresponder ao simples não pagamento do tributo; deve existir conduta adicional, pessoalmente atribuível ao gestor, causalmente relacionada à obrigação exigida.

Essa relação está presente. Os atos de classificação dos pagamentos, de organização do quadro societário e de execução das remunerações foram praticados sob direção exclusiva da administradora. A sistemática não poderia funcionar sem sua intervenção, pois ela reunia os poderes societários, contratuais, financeiros e representativos necessários à sua implementação.

Não é necessário identificar um ato isolado e autônomo para cada pagamento mensal, como se a responsabilidade dependesse de manifestação expressa de vontade em relação a cada lançamento contábil. Tratando-se de procedimento continuado e uniforme, basta que se demonstre que a administradora instituiu, dirigiu ou conscientemente manteve a sistemática da qual resultaram as obrigações tributárias.

Os dados apontados pela fiscalização permitem essa conclusão. Cynthia permaneceu como única administradora durante todos os períodos fiscalizados; possuía poderes amplos e exclusivos; representava os profissionais nas alterações societárias; assinava os contratos que geravam as receitas; e detinha o controle sobre os pagamentos e a destinação dos resultados. Não se identifica outro centro decisório ao qual pudesse ser atribuída a definição da estrutura ou do tratamento fiscal adotado.

O argumento de que a matéria era juridicamente controvertida poderá ser considerado no exame da qualificação da multa, pois se relaciona à intensidade do elemento subjetivo exigido para a penalidade agravada. Não é, contudo, bastante para excluir a responsabilidade do administrador quando demonstrada sua participação pessoal nos atos que produziram o tratamento tributário indevido.

A existência de precedentes favoráveis à distribuição desproporcional de lucros não autoriza concluir que qualquer pagamento a sócio possa receber essa qualificação. Como já exposto, a controvérsia não se restringe à proporção da distribuição, mas alcança a própria demonstração da existência de lucro e a vinculação direta dos valores ao trabalho prestado. A administradora dispunha dos elementos internos necessários para conhecer essa sistemática e sua dissociação da apuração dos resultados sociais.

Também não procede a alegação de que a responsabilidade tenha sido fundada exclusivamente no benefício econômico. Esse benefício foi utilizado como elemento adicional de confirmação, e não como único suporte da imputação. A circunstância central é a atuação administrativa direta na formação e na manutenção da estrutura.

Por essas razões, deve ser mantida a responsabilidade de Cynthia Kozenieski Ayala dos Santos. Sua inclusão no polo passivo não resulta automaticamente de sua qualidade de sócia majoritária, mas da conjugação de poderes exclusivos de gestão, controle da estrutura societária, participação na execução dos pagamentos e adoção do tratamento contábil que deu origem às exigências.

A responsabilidade encontra fundamento suficiente no art. 135, inciso III, do CTN, porque os créditos tributários resultaram de atos de gestão pessoalmente atribuíveis à administradora e praticados em infração à legislação aplicável à retenção e ao recolhimento dos

tributos. O art. 124, inciso I, reforça a conclusão na medida em que os elementos do processo demonstram participação direta e convergente de Cynthia na situação que produziu as obrigações, e não mero interesse econômico reflexo.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

4.4 DEMAIS FUNDAMENTOS APLICADOS EXCLUSIVAMENTE DADO O PRINCÍPIO DO COLEGIADO

A controvérsia central do presente processo reside na requalificação, para fins fiscais, da natureza jurídica dos pagamentos efetuados pela pessoa jurídica SAUDEX SISTEMA INTEGRADO DE SAÚDE LTDA. aos médicos que lhe prestavam serviços. Enquanto a Fiscalização os caracteriza como remuneração por trabalho, sujeita à retenção do Imposto de Renda na Fonte (IRRF), a Impugnante os defende como legítima distribuição de lucros, isenta de tal tributação.

Dessa controvérsia principal, derivam outras questões a serem dirimidas: (i) a validade da estrutura societária adotada pela empresa; (ii) a força probatória dos elementos coligidos pela Fiscalização em contraponto aos apresentados pela defesa; (iii) a manutenção da multa qualificada por fraude; e (iv) a responsabilização solidária da sócia-administradora.

Passo à análise pormenorizada de cada um dos tópicos.

DO MÉRITO: DA NATUREZA JURÍDICA DOS PAGAMENTOS AOS SÓCIOS MÉDICOS

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 rendimentos sujeitos à retenção do Imposto de Renda na Fonte, por força do artigo 775 do RIR/18 (Decreto nº 9.580/2018).

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 à 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 o 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 e 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. E 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 de 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 retenção e o recolhimento do imposto de renda na fonte.

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