



MINISTÉRIO DA FAZENDA

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11065.723117/2018-64
ACÓRDÃO	2202-012.156 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SAUDEX SISTEMA INTEGRADO DE SAUDE LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2014

SOCIEDADE DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MÉDICOS. PAGAMENTOS A MÉDICOS FORMALMENTE INCLUÍDOS NO QUADRO SOCIETÁRIO. ADIANTAMENTOS DE LUCROS SEM COMPROVAÇÃO CONTÁBIL. REQUALIFICAÇÃO COMO REMUNERAÇÃO DE CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. MULTA QUALIFICADA. RESPONSABILIDADE PESSOAL DA ADMINISTRADORA. RETROATIVIDADE BENIGNA. RECURSO PARCIALMENTE CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO.

I. Caso em exame

Recurso voluntário interposto contra acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que manteve autos de infração relativos aos períodos de janeiro de 2013 a dezembro de 2014, envolvendo contribuição previdenciária patronal incidente sobre remunerações pagas a contribuintes individuais, multa isolada por falta de retenção do imposto de renda na fonte, juros de mora e responsabilidade tributária pessoal da sócia-administradora.

A fiscalização concluiu que médicos formalmente admitidos como sócios minoritários, cada qual com participação equivalente a 0,01% do capital social, prestavam serviços à pessoa jurídica e recebiam valores calculados segundo horas, consultas, plantões e demais atividades individualmente executadas, registrados contabilmente como adiantamentos de lucros.

Os recorrentes sustentam, em síntese, nulidade por deficiência de fundamentação, regularidade da estrutura societária, licitude da distribuição desproporcional de lucros, inexistência de relação de emprego ou de prestação remunerada de serviços, ausência de fraude, caráter

confiscatório das multas e impossibilidade de responsabilização pessoal da administradora.

II. Questões em discussão

Há cinco questões em discussão: (i) saber se devem ser conhecidas as alegações de inconstitucionalidade formuladas no recurso; (ii) saber se o lançamento ou o acórdão recorrido são nulos por ausência de motivação ou de enfrentamento da defesa; (iii) saber se os valores pagos aos médicos possuíam natureza de lucros societários ou de remuneração por serviços prestados por contribuintes individuais; (iv) saber se estão configurados os pressupostos para aplicação da multa de ofício qualificada e para a responsabilização pessoal da administradora; e (v) saber se a redução legislativa da multa qualificada de 150% para 100% deve retroagir em benefício dos sujeitos passivos.

III. Razões de decidir

Não se conhecem as alegações de inconstitucionalidade, por não competir ao CARF afastar a aplicação de lei tributária sob fundamento de incompatibilidade com a Constituição.

Não há nulidade por ausência de motivação quando o relatório fiscal descreve os contratos examinados, a estrutura societária, a dinâmica de ingresso e retirada dos profissionais, os registros contábeis, os critérios de pagamento, as bases de cálculo, os tributos exigidos e as razões da aplicação das penalidades e da responsabilidade tributária. A discordância quanto à valoração dos fatos e à qualificação jurídica adotada constitui matéria de mérito, e não vício formal.

A distribuição desproporcional de lucros e a inexistência de obrigação legal de pagamento de pró-labore não dispensam a comprovação de que os valores distribuídos correspondam a lucros efetivamente apurados e disponíveis.

A distribuição antecipada de resultados exige suporte contábil, mediante balanço ou balancete apto a demonstrar, antes de cada pagamento, a existência de resultado positivo suficiente. Estimativas, controles internos, projeções de faturamento e referências genéricas à escrituração não substituem a demonstração objetiva do lucro distribuível.

A ausência de balancetes intermediários, de correlação entre os pagamentos e resultados contábeis apurados e de ajustes posteriores entre os adiantamentos e o lucro definitivo, conjugada com a variação dos valores segundo os serviços individualmente executados e com a

inexistência de pagamentos nos meses sem prestação de serviços, demonstra a natureza remuneratória das importâncias.

Os pagamentos realizados antes do ingresso formal dos médicos na sociedade, inicialmente contabilizados como adiantamentos a terceiros ou fornecedores e posteriormente transferidos para contas de sócios, não podem ser retroativamente qualificados como distribuição de lucros. A mesma conclusão se aplica aos valores pagos aos profissionais que jamais adquiriram a condição de sócios.

A fiscalização não reconheceu vínculo de emprego, mas enquadrou os médicos como segurados contribuintes individuais que prestaram serviços à pessoa jurídica. A incidência da contribuição previdenciária patronal não depende da demonstração dos requisitos caracterizadores da relação empregatícia.

A requalificação tributária dos pagamentos não altera os conceitos de direito privado nem implica declaração de nulidade civil da sociedade. O exame da causa concreta dos pagamentos permite distinguir lucros societários de contraprestações pelo trabalho pessoal.

A qualificação da multa não decorre automaticamente da manutenção da obrigação principal. No caso, entretanto, o tratamento contábil posterior conferido a pagamentos realizados antes do ingresso dos profissionais, os valores pagos a pessoas que jamais integraram a sociedade, a inexistência de balancetes e ajustes e a utilização reiterada e padronizada de registros societários e contábeis para conferir aparência de lucro a pagamentos por serviços demonstram conduta consciente dirigida à ocultação da natureza remuneratória das importâncias.

A responsabilidade pessoal da administradora não decorre apenas de sua condição de sócia majoritária. Resulta da concentração exclusiva dos poderes de administração e de sua participação na instituição e manutenção dos procedimentos societários, financeiros e contábeis que produziram a supressão tributária, configurando ato praticado com infração à lei.

A Lei nº 14.689/2023, ao reduzir de 150% para 100% o percentual da multa de ofício qualificada, deve ser aplicada retroativamente aos atos ainda não definitivamente julgados, por estabelecer penalidade menos severa.

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, dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino – Relator

Assinado Digitalmente

Ronnie Soares Anderson – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto de acórdão prolatado pela 3ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande, que, por unanimidade, rejeitou as preliminares suscitadas e julgou improcedente a impugnação apresentada por SAUDEX SISTEMA INTEGRADO DE SAÚDE LTDA., mantendo integralmente o crédito tributário constituído.

O litígio tem origem em procedimento de auditoria fiscal que resultou, em 10 de setembro de 2018, na lavratura de autos de infração relativos ao período de janeiro de 2013 a dezembro de 2014, envolvendo contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre remunerações pagas a contribuintes individuais, multa isolada por falta de retenção do imposto de renda na fonte e juros de mora exigidos isoladamente. Foram incluídas no polo passivo a pessoa jurídica fiscalizada e, na condição de responsável solidária por excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto, sua sócia-administradora, Cynthia Kozenieski Ayala dos Santos.

Conforme relatado no acórdão recorrido, a fiscalização constatou que a contribuinte celebrara contratos de prestação de serviços médicos com os Municípios de Canoas/RS e Alvorada/RS, assumindo, entre outras obrigações, a emissão de notas fiscais, o recebimento das contraprestações, a supervisão dos profissionais, o controle das horas trabalhadas e a responsabilidade pelos encargos sociais, previdenciários, trabalhistas, fiscais e comerciais decorrentes da execução contratual. Segundo a autoridade lançadora, embora os serviços fossem materialmente executados por médicos remunerados em função das atividades realizadas, esses profissionais eram formalmente inseridos no quadro societário da empresa,

mediante a aquisição individual de 47 quotas de R\$ 1,00, correspondentes a 0,01% do capital social, e os valores que lhes eram pagos eram registrados como “adiantamentos de lucros”.

A fiscalização destacou que a administração da sociedade era exercida exclusivamente por Cynthia Kozenieski Ayala dos Santos, titular de aproximadamente 98,61% do capital social, enquanto os demais integrantes do quadro societário eram médicos com participação individual de 0,01%, detendo, em conjunto, parcela inferior a 2% do capital. A partir dessa estrutura, da concentração dos poderes administrativos e da ausência de exercício efetivo de prerrogativas societárias pelos médicos, concluiu-se que estes não eram sócios de fato, mas trabalhadores da empresa formalmente revestidos da condição de quotistas.

Foram também considerados, entre outros elementos, a inexistência de exercício do direito de preferência pelos médicos na aquisição das quotas dos sócios retirantes, a intensa rotatividade do quadro societário, com o ingresso e a saída de dezenas de profissionais em cada alteração contratual, e a circunstância de que a aquisição das quotas constituiria mera formalidade destinada a permitir o pagamento de remunerações sem a incidência do imposto de renda e das contribuições previdenciárias. A fiscalização consignou que, na 7ª Alteração Contratual, por exemplo, foram registradas a entrada de 51 médicos e a saída de 85, tendo parte das quotas dos retirantes sido transferida à sócia-administradora.

O acórdão recorrido registrou, ainda, que as datas de início da prestação dos serviços nem sempre coincidiam com a formalização do ingresso dos médicos no quadro societário. Nesse intervalo, os pagamentos eram contabilizados em contas denominadas “Adiantamentos a Terceiros” ou “Adiantamento a Fornecedores” e, após o registro da alteração contratual, transferidos para contas de “Adiantamentos a Sócios”. Mencionou-se também a existência de profissionais que prestaram serviços, receberam pagamentos e jamais chegaram a ingressar formalmente na sociedade, tendo os respectivos valores sido posteriormente atribuídos contabilmente à sócia-administradora.

Com base nesse conjunto de circunstâncias, a autoridade fiscal concluiu que, à exceção da sócia-administradora, os médicos não se comportavam nem eram tratados como verdadeiros sócios, mas como prestadores de serviços. Acrescentou que, mesmo que se admitisse a condição societária formal dos profissionais, os pagamentos efetuados não apresentavam natureza de lucros, pois eram realizados mensalmente e calculados exclusivamente de acordo com o volume e a modalidade dos serviços prestados por cada médico, sem correlação com a participação no capital social ou com o resultado global da empresa.

O relatório fiscal destacou que os profissionais somente recebiam valores nos meses em que efetivamente prestavam serviços, embora permanecessem formalmente no quadro societário. Consignou, ademais, que os denominados adiantamentos jamais foram objeto de complementação, restituição ou ajuste posterior em confronto com os lucros efetivamente apurados ao encerramento de cada exercício. Para a fiscalização, a inexistência de qualquer acerto demonstrava que os pagamentos não eram antecipações de resultado societário, mas

contraprestações definidas a partir da produção individual de cada médico. A fiscalização reputou igualmente inválida a cláusula contratual segundo a qual o resultado seria distribuído proporcionalmente aos negócios gerados por cada sócio, por entender que esse critério poderia excluir dos lucros os quotistas que não prestassem serviços em determinado período, em afronta ao art. 1.008 do Código Civil. Ressaltou, de todo modo, que, no direito tributário, a substância econômica prevaleceria sobre a denominação formal atribuída pelas partes, de modo que a designação dos pagamentos como “adiantamentos de lucros” não impediria sua qualificação como rendimentos do trabalho.

Em consequência, os valores pagos aos médicos foram considerados remunerações por serviços prestados por pessoas físicas, sujeitas à retenção do imposto de renda na fonte e à incidência da contribuição previdenciária patronal prevista no art. 22, III, da Lei nº 8.212/1991. A base de cálculo da contribuição foi apurada a partir dos registros contábeis das contas de adiantamentos a sócios e a terceiros, excluídos os valores atribuídos à sócia-administradora, cuja condição societária não foi desconsiderada. Sobre as remunerações apuradas, aplicou-se a alíquota de 20%. Quanto ao imposto de renda, foram identificados os beneficiários dos pagamentos e aplicada a tabela progressiva mensal a cada profissional e período de apuração.

A autoridade lançadora entendeu configuradas fraude e conluio, por considerar que a inclusão formal dos médicos no quadro societário e a atribuição da natureza de lucros aos pagamentos tinham por finalidade ocultar a remuneração pelo trabalho e evitar a incidência tributária. Em razão disso, aplicou multa de ofício qualificada no percentual de 150% sobre as contribuições previdenciárias não pagas ou declaradas. Quanto à falta de retenção do imposto de renda, foram exigidas multa isolada e juros de mora isolados, estes calculados entre a data em que o imposto deveria ter sido recolhido e o termo final para a entrega da declaração de ajuste anual dos beneficiários.

Cientificados do lançamento, os sujeitos passivos apresentaram impugnação, na qual sustentaram, em síntese, a regularidade formal e material da estrutura societária, a existência de *affectio societatis*, a efetiva participação dos médicos na sociedade e a legalidade da distribuição desproporcional de lucros. Alegaram que os atos constitutivos observavam as disposições do Código Civil, que as contas e os balanços eram regularmente submetidos à deliberação dos sócios e que a cláusula de distribuição variável dos resultados não excluía qualquer quotista da participação nos lucros. A defesa afirmou, também, que a distribuição desproporcional de resultados era admitida pela legislação civil e pela doutrina, podendo ser definida no contrato social, em instrumento separado ou pela prática reiterada dos sócios. Invocou os princípios da autonomia da vontade, da confiança, da boa-fé objetiva e da segurança jurídica, bem como o instituto da *surrectio*, para sustentar a validade da sistemática historicamente adotada pela sociedade. Argumentou que a fiscalização teria desvirtuado institutos de direito privado com finalidade exclusivamente arrecadatória, em violação ao art. 110 do Código Tributário Nacional.

No tocante à natureza das relações mantidas com os médicos, os impugnantes asseveraram que não estavam presentes os requisitos caracterizadores de vínculo de emprego, especialmente a subordinação, a pessoalidade, a não eventualidade e a ausência de assunção dos riscos do empreendimento. Sustentaram que a fiscalização não demonstrara a existência de relação trabalhista ou empregatícia e que a pequena participação no capital social ou a ausência de poderes de administração não seriam suficientes para descaracterizar a condição de sócio. Invocaram, a esse respeito, precedentes da Justiça do Trabalho e exemplos de outras estruturas societárias marcadas por assimetria entre os sócios.

Por fim, a impugnação contestou a qualificação das penalidades, sustentando que as multas aplicadas seriam desproporcionais e confiscatórias, e requereu a anulação integral dos autos de infração ou, subsidiariamente, a redução das multas. O valor total impugnado foi indicado em R\$ 12.686.667,65.

Ao apreciar a controvérsia, a DRJ conheceu da impugnação por considerá-la tempestiva e preenchidos os demais requisitos de admissibilidade. Em sede preliminar, afastou os argumentos de ilegalidade e inconstitucionalidade, sob o fundamento de que os órgãos administrativos de julgamento não possuem competência para deixar de aplicar lei ou decreto por reputá-los incompatíveis com a Constituição, salvo nas hipóteses legalmente previstas, invocando, para tanto, o art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972 e o caráter vinculado da atividade de lançamento.

Quanto aos precedentes administrativos, judiciais e entendimentos doutrinários citados pela defesa, o colegiado consignou que decisões proferidas em outros processos produzem, em regra, efeitos apenas entre as partes e não vinculam a Administração, salvo quando dotadas de eficácia vinculante por disposição normativa específica. Considerou, assim, que os julgados apresentados não poderiam ser automaticamente estendidos ao caso concreto.

Em relação à responsabilidade da sócia-administradora, a DRJ entendeu que sua indicação no lançamento não importava desconsideração da personalidade jurídica nem redirecionamento automático de futura execução fiscal. Segundo o acórdão, tratava-se de informação destinada à eventual inscrição em dívida ativa e de indicação da possibilidade de responsabilização nos termos do art. 135 do CTN, matéria que poderia ser discutida tanto no processo administrativo quanto, especialmente, em eventual fase de execução fiscal.

No mérito, a decisão reconheceu que o contribuinte pode organizar lícitamente seus negócios de modo a reduzir a carga tributária, desde que permaneça dentro dos limites do ordenamento jurídico. Assentou, contudo, que a liberdade de associação, contratação e planejamento tributário não legitima a criação de formas negociais destituídas de efetividade ou utilizadas para ocultar a realidade subjacente. Para a DRJ, caberia à fiscalização identificar situações em que a forma jurídica adotada não correspondesse à substância dos atos efetivamente praticados.

A decisão recorrida discorreu sobre os limites negativos e positivos do planejamento tributário, afirmando que, além da inexistência de ilícitos típicos ou atípicos, seria necessária uma justificativa negocial distinta da mera economia de tributos, evidenciada pela existência de motivo, finalidade, congruência e razoabilidade econômica. Com apoio no art. 116, parágrafo único, do CTN, considerou possível a desconsideração, para fins tributários, de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Examinando o conjunto probatório, a DRJ reconheceu que os elementos apontados pela fiscalização, se considerados isoladamente, poderiam não ser suficientes para sustentar a requalificação, mas entendeu que, avaliados em conjunto, confirmavam a realidade descrita no relatório fiscal. Invocou o princípio da primazia da realidade para afirmar que os fatos relativos à prestação dos serviços deveriam prevalecer sobre a forma contratual adotada. Esclareceu que a fiscalização não teria constituído vínculo trabalhista, mas apenas constatado, a partir das circunstâncias concretas e dos documentos, a prestação de serviços por contribuintes individuais e aplicado os correspondentes efeitos tributários e previdenciários.

Na sequência, o colegiado concluiu que os fatos descritos evidenciavam divergência entre a situação formalmente documentada e a realidade material, com utilização da estrutura societária para a contratação de serviços médicos mediante redução de encargos previdenciários. Considerou legítima a desconsideração dos atos e negócios jurídicos para fins fiscais, com fundamento, entre outros dispositivos, nos arts. 118 e 142 do CTN, no art. 33 da Lei nº 8.212/1991 e no art. 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social. Assentou que a incidência tributária deveria recair sobre o negócio causal e os fatos efetivamente ocorridos, independentemente da validade ou da denominação formal dos atos praticados.

A DRJ enquadrou os médicos como segurados obrigatórios da Previdência Social na qualidade de contribuintes individuais e considerou os valores recebidos pela prestação de serviços como salário de contribuição, nos termos do art. 28, III, da Lei nº 8.212/1991.

No que se refere aos acréscimos legais, a decisão afirmou que a responsabilidade por infrações tributárias é objetiva, nos termos do art. 136 do CTN, e que a multa de ofício e os juros de mora incidiriam independentemente da intenção, culpa ou dos motivos que levaram ao inadimplemento. Considerou obrigatória a aplicação da taxa Selic e consignou que a exclusão ou remissão dos acréscimos dependeria de lei específica.

Especificamente quanto à multa isolada decorrente da falta de retenção do imposto de renda na fonte, a DRJ reputou aplicável o art. 9º da Lei nº 10.426/2002, combinado com o art. 44 da Lei nº 9.430/1996. Entendeu que a fiscalização demonstrara a utilização de negócio simulado destinado a ocultar a prestação de serviços por contribuintes individuais e a evitar a incidência da contribuição previdenciária patronal e do imposto de renda. Concluiu, por isso, estar comprovada a ação dolosa e ser cabível a penalidade qualificada.

Ao final, a 3ª Turma de Julgamento concluiu que os argumentos e documentos apresentados não eram aptos a afastar os fundamentos do lançamento e votou pela improcedência da impugnação, com a manutenção integral do crédito tributário.

Referido acórdão foi assim ementado:

Ementa

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2014

APRECIAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.

Não cabe a esta instância julgadora apreciar argumentos de inconstitucionalidade e ilegalidade de norma por ser matéria reservada ao Poder Judiciário.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS.

É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ordinário.

RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES.

Na fase administrativa, a informação de interesse do órgão executor da dívida fiscal acerca dos reais sócios da empresa em caso de eventual execução fiscal não implica em redirecionamento automático da execução fiscal. Apenas assinala sobre a possibilidade da configuração da responsabilidade tributária por substituição, nos termos do CTN, Art. 135, que poderá ser amplamente discutida em sede de embargos à execução pelo sócio-gerente ou administrador.

A responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.

O planejamento tributário possui limites negativos (inexistência dos chamados ilícitos típicos e atípicos) e limites positivos (existência de uma justificativa, uma causa, para a realização do negócio jurídico, além do simples fato de haver economia tributária) que tem o seguinte conteúdo: a) existência de motivo, finalidade e congruência entre os atos praticados, e b) existência de razoabilidade para a prática dos atos dentro do planejamento estratégico do empreendimento econômico.

DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS.

A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

ACRÉSCIMOS LEGAIS.

Os acréscimos legais devidos por força de lei, tem aplicação obrigatória com base no princípio da presunção de legalidade e constitucionalidade das leis e da vinculação do ato administrativo do lançamento.

MULTA ISOLADA. IMPOSTO DE RENDA RETIDO FONTE. NÃO RETENÇÃO.

A fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição sujeita-se à multa isolada, no caso de falta de retenção ou recolhimento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Comunicada do resultado do julgamento da impugnação em 11/08/2025 (*sic* – provavelmente devido à logística dos Correios relativa à entrega e ao AR - fls. 8.454), as recorrentes interpuseram em 24/07/2025 o presente recurso voluntário (fls. 8.379, reiterado à fls. 8.455, provavelmente em razão da posterior juntada aos autos do AR, dada a ciência antecipada quanto ao julgamento pelo sujeito passivo principal).

Nele, os recorrentes sustentam, em síntese, os seguintes **argumentos autônomos** para a reforma ou anulação do acórdão recorrido:

a) Nulidade do acórdão por fundamentação genérica e ausência de enfrentamento da defesa.

- a. Alegam que a DRJ não examinou concretamente os fundamentos fáticos e jurídicos da impugnação, limitando-se a motivação abstrata, aplicável indistintamente a outros casos. A omissão violaria o contraditório, a ampla defesa, o devido processo legal e o dever de consideração das alegações e documentos apresentados pelo administrado. Requerem, por isso, a anulação do acórdão e o retorno dos autos à primeira instância para novo julgamento.

b) Regularidade formal e material da constituição societária.

Defendem que a sociedade limitada foi constituída e funciona em conformidade com os arts. 104, 981, 997 e 1.052 a 1.087 do Código Civil, com integralização das quotas, pluralidade de sócios, *affectio societatis*, autonomia da vontade, realização de assembleias, aprovação de contas e participação dos sócios nos processos decisórios e nos resultados. Sustentam que a fiscalização não apontou vícios concretos nos atos societários.

c) Ilegalidade da desqualificação dos médicos como sócios.

Afirmam que a baixa participação no capital, a concentração da administração e a desigualdade de poderes entre os quotistas não eliminam a condição societária. Os médicos teriam integralizado suas quotas, participado das

deliberações e se submetido aos deveres, responsabilidades e riscos próprios da sociedade limitada.

d) Ausência de comprovação de relação de emprego ou de outra relação remuneratória distinta da sociedade.

Sustentam que a fiscalização não demonstrou pessoalidade, não eventualidade, onerosidade salarial e, sobretudo, subordinação jurídica. Argumentam que o lançamento afastou a condição de sócio sem definir e provar qual seria a verdadeira relação jurídica mantida pelos médicos com a empresa, utilizando ora a expressão “salário”, ora “honorários”.

e) Assunção, pelos médicos, dos riscos e ônus inerentes à qualidade de sócio.

A defesa contrapõe a condição societária à empregatícia, alegando que os médicos assumiam os riscos do empreendimento, estavam sujeitos à perda do capital, às deliberações sociais e às hipóteses legais de responsabilização, sem usufruir dos direitos constitucionais e trabalhistas próprios dos empregados.

f) Jurisprudência trabalhista contrária à automática conversão da relação societária em vínculo de emprego.

Invocam julgados segundo os quais a pequena quantidade de quotas não basta para descaracterizar a condição de sócio, sendo indispensável a comprovação dos requisitos do art. 3º da CLT. Afirmam que a orientação da Justiça do Trabalho reforçaria a insuficiência do conjunto probatório utilizado no lançamento.

g) Legalidade da distribuição desproporcional de lucros.

Alegam que o art. 1.007 do Código Civil autoriza a estipulação de divisão dos resultados em proporção diversa da participação no capital. A Cláusula 19ª não excluiria qualquer sócio dos lucros, mas apenas estabeleceria critério variável, relacionado à contribuição individual para a atividade social.

h) Validade do ajuste societário, inclusive se verbal ou exterior ao contrato social.

Sustentam que a legislação não exige forma especial para o acordo de distribuição desproporcional entre quotistas. Por força dos arts. 104 e 107 do Código Civil, o ajuste seria válido ainda que verbal ou celebrado em instrumento apartado, desde que firmado por agentes capazes, com objeto lícito e forma não proibida.

i) Inexistência de obrigação legal de pagamento de pró-labore.

Argumentam que o ordenamento não obriga a sociedade a remunerar o sócio pelo trabalho mediante pró-labore, sendo possível que os pagamentos decorram exclusivamente da distribuição de lucros, desde que haja resultado apurado e discriminação contábil. Invocam precedentes do CARF e soluções de consulta da Receita Federal.

j) Isenção do imposto de renda e não incidência de contribuição previdenciária sobre lucros efetivamente apurados.

Defendem que os valores distribuídos, ainda que desproporcionalmente, estariam abrangidos pelo art. 10 da Lei nº 9.249/1995 e não integrariam a base das contribuições previdenciárias, por conservarem a natureza de lucros societários, e não de remuneração pelo trabalho.

k) Violação do art. 110 do CTN.

Sustentam que a fiscalização alterou o conteúdo de institutos de direito privado — sociedade, qualidade de sócio e distribuição de lucros — para ampliar a incidência tributária. A regularidade dos negócios perante o direito civil impediria sua desqualificação para fins meramente arrecadatórios.

l) Lícitude do planejamento negocial e tributário.

Alegam que a escolha de estrutura societária menos onerosa decorre da autonomia privada, da livre iniciativa e do direito de propriedade. Não havendo ilicitude nos atos praticados, a economia tributária seria elisão legítima, e não fraude ou evasão.

m) Impossibilidade de desconsideração fundada apenas em presunções.

Afirmam que a fiscalização reuniu circunstâncias lícitas — participação minoritária, rotatividade societária, distribuição desigual e concentração administrativa — e, sem prova direta de simulação, atribuiu-lhes significado fraudulento. Para os recorrentes, não houve demonstração de negócio fictício, vício de consentimento, interposição de pessoas ou falsidade documental.

n) Ausência de fraude, dolo ou conluio aptos a justificar a multa qualificada.

Embora desenvolvido em conjunto com a defesa da lícitude do planejamento, o recurso invoca orientação do CARF no sentido de que o planejamento tributário considerado malsucedido pelo Fisco não basta para caracterizar evidente intuito de fraude, sendo necessária prova minuciosa de conduta dolosa, simulação ou conluio.

o) Habitualidade e legitimidade de estruturas societárias assimétricas.

Argumentam que o ordenamento admite vários modelos em que os sócios possuem participações, poderes, aportes e direitos econômicos desiguais, como quotas preferenciais em sociedades limitadas, sociedades em conta de participação, sociedades simples e sócios cuja contribuição consiste em serviços. Essa assimetria, portanto, não constituiria indício de fraude.

p) Apoio institucional do Conselho Federal de Medicina.

Invocam manifestação do CFM para demonstrar que a estrutura adotada é comum no setor médico e que sua legalidade vem sendo publicamente defendida pela entidade de fiscalização profissional, circunstância que, segundo o recurso, enfraqueceria a imputação de fraude.

- q) **Proteção da confiança, boa-fé objetiva e aplicação da surrectio.**
Sustentam que a distribuição de lucros foi praticada de modo estável e reiterado desde a constituição da sociedade. Essa conduta teria consolidado, à luz da boa-fé objetiva, uma posição jurídica protegida, ainda que se entendesse haver divergência entre a prática e alguma disposição contratual.
- r) **Violação da segurança jurídica e das legítimas expectativas.**
Alegam que o Estado não pode considerar fraudulenta uma estrutura societária que observou as exigências legais e foi aceita em procedimentos licitatórios. A ausência de critérios normativos claros para distinguir planejamento lícito de simulação tornaria a autuação imprevisível e arbitrária.
- s) **Repercussões socioeconômicas negativas da autuação.**
Defendem que a desconsideração de modelos societários usuais geraria insegurança no ambiente empresarial, retração de investimentos e encarecimento ou redução da oferta de serviços médicos prestados a entes públicos.
- t) **Caráter confiscatório das multas.**
Subsidiariamente, alegam que as penalidades, especialmente a multa qualificada de 150%, acrescida de juros, atingem montante excessivo e violam o art. 150, IV, da Constituição. Sustentam que a sanção ultrapassa sua função repressiva e preventiva e produz efeito de confisco indireto.
- u) **Violação do princípio da proporcionalidade.**
Afirmam que as multas não atendem aos critérios de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito, pois o gravame seria manifestamente superior ao necessário para reprimir a conduta atribuída aos recorrentes. Pedem, subsidiariamente, sua redução.
- v) **Afastamento da responsabilidade solidária e pessoal da sócia-administradora.**
No pedido final, a recorrente solidária requer, caso mantida a autuação da pessoa jurídica, a exclusão de sua responsabilidade pessoal. O recurso, contudo, não apresenta capítulo específico nem fundamentação autônoma detalhada sobre essa matéria, restringindo a pretensão ao pedido subsidiário final.

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

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

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

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

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

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Thiago Buschinelli Sorrentino**, Relator

1 CONHECIMENTO

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

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

Desse modo, não se conhece das alegações de inconstitucionalidade.

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

POR QUESTÕES PURAMENTE EXPLETIVAS¹, 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 SIMPLEMENTE

¹ Cf., e.g., Tema 339/STF, vinculante.

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 PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO POR AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO E DE FUNDAMENTAÇÃO

O lançamento foi instruído por relatório fiscal no qual a autoridade autuante delimitou o período fiscalizado, identificou as obrigações tributárias examinadas e descreveu os elementos fáticos e documentais que, em seu entendimento, justificavam a exigência.

A fiscalização consignou que a contribuinte celebrara contratos de prestação de serviços médicos com os Municípios de Canoas e Alvorada, assumindo a organização da atividade, a supervisão dos profissionais, o controle das horas trabalhadas e a responsabilidade pelos encargos decorrentes da execução contratual. Destacou, inclusive, que o preço contratado previa valores por hora destinados aos médicos executores dos serviços.

Em seguida, examinou a composição societária da empresa, registrando a concentração da administração e de 98,61% do capital social em Cynthia Kozenieski Ayala dos Santos, enquanto cada médico detinha 47 quotas, equivalentes a 0,01% do capital. A autoridade fiscal associou esse dado a outros elementos, como a inexistência de exercício do direito de preferência pelos médicos, a elevada rotatividade do quadro societário e a ausência, segundo sua compreensão, de efetiva intenção associativa.

O relatório também descreveu a falta de coincidência entre o início da prestação dos serviços e o ingresso formal dos profissionais na sociedade. Os pagamentos anteriores à alteração contratual eram registrados em contas de adiantamentos a terceiros ou fornecedores e, após o ingresso formal, transferidos para contas de adiantamentos a sócios. Foram relatados, ainda, casos de médicas que prestaram serviços e receberam valores, mas não chegaram a integrar o quadro social.

Quanto à natureza das quantias pagas, a fiscalização afirmou que os valores eram calculados segundo o volume e a modalidade dos serviços executados por cada profissional. Ressaltou que os médicos nada recebiam nos meses em que não prestavam serviços, mesmo permanecendo formalmente como sócios, e que não houve ajustes posteriores entre os montantes antecipados e os lucros efetivamente apurados ao final dos exercícios.

A partir desses fatos, a autoridade lançadora concluiu que os pagamentos classificados como adiantamentos de lucros constituíam remuneração pela prestação de serviços. Indicou os fundamentos legais da incidência do imposto de renda retido na fonte e da contribuição previdenciária patronal, explicitou a formação das bases de cálculo e apresentou os valores mensais apurados.

Também foram expostas as razões da aplicação das penalidades. A fiscalização qualificou a conduta como fraude e conluio, relacionando a inclusão formal dos médicos no quadro societário e a classificação dos pagamentos como lucros à intenção de afastar os encargos tributários incidentes sobre a remuneração. Fundamentou a multa de 150% nos arts. 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 e no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996.

Por fim, a responsabilidade pessoal da administradora foi motivada pela circunstância de ela ter exercido, de forma exclusiva, os poderes de gestão no período fiscalizado e, segundo a autoridade, ter dirigido os atos que deram origem às infrações.

Embora o recurso formule expressamente preliminar de nulidade contra o acórdão recorrido, a argumentação relativa à ausência de motivação também pode ser compreendida como crítica à própria constituição do crédito tributário.

A recorrente sustenta, em linhas gerais, que a fiscalização teria promovido a desqualificação da estrutura societária sem adequada subsunção dos fatos à legislação aplicável e sem demonstração concreta da relação jurídica que substituiria a condição formal de sócios dos médicos.

Afirma que a autoridade fiscal se apoiou em elementos periféricos e presuntivos, como o reduzido número de quotas, a concentração da administração, a rotatividade dos sócios e a vinculação dos pagamentos ao desempenho individual, sem demonstrar por que esses fatos, lícitos em si mesmos, configurariam fraude ou simulação.

Alega, ainda, que o relatório ora se referiria aos valores como salários, ora como honorários ou remuneração, sem apontar com precisão se a relação identificada seria de emprego, de trabalho autônomo ou de outra natureza. Essa oscilação terminológica evidenciaria, segundo a defesa, a falta de definição do fundamento jurídico do lançamento.

A recorrente também sustenta que a fiscalização não teria enfrentado adequadamente a regularidade dos atos societários, a existência de contabilidade formal, a aprovação das contas, a licitude da distribuição desproporcional de lucros e a inexistência de obrigação legal de pagamento de pró-labore.

Em sua compreensão, a conclusão pela simulação resultou de mera inferência subjetiva, sem prova de falsidade dos documentos, vício de vontade dos sócios, ocultação material dos pagamentos ou utilização de interpostas pessoas.

A defesa invoca, assim, os princípios da legalidade, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, afirmando que a motivação deve indicar de forma clara os fatos, as normas aplicáveis e a relação lógica entre ambos.

A preliminar não merece acolhimento.

A validade formal do lançamento exige que o sujeito passivo tenha conhecimento dos fatos imputados, da qualificação jurídica adotada, das bases de cálculo, dos tributos exigidos e

das penalidades aplicadas, de maneira que possa exercer adequadamente o contraditório e a ampla defesa.

Não se exige, para esse fim, que a motivação seja irretocável ou que a interpretação jurídica adotada pela fiscalização venha a ser confirmada no julgamento. A eventual improcedência dos fundamentos, a insuficiência das provas ou a incorreta qualificação dos fatos constituem questões de mérito. A nulidade somente se caracteriza quando a deficiência do ato impede a compreensão da acusação fiscal ou inviabiliza a defesa.

No caso, o termo fiscal não se limitou a afirmar genericamente que os médicos eram trabalhadores ou que os pagamentos não constituíam lucros. Houve descrição circunstanciada da estrutura societária, dos contratos públicos, do funcionamento da empresa, do ingresso e da retirada dos profissionais, da forma de contabilização e do critério utilizado para os pagamentos.

A fiscalização identificou, individualmente, os fatos que reputou incompatíveis com uma verdadeira relação societária. Explicitou a concentração da gestão e do capital, a aquisição padronizada de quotas, a ausência de exercício de determinados direitos societários, a elevada movimentação do quadro social e a prestação de serviços anterior ao ingresso formal.

Também indicou os elementos que, a seu juízo, demonstravam a natureza remuneratória dos valores: pagamentos mensais, cálculo segundo horas, consultas e plantões, inexistência de pagamento sem prestação de serviços e ausência de confronto com os resultados finais da empresa.

A autoridade não apenas qualificou os pagamentos, mas explicou a razão da qualificação. Segundo o lançamento, os valores não decorriam de um resultado coletivo previamente apurado e posteriormente repartido; eram determinados pela produção individual de cada profissional. Essa foi a premissa fática utilizada para aplicar a legislação tributária incidente sobre a remuneração de pessoas físicas.

A utilização, em diferentes passagens, das expressões “salários”, “honorários”, “remuneração” ou “rendimentos do trabalho” não torna o lançamento indeterminado.

Para fins da contribuição previdenciária exigida neste processo, a fiscalização enquadrou os médicos como segurados contribuintes individuais que prestaram serviços à pessoa jurídica. A tese fiscal, portanto, não dependia do reconhecimento de vínculo empregatício.

As referências a salários ou trabalhadores foram utilizadas, em algumas passagens, em sentido descritivo ou genérico. A qualificação jurídica relevante foi suficientemente definida: pagamento por serviços prestados por pessoas físicas, sujeito à contribuição patronal prevista no art. 22, III, da Lei nº 8.212/1991.

Tampouco havia necessidade de a fiscalização desconstituir previamente, em sua integralidade, a sociedade ou os contratos sociais.

O lançamento esclareceu que não pretendia declarar a nulidade civil dos atos, mas apenas afastar sua eficácia tributária na medida em que, segundo os fatos apurados, a forma adotada não correspondia à natureza econômica dos pagamentos. Para esse fim, foram invocados os arts. 109 e 118 do Código Tributário Nacional e desenvolvida a distinção entre validade privada e eficácia perante a Fazenda.

A recorrente pôde compreender precisamente essa construção e impugná-la de modo amplo.

A extensão e o conteúdo da própria defesa demonstram que não houve prejuízo ao exercício do contraditório. A contribuinte discutiu a condição societária dos médicos, a affectio societatis, a distribuição desproporcional dos lucros, a inexistência de pró-labore obrigatório, a ausência dos requisitos de emprego, o planejamento tributário, a simulação, as penalidades e a responsabilidade da administradora.

Não se pode confundir ausência de motivação com discordância quanto à motivação apresentada.

A recorrente considera lícitos e insuficientes os fatos tomados pela fiscalização como indícios de simulação. Essa controvérsia exige valorar a força probatória dos elementos e decidir se eles autorizam a requalificação dos pagamentos. Trata-se de questão de mérito, e não de vício formal do lançamento.

Também não caracteriza nulidade a circunstância de alguns fatos não serem conclusivos quando considerados isoladamente. O lançamento expressamente adotou raciocínio baseado na convergência do conjunto probatório. É juridicamente possível formar convicção por meio de indícios, desde que sejam identificados, relacionados entre si e submetidos ao contraditório, como ocorreu.

A motivação da multa qualificada igualmente foi explicitada. A autoridade descreveu os atos que considerou deliberados, indicou o benefício tributário obtido, enquadrou a conduta nos conceitos legais de fraude e conluio e apontou o dispositivo que autorizava a duplicação da penalidade.

A correção dessa conclusão foi examinada em tópico próprio. Sua eventual reforma não decorreria de ausência de motivação, mas da falta de comprovação do elemento subjetivo. No presente caso, todavia, entendeu-se configurada a fraude pelos fundamentos anteriormente expostos.

A responsabilidade da administradora também não foi atribuída apenas em razão de sua condição de sócia. O relatório indicou que Cynthia era a única administradora, detinha os poderes de gestão durante todo o período e teria dirigido a sistemática reputada fraudulenta. Foram, portanto, apresentados os fatos e o fundamento jurídico da imputação pessoal.

Sob o aspecto quantitativo, o lançamento relacionou os registros contábeis utilizados, identificou os beneficiários, apresentou as bases mensais, indicou as alíquotas

aplicáveis e demonstrou os valores exigidos. Não há alegação concreta de que a contribuinte tenha sido impedida de conhecer ou conferir os cálculos.

A motivação administrativa deve permitir a reconstrução do caminho lógico percorrido pela autoridade. Esse requisito foi observado: partiram-se dos contratos, dos atos societários, da escrituração e da dinâmica dos pagamentos; concluiu-se que os médicos eram prestadores pessoas físicas; e aplicaram-se as normas relativas à contribuição patronal, à falta de retenção do imposto de renda, às penalidades e à responsabilidade do administrador.

A existência de teses defensivas contrárias não torna o lançamento nulo. O ato fiscal não precisa antecipar e refutar todos os argumentos que futuramente serão apresentados pelo sujeito passivo. Deve expor, de modo suficiente, a acusação e seus fundamentos, reservando-se ao processo administrativo o confronto dialético entre a pretensão fiscal e a defesa.

Por fim, não se identifica prejuízo processual concreto. A recorrente apresentou impugnação extensa, instruiu-a com documentos, formulou teses preliminares e de mérito e renovou suas alegações em recurso voluntário. A defesa foi exercida com plena compreensão da matéria controvertida.

Conclui-se, assim, que o lançamento contém descrição suficiente dos fatos, indicação dos dispositivos legais, demonstração das bases de cálculo e exposição das razões que levaram à constituição do crédito.

Rejeita-se, portanto, a preliminar de nulidade do lançamento por ausência de motivação ou fundamentação.

4 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 ainda 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.

Este 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 vinculantes do Supremo Tribunal Federal sobre terceirização, pejotização 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.

5 MÉRITO

5.1 QUADRO

Fundamento autônomo	Síntese do fundamento do lançamento	Síntese do acórdão recorrido	Síntese da razão recursal
1 Nulidade por deficiência de fundamentação	Não se aplica diretamente, pois a alegação se dirige ao julgamento da impugnação, e não à constituição do crédito.	A DRJ adotou fundamentos sobre planejamento tributário, prova indireta, primazia da realidade e requalificação dos pagamentos, concluindo que a defesa não afastou o lançamento.	O acórdão seria nulo por não enfrentar individualmente os argumentos e documentos da impugnação, valendo-se de fundamentação genérica. Requer-se novo julgamento pela DRJ.
2 Regularidade formal e material da sociedade	A existência formal da sociedade não foi negada; concluiu-se, porém, que a configuração contratual não correspondia à realidade das relações entre a empresa e os médicos.	A observância formal dos atos societários não impediria a requalificação tributária quando os fatos demonstrassem realidade diversa.	A sociedade teria observado integralmente os requisitos civis de constituição e funcionamento, com integralização de quotas, assembleias, aprovação de contas, pluralidade e affectio societatis.
3 Ilegalidade da desqualificação dos médicos como sócios	Os médicos seriam sócios apenas formalmente, em razão da participação individual de 0,01%, da concentração administrativa, da falta de exercício de direitos societários e da intensa rotatividade.	O conjunto dos indícios demonstraria que os médicos atuavam como prestadores de serviços, devendo a realidade prevalecer sobre os documentos societários.	Participação minoritária, ausência de administração e desigualdade de poderes não eliminariam a qualidade de sócio, pois os médicos integralizaram quotas e assumiram deveres societários.
4 Ausência de prova de relação de emprego ou de outra relação remuneratória	Os médicos foram considerados trabalhadores ou prestadores pessoas físicas, remunerados conforme os serviços executados, independentemente da configuração de vínculo empregatício.	A fiscalização não teria constituído vínculo trabalhista, mas apenas constatado a prestação de serviços por contribuintes individuais para aplicar os efeitos tributários.	Não teriam sido demonstrados subordinação, pessoalidade, não eventualidade e onerosidade salarial, nem definida precisamente a relação jurídica que substituiria a societária.
5 Assunção dos riscos e ônus próprios dos sócios	Os pagamentos não refletiam participação nos riscos ou resultados empresariais, pois dependiam exclusivamente do trabalho individual realizado em cada mês.	As alegações de assunção de riscos não afastariam o quadro fático de prestação remunerada de serviços.	Os médicos assumiriam perda do capital, responsabilidades societárias, sujeição às deliberações e ausência das garantias próprias dos empregados.
6 Precedentes trabalhistas contrários à descaracterização	A incidência tributária não dependeria de prévio reconhecimento judicial de vínculo de emprego.	Decisões proferidas em outros processos não vinculariam a Administração; tampouco seria necessário constituir vínculo trabalhista para reconhecer a	A Justiça do Trabalho exigiria prova dos requisitos do art. 3º da CLT e reconheceria que pequena participação no capital não basta para afastar a condição de sócio.

Fundamento autônomo	Síntese do fundamento do lançamento	Síntese do acórdão recorrido	Síntese da razão recursal
		prestação de serviços.	
7 Habitualidade de estruturas societárias assimétricas	A assimetria foi considerada juntamente com a concentração administrativa, a rotatividade, a falta de exercício de direitos societários e a remuneração por produção.	Cada elemento isolado poderia ser insuficiente, mas sua apreciação conjunta confirmaria a situação descrita pela fiscalização.	O direito admite quotas preferenciais, sociedades em conta de participação, sociedades simples e sócios de serviço, de modo que a desigualdade entre sócios não indicaria fraude.
8 Apoio institucional do CFM	O lançamento não examinou a manifestação posterior do Conselho Federal de Medicina, baseando-se nos contratos, registros contábeis e atos societários.	Não houve análise específica da nota do CFM; a DRJ apenas afastou eficácia vinculante de manifestações e precedentes externos.	A manifestação do CFM demonstraria que a estrutura é comum no setor médico e institucionalmente defendida, enfraquecendo a imputação de fraude.
9 Legalidade da distribuição desproporcional de lucros	Admitiu-se a distribuição desproporcional em abstrato, mas a Cláusula 19ª vinculava os pagamentos aos negócios ou serviços gerados e poderia excluir dos lucros quem não trabalhasse.	Os valores foram considerados contraprestações por serviços, tornando insuficiente a validade abstrata da distribuição desproporcional.	O art. 1.007 do Código Civil autorizaria a distribuição desproporcional, e a cláusula contratual não excluiria sócios, apenas fixaria critério variável de repartição.
10 Validade de ajuste verbal ou extracontratual	A ausência de documentação de consultas e ajustes verbais foi considerada indício de falta de efetiva participação societária.	A validade civil dos acordos verbais não foi examinada especificamente; prevaleceu a conclusão de que o conteúdo material divergia da forma declarada.	Os arts. 104 e 107 do Código Civil permitiriam acordo verbal ou apartado, por inexistir exigência legal de forma especial.
11 Inexistência de obrigação de pagamento de pró-labore	Embora reconhecida a inexistência de obrigação legal de pró-labore, considerou-se inverossímil que todos os médicos trabalhassem gratuitamente e recebessem apenas lucros.	Os valores foram enquadrados como remuneração de contribuintes individuais, independentemente da denominação adotada.	Nenhuma norma obrigaria a sociedade a remunerar o sócio mediante pró-labore, sendo possível o pagamento exclusivamente por distribuição de lucros.
12 Pagamentos vinculados ao trabalho, e não aos resultados	Os pagamentos eram mensais, calculados por horas, consultas e plantões, e somente ocorriam quando o médico efetivamente trabalhava.	A sistemática de pagamento confirmaria a prestação remunerada de serviços por contribuintes individuais.	Em sociedades profissionais, o desempenho individual poderia ser critério legítimo de distribuição dos resultados, sem alterar sua natureza de lucro.
13 Ausência de confronto dos adiantamentos com o lucro final	Nunca teriam ocorrido complementações, devoluções ou ajustes dos valores antecipados em relação ao lucro efetivamente apurado.	A DRJ manteve a conclusão fiscal, considerando que os documentos defensivos não afastaram a natureza remuneratória dos pagamentos.	A existência de demonstrações contábeis e de lucro suficiente impediria a presunção de remuneração, cabendo ao Fisco desconstituir concretamente a contabilidade.
14 Pagamentos anteriores ao ingresso formal e a profissionais que não se tornaram sócias	Pagamentos anteriores ao ingresso eram registrados como adiantamentos a terceiros e depois transferidos para contas de sócios; algumas médicas jamais ingressaram na sociedade.	Esses fatos integraram o conjunto indiciário de divergência entre a realidade econômica e a forma societária.	O recurso não apresenta resposta autônoma específica, submetendo os episódios às teses gerais de regularidade societária, licitude dos adiantamentos e existência de lucros.
15 Isenção do IR e não incidência previdenciária	Os pagamentos foram requalificados como honorários de contribuintes individuais, sujeitos ao IRRF e à contribuição patronal de 20%.	Confirmou-se que as importâncias constituíam remuneração e salário de contribuição.	Preservada a natureza de lucro, aplicar-se-iam a isenção do art. 10 da Lei nº 9.249/1995 e a não incidência previdenciária, ainda que a distribuição fosse desproporcional.
16 Violação do art. 110 do CTN	O Fisco afirmou não anular os institutos civis, mas apenas negar eficácia tributária à forma simulada e tributar o negócio efetivamente praticado.	A DRJ distinguiu a validade civil dos atos de seus efeitos tributários, aplicando os arts. 109 e 118 do CTN.	A fiscalização teria alterado o conteúdo dos institutos de sociedade, sócio e lucro para ampliar a incidência tributária.
17 Licitude do planejamento negocial e tributário	A estrutura não seria mera escolha fiscalmente eficiente, mas simulação destinada a ocultar honorários e suprimir tributos.	Reconheceu-se o direito à organização menos onerosa, desde que o planejamento tivesse efetividade, causa, congruência e finalidade negocial.	A estrutura resultaria da livre iniciativa, da autonomia privada e do direito de propriedade, caracterizando elisão lícita.
18 Insuficiência das presunções e ausência de prova de simulação	A simulação foi inferida de indícios convergentes: concentração societária, rotatividade,	A prova indireta e as presunções seriam admissíveis; embora cada elemento isolado pudesse ser	Circunstâncias lícitas teriam sido convertidas em fraude sem prova de falsidade, interposição de

Fundamento autônomo	Síntese do fundamento do lançamento	Síntese do acórdão recorrido	Síntese da razão recursal
19 Ausência de fraude, dolo e conluio	pagamentos por produção, ingressos tardios e inexistência de ajustes com o lucro final. A transferência de 47 quotas teria sido empregada dolosamente para ocultar honorários; os médicos teriam participado ao declarar os valores como isentos.	insuficiente, o conjunto confirmaria a conclusão fiscal. A DRJ reconheceu intenção clara de simular o negócio e manteve a multa qualificada.	pessoas, vício de consentimento ou negócio fictício. Planejamento tributário considerado malsucedido não demonstraria, por si, dolo, fraude ou conluio, que exigiriam prova específica e minuciosa.
20 Confiança, boa-fé objetiva e surrectio	A prática reiterada foi considerada parte do mecanismo de dissimulação, sem gerar expectativa protegida perante o Fisco.	A surrectio não foi examinada especificamente; prevaleceu a natureza remuneratória identificada nos fatos.	A distribuição reiterada e estável teria consolidado situação jurídica protegida pela confiança e pela boa-fé objetiva.
21 Segurança jurídica e repercussões socioeconômicas	A estrutura teria produzido vantagem competitiva indevida nos contratos públicos, em prejuízo das demais empresas do setor.	A DRJ não analisou individualmente os efeitos econômicos, mantendo o lançamento como aplicação vinculada da legislação.	A autuação seria imprevisível, contrariaria a chancela estatal obtida em licitações e prejudicaria investimentos e a oferta de serviços médicos públicos.
22 Caráter confiscatório e desproporcional das multas	Aplicou-se multa de 150% pela caracterização de fraude e conluio, além de multa e juros isolados pela falta de retenção do IRRF.	A DRJ afastou a análise de inconstitucionalidade, considerou obrigatórios os acréscimos legais e manteve a qualificação da penalidade.	As multas produziram efeito confiscatório e não atenderiam aos critérios de adequação, necessidade e proporcionalidade, devendo ser reduzidas.
23 Responsabilidade pessoal da sócia-administradora	A única administradora foi responsabilizada com base no art. 135, III, do CTN, por ter executado conscientemente os atos reputados fraudulentos.	A indicação não implicaria redirecionamento automático, mas permitiria a manutenção da administradora como responsável tributária, com direito de defesa.	Requer-se a exclusão da responsabilidade pessoal; contudo, o recurso não desenvolve fundamentação autônoma específica para afastar os atos de gestão e a infração de lei apontados no lançamento.

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

A fiscalização não se limitou a questionar, em abstrato, a possibilidade jurídica de distribuição desproporcional de lucros. O fundamento central do lançamento foi de natureza probatória e contábil: os valores pagos mensalmente aos médicos foram registrados como “adiantamentos de lucros”, mas não se demonstrou que, nas datas dos pagamentos, existissem resultados já apurados e disponíveis para distribuição.

Segundo o relatório fiscal, os pagamentos eram definidos a partir da quantidade e da modalidade dos serviços prestados por cada profissional, tais como horas de plantão, consultas e atendimentos, sem relação direta com a participação no capital social ou com o resultado global da sociedade. Os médicos somente recebiam nos meses em que efetivamente prestavam serviços, embora continuassem formalmente integrados ao quadro societário nos períodos sem pagamento.

A contribuinte informou que os adiantamentos eram calculados com base em estimativas, controles internos, dados de exercícios anteriores e escrituração preliminar do próprio exercício. A fiscalização, contudo, registrou que não foram apresentados balancetes periódicos individualizando o lucro apurado antes de cada distribuição, nem demonstrativos que permitissem vincular os pagamentos mensais a resultados contábeis já realizados.

Também foi constatado que, ao final dos exercícios, não havia qualquer ajuste entre os valores antecipados e o lucro efetivamente apurado. Não foram identificadas devoluções, complementações ou compensações individualizadas. Para a autoridade lançadora, a inexistência absoluta de ajustes evidenciava que os pagamentos não haviam sido tratados, na prática, como antecipações sujeitas à posterior confirmação pelo resultado social, mas como valores definitivos calculados segundo o trabalho pessoal de cada beneficiário.

O lançamento apoiou-se, ainda, no fato de que alguns pagamentos foram efetuados antes do ingresso formal dos médicos na sociedade, inicialmente registrados como adiantamentos a terceiros ou fornecedores e posteriormente transferidos para contas de adiantamentos a sócios. Houve, ademais, casos de profissionais que receberam por serviços e jamais ingressaram no quadro social, circunstância que, segundo a fiscalização, reforçaria a natureza remuneratória dos valores.

A partir desse conjunto, concluiu-se que a escrituração contábil atribuía aos pagamentos denominação incompatível com sua causa concreta. Os valores teriam sido pagos como contraprestação pelos serviços médicos e, por isso, estariam sujeitos à retenção do imposto de renda e à incidência da contribuição previdenciária patronal.

A recorrente sustenta que a distribuição desproporcional de lucros é admitida pelo art. 1.007 do Código Civil e pode ser estabelecida por ajuste societário, inclusive verbal ou realizado em instrumento separado. Afirma que, em sociedades profissionais, é legítima a adoção de critérios de distribuição relacionados à contribuição individual de cada sócio para a geração dos resultados.

Argumenta, ainda, que não existe norma impondo o pagamento de pró-labore aos sócios e que a colaboração pessoal para o desenvolvimento da atividade social não converte automaticamente os lucros distribuídos em remuneração. Invoca precedentes administrativos segundo os quais, demonstrada a existência de lucro, o pagamento ao sócio pode conservar essa natureza mesmo quando o resultado da sociedade decorra preponderantemente do trabalho intelectual de seus integrantes.

A defesa afirma que a sociedade mantinha escrituração contábil regular e que os pagamentos eram realizados com base em estimativas de resultados, controles internos e dados contábeis. Sustenta, por consequência, que caberia à fiscalização desconstituir concretamente as demonstrações contábeis, não sendo legítimo presumir que os pagamentos correspondiam a remuneração apenas porque foram efetuados mensalmente ou em proporção distinta das quotas sociais.

Também alega que a legislação tributária não poderia alterar a natureza civil da distribuição de lucros nem exigir formalidades não previstas no direito societário, sob pena de violação do art. 110 do Código Tributário Nacional.

A questão não se resolve pela simples afirmação de que a distribuição desproporcional de lucros é juridicamente possível. Essa premissa, tomada isoladamente, não é

controvertida. O ponto decisivo consiste em verificar se os valores efetivamente pagos estavam amparados por lucros já apurados ou por resultados intermediários suficientemente demonstrados.

A qualificação tributária de determinada importância não decorre apenas da denominação atribuída pelas partes ou da existência de cláusula contratual autorizando determinada forma de distribuição. Para que um pagamento seja reconhecido como lucro, é necessário que corresponda a resultado positivo da atividade empresarial, apurado segundo critérios contábeis idôneos e disponível para atribuição aos sócios.

A distribuição antecipada não é, por si, irregular. Todavia, sua legitimidade pressupõe uma base contábil contemporânea ao pagamento. Quando realizada antes do encerramento do exercício, deve encontrar respaldo em balanço ou balancete que demonstre a existência de resultado acumulado suficiente. Sem esse suporte, não é possível verificar se houve distribuição de riqueza efetivamente produzida pela sociedade ou mero pagamento efetuado em razão de atividade pessoal desenvolvida pelo beneficiário.

No caso concreto, a recorrente faz referência genérica a controles internos, estimativas de faturamento, escrituração preliminar e resultados de exercícios anteriores. Essas informações, contudo, não substituem a demonstração objetiva do lucro disponível em cada período. Projeções de receitas e despesas podem auxiliar a administração empresarial, mas não comprovam, por si mesmas, a formação de resultado contábil distribuível.

Não foram apresentados balancetes mensais ou periódicos aptos a revelar, antes de cada pagamento, o confronto entre receitas, custos e despesas, o montante do resultado acumulado e a parcela que poderia ser validamente atribuída aos sócios. Tampouco foi demonstrada a correspondência entre eventual lucro intermediário e os valores individualmente pagos aos médicos.

A insuficiência probatória torna-se mais significativa diante da sistemática concreta dos pagamentos. As importâncias variavam de acordo com as horas, consultas, plantões ou atendimentos executados por cada profissional. Nos meses em que não havia prestação de serviços, não havia pagamento, ainda que o beneficiário permanecesse formalmente como sócio. Esse comportamento não é incompatível, em tese, com toda e qualquer distribuição desproporcional, mas constitui elemento relevante quando não há demonstração contábil de que os valores decorreram de lucro social previamente apurado.

A ausência de qualquer ajuste ao término do exercício também não pode ser tratada como circunstância neutra. Uma antecipação de lucros possui natureza provisória até que seja confrontada com o resultado definitivo. Caso o valor antecipado exceda a parcela efetivamente atribuível ao sócio, impõe-se sua devolução ou compensação; se for inferior, pode haver complementação. A inexistência sistemática de qualquer acerto, em relação a numerosos beneficiários e ao longo de todo o período fiscalizado, enfraquece a alegação de que os valores eram estimativas sujeitas à confirmação posterior.

Não se exige que necessariamente haja ajuste em todos os exercícios ou em relação a todos os sócios. O que se observa, porém, é que a recorrente não demonstrou sequer o procedimento de confronto entre os adiantamentos e o resultado final. A afirmação de que os valores coincidiram integralmente com o lucro devido dependeria de prova contábil precisa, especialmente diante do elevado número de pagamentos mensais e da variação individual conforme a produção dos médicos.

Também são relevantes os pagamentos efetuados antes do ingresso formal dos profissionais no quadro societário. Enquanto não constituída a relação societária, não há fundamento para atribuir ao beneficiário parcela de lucro na condição de sócio. O posterior ingresso na sociedade não altera retroativamente a causa jurídica de pagamentos realizados quando o profissional ainda figurava contabilmente como terceiro ou fornecedor.

Mais expressivos são os casos das médicas que prestaram serviços, receberam valores e jamais ingressaram na sociedade. A transferência contábil desses montantes para conta vinculada à sócia-administradora não transforma pagamentos por serviços de terceiros em distribuição de lucros. A escrituração pode documentar o tratamento adotado, mas não tem aptidão para modificar a realidade econômica que lhe serve de substrato.

Não procede, portanto, o argumento de que a fiscalização deveria ter previamente desconstituído toda a contabilidade da empresa. O lançamento não rejeitou indistintamente os livros ou as demonstrações contábeis. Utilizou os próprios registros da recorrente, suas respostas às intimações e a dinâmica dos pagamentos para verificar que não havia suporte contábil contemporâneo capaz de demonstrar a existência de lucros distribuíveis.

Da mesma forma, não se está impondo distribuição proporcional às quotas nem afirmando a obrigatoriedade de pró-labore. Ainda que a sociedade pudesse distribuir resultados segundo a contribuição individual dos sócios e ainda que não estivesse obrigada a remunerá-los mediante pró-labore, continuaria sendo necessário comprovar que os valores pagos provinham de lucro efetivamente apurado. A liberdade de estipulação do critério de divisão não dispensa a prévia existência do objeto a ser dividido.

Os precedentes invocados pela recorrente partem justamente dessa premissa. A possibilidade de pagamento exclusivamente a título de lucro pressupõe demonstração de resultado positivo suficiente. Não favorecem a tese defensiva quando a controvérsia reside na falta de balancetes, na ausência de correlação com lucros apurados e na vinculação direta dos pagamentos aos serviços individualmente executados.

Por fim, o art. 110 do Código Tributário Nacional não impede a Administração de examinar a causa concreta dos pagamentos. Não se altera o conceito civil de lucro ao exigir que sua existência seja comprovada. Ao contrário, preserva-se esse conceito ao distinguir o resultado da atividade societária da contraprestação atribuída diretamente ao trabalho pessoal.

Diante disso, a ausência de balanços ou balancetes intermediários, a falta de demonstração da disponibilidade de lucros nas datas dos pagamentos, a inexistência de ajustes

posteriores e a correlação direta entre os valores pagos e os serviços prestados formam conjunto suficiente para afastar, no caso concreto, a qualificação das importâncias como distribuição antecipada de lucros.

Mantém-se, nesse ponto, a conclusão de que os valores pagos aos médicos possuíam natureza remuneratória, com os correspondentes efeitos tributários e previdenciários.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

5.3 FUNDAMENTO DETERMINANTE - MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

A qualificação da multa foi fundada na conclusão de que a contribuinte não teria incorrido em simples erro de interpretação, classificação contábil inadequada ou planejamento tributário posteriormente rejeitado pela fiscalização. Segundo o lançamento, houve construção deliberada de uma forma societária destinada a encobrir pagamentos efetuados a pessoas físicas em contraprestação por serviços médicos.

O relatório fiscal considerou que a transferência de reduzida quantidade de quotas aos profissionais, a concentração quase integral do capital e da administração em uma única sócia, a intensa rotatividade do quadro social, a falta de exercício efetivo de direitos próprios dos sócios e a correspondência entre os pagamentos e os serviços individualmente executados revelariam uma estrutura conscientemente montada para atribuir aos médicos a aparência de sócios. A fiscalização também atribuiu especial relevância ao tratamento contábil dos valores pagos antes da formalização do ingresso dos profissionais na sociedade e aos casos de médicas que receberam por serviços, mas jamais passaram a integrar o quadro societário. Para a autoridade lançadora, a posterior transferência dos valores para contas de adiantamentos a sócios ou para conta vinculada à administradora demonstraria que a escrituração foi utilizada para adaptar formalmente pagamentos cuja origem remuneratória já estava definida.

Outro elemento considerado determinante foi a sistemática de pagamentos. Os valores eram calculados segundo horas, plantões, atendimentos e demais serviços executados por cada médico; não eram pagos nos períodos sem prestação de serviços; e não sofriam posterior confronto com o lucro efetivamente apurado ao término do exercício. A fiscalização concluiu, por isso, que a denominação “adiantamentos de lucros” teria sido conscientemente empregada para ocultar honorários profissionais tributáveis.

Com base nesse conjunto, entendeu-se configurada fraude, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502/1964, por ter havido ação dolosa destinada a modificar as características essenciais dos pagamentos e evitar a incidência tributária. Reconheceu-se também conluio, sob o fundamento de que os médicos beneficiários teriam participado da estrutura ao declarar os valores como rendimentos isentos. Em consequência, a multa ordinária de 75% foi duplicada para 150%, na forma do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996.

A recorrente sustenta que a qualificação da penalidade decorreu da indevida equiparação entre planejamento tributário e fraude. Afirma que sua estrutura societária era formalmente válida, encontrava respaldo no Código Civil e correspondia a modelo comum entre sociedades profissionais da área médica.

Defende que a distribuição desproporcional de lucros é legalmente admitida e que a inexistência de obrigação de pagamento de pró-labore afastaria a conclusão de que os valores pagos aos médicos deveriam necessariamente ser tratados como remuneração. Nessa perspectiva, ainda que a fiscalização discordasse da qualificação jurídica adotada, haveria, no máximo, controvérsia interpretativa sobre os efeitos tributários de negócios formalmente existentes.

Alega também que não foram demonstrados documentos falsos, interposição fictícia de pessoas, ocultação material de receitas, escrituração paralela ou qualquer outro expediente tradicionalmente associado à fraude fiscal. Os fatos apontados pela fiscalização — participação minoritária, distribuição desproporcional, concentração administrativa e economia tributária — seriam, isoladamente, lícitos e insuficientes para revelar evidente intuito fraudulento.

Invoca, ainda, precedentes administrativos segundo os quais o planejamento tributário posteriormente considerado ineficaz ou malsucedido não autoriza automaticamente a aplicação da multa qualificada. Sustenta que a duplicação exige prova concreta e individualizada do dolo, não bastando a requalificação dos pagamentos nem a conclusão de que a estrutura escolhida produziu redução da carga tributária.

Subsidiariamente, afirma que a multa de 150% possui caráter confiscatório e desproporcional, requerendo sua redução.

A qualificação da multa não pode resultar automaticamente da manutenção do lançamento principal. A circunstância de determinados pagamentos serem reclassificados como remuneração, em vez de lucros, não basta, por si só, para demonstrar fraude. A duplicação da penalidade exige elemento adicional: a comprovação de comportamento consciente e dirigido a impedir ou dificultar a correta identificação do fato tributável.

Também não é suficiente afirmar que a operação produziu economia fiscal. A busca de menor carga tributária, quando realizada por meios lícitos e efetivos, integra a liberdade de organização da atividade econômica. A fraude somente se configura quando a forma empregada é conscientemente utilizada para encobrir realidade distinta, alterar artificialmente características essenciais do fato gerador ou impedir que a Administração conheça sua verdadeira ocorrência.

No caso concreto, contudo, a qualificação não se apoia apenas na reduzida participação societária dos médicos ou na distribuição desproporcional dos resultados. Esses fatores, isoladamente considerados, não seriam aptos a sustentar a penalidade agravada. O elemento decisivo está na convergência entre a estrutura formal adotada, a dinâmica real dos pagamentos e os procedimentos contábeis empregados para lhes atribuir aparência diversa de sua causa econômica.

Os médicos recebiam valores calculados diretamente segundo os serviços individualmente executados. O pagamento cessava quando não havia trabalho, embora o profissional continuasse formalmente integrante da sociedade. Não se demonstrou a existência de balancetes contemporâneos aos pagamentos, de lucro intermediário individualmente atribuível ou de posterior ajuste com os resultados efetivamente apurados.

Esse modo de funcionamento já seria suficiente para afastar a natureza de lucro. Para fins de qualificação da multa, porém, assumem importância adicional os procedimentos adotados quando o profissional ainda não figurava formalmente como sócio.

Os pagamentos anteriores ao ingresso foram inicialmente registrados em contas de terceiros ou fornecedores e, após a formalização societária, transferidos para contas de adiantamentos a sócios. A própria resposta da contribuinte esclareceu que esses valores correspondiam a serviços prestados antes da conclusão dos atos de ingresso. Essa circunstância revela que a causa do pagamento já estava constituída antes da aquisição da qualidade formal de sócio.

Não se trata, portanto, de mera divergência abstrata sobre a possibilidade de distribuir lucros a sócios prestadores de serviços. Houve atribuição posterior de tratamento societário a valores pagos em período no qual o beneficiário ainda não possuía essa condição.

Mais significativa é a situação das profissionais que jamais ingressaram na sociedade. Os valores pagos pelos serviços foram contabilmente transferidos para conta relacionada à administradora, sob a justificativa de que seriam deduzidos da parcela de lucros a ela atribuível. A operação não altera o fato de que as beneficiárias receberam valores em razão dos serviços efetivamente prestados e nunca adquiriram direito à participação em lucros na condição de sócias.

Esses episódios demonstram que o tratamento contábil não apenas registrou uma interpretação jurídica controvertida. Ele foi ajustado posteriormente para fazer com que pagamentos a terceiros assumissem, nos livros, aparência compatível com distribuição de resultados societários.

A ausência de balancetes e de ajustes finais reforça essa conclusão. Caso se tratasse de genuínas antecipações de lucro, seria razoável esperar a demonstração periódica de resultados disponíveis e o posterior confronto entre os adiantamentos e o lucro definitivo. A inexistência sistemática desse procedimento, conjugada com o cálculo por produção individual, indica que os pagamentos eram definitivos desde sua origem e correspondiam ao trabalho realizado.

A recorrente tem razão ao afirmar que não se exige, para a caracterização de fraude, a presença de documento materialmente falso ou de contabilidade paralela. O dolo pode ser demonstrado por prova indireta, desde que os fatos, analisados em conjunto, revelem conduta incompatível com erro escusável ou simples divergência interpretativa.

É justamente o que se verifica. A sucessão de atos, i.e., ingresso formal com participação mínima, pagamentos vinculados exclusivamente à produção, registros como adiantamentos a terceiros antes da admissão, posterior transferência para contas de sócios, pagamentos a profissionais que nunca se tornaram sócias e ausência de qualquer apuração intermediária ou ajuste final, apresenta coerência funcional. Todos esses procedimentos conduzem ao mesmo resultado: conferir natureza aparente de lucro a valores cuja causa concreta era a prestação de serviços.

A estrutura não se limitou a escolher, entre duas alternativas juridicamente possíveis, a menos onerosa. Foi utilizada para afastar a incidência tributária sobre pagamentos que, inclusive segundo os próprios registros e esclarecimentos da contribuinte, decorriam diretamente do trabalho dos médicos.

Também não afasta o dolo a circunstância de os atos societários terem sido formalizados e registrados. A fraude tributária não pressupõe inexistência absoluta dos negócios celebrados. Pode ocorrer quando negócios formalmente existentes são instrumentalizados para dissimular a natureza de fatos economicamente distintos.

Quanto ao conluio, a mera circunstância de os médicos terem declarado os rendimentos como isentos não seria, isoladamente, suficiente para demonstrar ajuste doloso entre todos os beneficiários e a pessoa jurídica. A qualificação da multa aplicada à empresa, entretanto, não depende necessariamente da manutenção autônoma desse fundamento, pois a fraude atribuída à própria contribuinte já é suficiente para a duplicação prevista no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996.

A conduta da pessoa jurídica manifesta-se pelos atos de seus administradores e representantes. No caso, os procedimentos societários, financeiros e contábeis foram reiterados ao longo de dois exercícios e alcançaram elevado número de profissionais. A amplitude, a continuidade e a padronização das operações afastam a hipótese de erro ocasional de escrituração ou equívoco pontual de interpretação.

Não se está qualificando a multa apenas porque a tese jurídica da contribuinte foi rejeitada. A penalidade agravada decorre da utilização coordenada de atos societários e registros contábeis para ocultar a causa remuneratória dos pagamentos e apresentar como lucros valores que não estavam amparados por resultados distribuíveis.

Por essas razões, considero demonstrado o elemento doloso exigido pelo art. 72 da Lei nº 4.502/1964 e mantenho a multa de ofício qualificada no percentual de 150%.

A alegação de efeito confiscatório não pode ser acolhida nesta instância administrativa, à qual não compete afastar disposição legal vigente por fundamento de inconstitucionalidade. Tampouco cabe reduzir a penalidade segundo juízo discricionário de proporcionalidade quando o percentual decorre diretamente da lei e estão presentes os pressupostos de sua aplicação.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

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

A fiscalização atribuiu responsabilidade tributária pessoal a Cynthia Kozenieski Ayala dos Santos com fundamento no art. 135, III, do Código Tributário Nacional.

Segundo o relatório fiscal, Cynthia era, durante todo o período autuado, a única administradora da sociedade e detinha 98,61% do capital social. Os demais integrantes do quadro societário eram médicos com participação individual de 0,01%, sem poderes de administração. Os atos de representação e gestão da pessoa jurídica, inclusive a celebração e execução dos contratos com os municípios tomadores dos serviços, concentravam-se, portanto, na administradora.

A autoridade lançadora concluiu que a pessoa jurídica teria estruturado, de maneira consciente, mecanismo destinado a apresentar os médicos prestadores dos serviços como sócios e os respectivos honorários como adiantamentos de lucros. Considerou-se que essa sistemática não poderia ter sido implementada pela sociedade abstratamente considerada, mas por intermédio da pessoa natural incumbida de sua administração e representação.

A responsabilização foi, assim, vinculada à participação de Cynthia nos atos de gestão reputados ilícitos: organização e manutenção da estrutura societária, admissão formal dos médicos mediante transferência de reduzida quantidade de quotas, definição da sistemática de pagamentos, adoção dos registros contábeis correspondentes e ausência de retenção ou recolhimento dos tributos incidentes.

O relatório também destacou que determinados valores pagos a profissionais que não chegaram a integrar a sociedade foram contabilmente transferidos para conta associada à administradora, reduzindo a parcela de lucros que lhe seria atribuída. Esse procedimento foi considerado elemento adicional de sua vinculação direta à sistemática apurada.

A partir da conclusão de que os atos foram praticados dolosamente e em infração à lei, a fiscalização entendeu presente a hipótese do art. 135, III, do CTN, indicando Cynthia como responsável pessoal pelos créditos constituídos contra a pessoa jurídica.

No pedido final do recurso, a recorrente solidária requer o afastamento de sua responsabilização pessoal caso a autuação seja mantida contra a empresa.

A pretensão apoia-se, de forma predominante, nos mesmos fundamentos empregados para contestar o lançamento principal. Sustenta-se que a sociedade foi regularmente constituída, que os médicos eram efetivos integrantes do quadro social, que a distribuição desproporcional de lucros era juridicamente admitida e que não houve fraude, simulação ou conluio.

Nessa perspectiva, inexistindo infração na conduta da pessoa jurídica, também não haveria ato ilícito de gestão capaz de fundamentar a responsabilidade da administradora.

O recurso, entretanto, não desenvolve capítulo específico destinado à análise dos pressupostos do art. 135, III, do CTN. Não individualiza quais atos teriam sido praticados sem a participação da administradora, não nega os poderes exclusivos de gestão que lhe eram atribuídos pelo contrato social e não apresenta elementos concretos que indiquem que as decisões societárias, financeiras e contábeis questionadas tenham sido adotadas por terceiros, contra sua vontade ou sem seu conhecimento.

A responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN não decorre automaticamente da condição de sócio, administrador ou representante da pessoa jurídica. A inadimplência tributária da empresa, por si só, não transfere ao gestor a obrigação correspondente.

Para que haja responsabilização pessoal, é necessário demonstrar que o crédito tributário resulta de ato praticado pelo administrador com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto. Exige-se, portanto, vínculo concreto entre a atuação da pessoa natural e a conduta ilícita da qual decorreu a obrigação tributária.

No presente caso, a imputação não se fundamenta apenas na posição formal de Cynthia como sócia majoritária. O elemento determinante está na concentração exclusiva dos poderes de administração e na relação direta entre esses poderes e os procedimentos que deram origem ao lançamento.

Durante todo o período fiscalizado, Cynthia foi a única administradora da pessoa jurídica. Cabiam-lhe a representação da sociedade, a execução dos atos de gestão e a condução das relações contratuais mantidas com os municípios. A estrutura societária não distribuía poderes administrativos entre os numerosos médicos minoritários. Ao contrário, reservava à recorrente o controle efetivo da empresa e das decisões necessárias ao desenvolvimento de sua atividade.

Essa circunstância não seria suficiente, isoladamente, para responsabilizá-la. O exercício regular da administração não configura infração à lei. O que assume relevância é que as irregularidades apuradas não decorreram de episódio operacional isolado, de omissão pontual de empregado ou de erro eventual de escrituração.

A sistemática examinada abrangia a forma de ingresso dos profissionais no quadro social, a quantidade padronizada de quotas transferidas, a definição dos pagamentos segundo os serviços executados, o registro desses valores como adiantamentos de lucros, a transferência contábil de saldos após a formalização societária e o descumprimento reiterado das obrigações de retenção e recolhimento.

Trata-se de procedimentos estruturais, repetidos ao longo dos anos-calendário de 2013 e 2014 e aplicados a elevado número de profissionais. Pela própria natureza e extensão, não

poderiam ser implementados sem conhecimento e atuação da pessoa que concentrava integralmente a administração da sociedade.

Também não se está diante de mera opção contábil adotada autonomamente por profissional contratado. Os registros contábeis refletiam decisões empresariais anteriores: quem ingressaria formalmente na sociedade, quando se daria o ingresso, quanto seria pago a cada médico e qual qualificação jurídica seria atribuída às importâncias.

A atuação da contabilidade, nessa situação, era instrumental. A definição material da relação entre a empresa e os profissionais situava-se no plano da gestão, sob responsabilidade da administradora.

É particularmente revelador o tratamento conferido aos pagamentos realizados antes do ingresso formal dos médicos. A contribuinte reconheceu que os valores eram inicialmente atribuídos a terceiros ou fornecedores e, após a alteração contratual, transferidos para contas de adiantamentos a sócios. A adoção reiterada desse procedimento pressupunha decisão consciente da administração acerca da forma de enquadrar pagamentos já realizados em contraprestação aos serviços.

Os casos de médicas que jamais ingressaram na sociedade reforçam essa vinculação. Os valores por elas recebidos foram transferidos contabilmente para conta associada a Cynthia, sob a justificativa de que reduziriam sua participação nos lucros. Ainda que tal procedimento não implique, isoladamente, apropriação pessoal dos recursos, evidencia que a administradora ocupava posição central na reorganização contábil dos pagamentos e na absorção de seus efeitos dentro da estrutura societária.

A infração relevante para o art. 135, III, do CTN não é a mera falta de pagamento do tributo. É a prática dos atos que permitiram ocultar a natureza remuneratória das importâncias e, como consequência, afastar a retenção do imposto de renda e o recolhimento da contribuição previdenciária.

Uma vez reconhecido que a qualificação dos pagamentos como lucros não correspondeu à realidade e que essa forma foi adotada deliberadamente, a atuação da administradora ultrapassa o campo do simples inadimplemento da pessoa jurídica. Há participação na conformação dos fatos e na adoção dos procedimentos que produziram a supressão tributária.

A recorrente não apresentou prova apta a romper esse vínculo. Não demonstrou delegação efetiva dos poderes de gestão a outro administrador, atuação independente de terceiros ou desconhecimento justificável da sistemática. Tampouco indicou oposição sua às práticas examinadas.

Ao contrário, a concentração do capital, da administração e da representação societária permite relacionar diretamente a condução da empresa aos atos que fundamentaram o lançamento. Essa conclusão não decorre de presunção baseada exclusivamente no cargo ocupado,

mas da compatibilidade entre as atribuições exercidas e a natureza estrutural das condutas apuradas.

Não altera esse entendimento o argumento de que os atos societários foram registrados e formalmente válidos. A responsabilidade tributária não resulta da celebração ordinária de alterações contratuais, mas do emprego desses atos, em conjunto com a sistemática financeira e contábil, para atribuir aparência de lucro a pagamentos de natureza remuneratória.

Também não é necessário que a autoridade fiscal obtenha prévia declaração judicial de nulidade dos negócios jurídicos. Para os fins do art. 135 do CTN, importa verificar se o administrador praticou atos em infração à lei dos quais resultaram as obrigações tributárias exigidas.

Cumprido, contudo, distinguir a indicação administrativa da responsável dos efeitos próprios de eventual cobrança judicial. A manutenção do nome da administradora no lançamento não implica, por si só, redirecionamento automático da execução ou presunção irreversível de responsabilidade patrimonial. A imputação permanece sujeita ao controle nas instâncias competentes e ao exercício pleno do direito de defesa.

No âmbito deste processo, porém, os elementos disponíveis são suficientes para demonstrar que Cynthia, na qualidade de única administradora e controladora da sociedade, participou diretamente da instituição e manutenção dos procedimentos que ensejaram a requalificação dos pagamentos e a supressão dos tributos.

Por essas razões, mantenho sua responsabilidade tributária pessoal, com fundamento no art. 135, III, do Código Tributário Nacional.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

5.5 DEMAIS FUNDAMENTOS APLICADOS EXCLUSIVAMENTE DADO O PRINCÍPIO DO COLEGIADO

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

Assim, registro o seguinte trecho do acórdão-recorrido:

APRECIAÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE.

Não cabe a esta instância julgadora apreciar argumentos de inconstitucionalidade de lei por ser matéria reservada ao Poder Judiciário, corroborada pela presunção de constitucionalidade das leis, decorrente do processo legislativo pátrio, em que há o controle prévio desse aspecto,

tanto pelo Poder Legislativo como pelo Chefe do Poder Executivo, que afasta a competência deste órgão julgador administrativo – integrante do Poder Executivo – para considerar inconstitucional ou ilegal, norma que o Congresso Nacional aprovou e Presidente da República promulgou.

Por certo que tal presunção não é absoluta, podendo ser afastada pelo controle posterior de competência do Poder Judiciário, em cuja hipótese, caberia à autoridade julgadora afastar a aplicação, por inconstitucionalidade de tratado, acordo internacional, lei, decreto ou ato normativo em vigor; somente se tivesse sido declarada pelo Supremo Tribunal Federal (STF), em ação direta, após a publicação da decisão, ou pela via incidental, após a publicação da resolução do Senado Federal que suspender a sua execução; ou se houvesse decisão judicial, proferida em caso concreto, afastando a aplicação da norma, ou inconstitucionalidade, cuja extensão dos efeitos jurídicos tenha sido autorizada pelo Presidente da República ou, nos termos do art. 4º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, pelo Secretário da Receita Federal do Brasil ou pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

Ademais, o Decreto nº 70.235/1972 que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, expressamente, vedou tal hipótese:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Portanto, deve a administração observar a lei vigente, visto que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, por força do parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN, e, na falta de declaração de inconstitucionalidade, nos termos retrocitados, o julgamento administrativo cinge-se a aplicar a lei disciplinadora da matéria.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS.

Quanto à jurisprudência trazida aos autos, é de se observar o disposto no artigo 472 do Código de Processo Civil, o qual estabelece que a “sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros...”. Assim, não sendo parte nos litígios objetos dos acórdãos, os interessados não podem usufruir dos efeitos das sentenças ali prolatadas, posto que os efeitos são “inter pars” e não “erga omnes”.

A hipótese de efeito vinculativo de decisões judiciais foi estabelecida na LEI Nº 11.417, DE 19 DE DEZEMBRO DE 2006, e contempla somente as súmulas vinculantes pelo Supremo Tribunal Federal:

Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.

Quanto a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais invocados, destaque-se que não foram trazidas à colação posições que vinculariam as decisões prolatadas por esta Turma de Julgamento.

Portanto, as decisões judiciais e também administrativas, mesmo que reiteradas, sem uma norma que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do Direito Tributário, e não podem ser estendidas genericamente a outros casos, aplicando-se somente à questão em análise e vinculando as partes envolvidas naqueles litígios.

RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES.

O procedimento fiscal questionado, que informa a relação de administradores responsáveis pela “empresa” (sentido amplo), não implica a desconsideração da personalidade jurídica da empresa, a qual permanece no pólo passivo, visto que possui relação direta com os fatos geradores, e torna desnecessária nesta fase administrativa, a adoção de qualquer medida quanto a esta informação de interesse do órgão executor da dívida fiscal acerca dos reais sócios da empresa em caso de eventual execução fiscal, que atende disposição da Lei 6.830/80, na hipótese de futura inscrição do débito em dívida ativa:

Art. 2º

...

§ 5º O Termo de Inscrição de Dívida Ativa deverá conter:

I - o nome do devedor, dos co-responsáveis e sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros;

Já em sede de execução fiscal, é possível a responsabilização dos administradores, por substituição, mediante decisão judicial neste sentido. É salutar que se diga que o redirecionamento do executivo fiscal em desfavor das pessoas arroladas no art. 135 do CTN não quer significar, intuitu personae, imediato reconhecimento da responsabilidade pelo débito fiscal da sociedade. Apenas assinala sobre a possibilidade da configuração da responsabilidade tributária por substituição, nos termos do art. 135, que poderá ser amplamente discutida em sede de embargos à execução pelo sócio-gerente ou administrador.

Comentando essa questão, assim esclareceu Fábio Ulhoa Coelho, em seu Manual de Direito Comercial, 14ª Edição/2003, Ed.Saraiva, pág. 163:

No tocante aos débitos da sociedade enquadráveis como dívida ativa, de natureza tributária ou não tributária (Lei n. 6.830/80, art. 2º), os administradores, sócios ou não, respondem por inadimplemento da sociedade limitada. É o que dispõe o art. 135, III, do CTN. Sendo ato administrativo e, portanto, presumivelmente verdadeiro, a Certidão da Dívida Ativa emitida contra a sociedade pode ser executada diretamente no patrimônio particular do administrador, a quem cabe demonstrar, por embargos do devedor, que o inadimplemento não teria importado descumprimento de lei ou contrato.

Assim, o procedimento fiscal de indicação dos responsáveis solidários é uma garantia do crédito tributário e também uma oportunidade de defesa do responsável, em tese, que poderá exercitar a ampla defesa, nesta fase administrativa e principalmente na fase de execução fiscal.

MÉRITO

LIVRE INICIATIVA E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.

É certo que o sujeito passivo, ao encontrar-se diante de vários caminhos lícitos, pode optar por aquele que lhe seja mais vantajoso, aquele que fiscalmente seja menos oneroso. Este espaço de escolha decorre da premissa de que ninguém pode ser obrigado a adotar a opção que lhe

implica em maior ônus fiscal e encontra-se respaldado na legalidade consagrada pelo artigo 5o, II, da Constituição Federal.

No entanto, esta liberdade de escolha não vai além dos limites traçados pelo ordenamento jurídico, e é justamente na quebra da legalidade que deve a fiscalização se pautar quando atribui a responsabilidade pelos tributos apurados a sujeito diverso daquele que seria responsável à luz das formalidades com as quais se revestem os atos e negócios jurídicos praticados.

Portanto e sem sombra de dúvida, não cabe ao agente fiscalizador impor aos contribuintes uma vedação ao exercício do direito de livre condução de seus negócios, mas apenas identificar a ocorrência da mascaração da realidade, a qual deve ser devidamente levada em consideração quando da aplicação da legislação e do lançamento do crédito tributário.

Oportuno aqui trazer ao presente voto a conclusão de Natanael Martins no artigo “Considerações sobre o Planejamento Tributário e as Decisões do Conselho de Contribuintes”, parte integrante da obra “Grandes Questões Atuais do Direito Tributário” – 11º. Volume, Editora Dialética, São Paulo, 2007:

A conclusão que se extrai desses breves comentários é que constitui princípio básico do direito positivo brasileiro a liberdade de associação e de contratação, ressalvadas as hipóteses em que a lei, expressamente, indique comportamento diverso.

Assim, nada obsta que na constituição de um determinado modelo de negócio, com vistas à maximização de lucros e minimização de custos, inclusive os de ordem tributária, constitua-se uma ou mais empresas que, conjuntamente, operem o modelo idealizado.

Todavia, se por um lado a liberdade de contratação e de associação é a regra, por outro lado, esses conceitos devem, necessariamente, estar conectados à idéia que, de fato e de direito, negócios efetivos tenham sido praticados e que, embora ligadas em cadeia e negociando entre si, sociedades empresariais existam, operando, cada uma, na busca do seu específico objeto empresarial, todas, enfim, buscando a verdadeira razão de existência de qualquer sociedade empresarial, a percepção de lucros.

Isso porque, se é verdade que no Direito brasileiro existe a ampla liberdade de associação e a possibilidade da busca do melhor modelo empresarial, sobretudo em face da excessiva carga tributária hoje existente, não menos verdade é o fato de que na busca de tais ideais é imperativo que realidades, de fato e de direito, estejam sendo objeto de criação, sob pena de, no contexto do Direito Tributário, as autoridades fiscais buscarem a essência daquilo que se procurou evitar.

Desse modo, a busca pela estrutura tributária mais eficiente, apesar de não vedada pelo ordenamento jurídico, não deve corromper os institutos de direito privado, devendo o contribuinte se sujeitar às consequências típicas dos negócios praticados. E é justamente essa linha interpretativa do Direito que vem sendo adotada pelo Tribunal Administrativo, que na busca da essência do negócio praticado pelos contribuintes, cada vez mais vem se desvinculando da forma com que as operações estão sendo externadas.

Esta tormentosa questão foi brilhantemente estudada por Samuel Carvalho Gaudêncio no excelente artigo: “O Planejamento Tributário e a Prova na Requalificação dos Fatos Ilegais”, parte integrante da obra “A Prova no Processo Tributário” – 11º. Volume, Editora Dialética, São Paulo, 2010, que a partir de consagrados tributaristas, deixou importantes lições sobre o assunto em discussão:

... será considerada evasão direta a afronta à lei que traça hipóteses de constituição de obrigação tributária e evasão indireta aquela oriunda de condutas indiretamente ilegais, por serem desprovidas de causa ou até mesmo de congruência ou motivo (propósito negocial), constituído de negócios jurídicos nulos, incapazes de gerar os efeitos jurídicos por ele proposto.”

Aqui, é importante ser feita a distinção entre a causa do negócio jurídico e o seu motivo, ou seja, o seu fim, o propósito desse negócio jurídico. Considerar-se-á a causa do negócio jurídico aquela proposta por Heleno Torres, que, fortemente influenciado por Antônio Junqueira de Azevedo, entende que a causa é a finalidade, a função, que as partes pretendem alcançar, acabando por dar individualidade ao negócio jurídico.

Dessa forma, tem-se que a ilegalidade indireta consubstancia-se naquela que, conforme o próprio nome diz, indiretamente fere a lei, por ter sido praticada sem uma causa ou motivo ou sem uma congruência, apesar de aparentemente ser legal, mas ao final gera um negócio jurídico nulo.

Conclui o citado autor acerca das limitações do planejamento tributário com base no renomado tributarista Marco Aurélio Greco desenvolve profundo estudo acerca do planejamento tributário e conceitua : 1) limites negativos e 2) limites positivos.

Em relação aos primeiros (limites negativos), tem-se a necessidade de inexistência dos chamados ilícitos típicos e atípicos (também denominados de ilegalidade direta e ilegalidade indireta) .

Quanto aos limites positivos, diz ser necessário a existência de uma justificativa, uma causa, para a realização do negócio jurídico, além do simples fato de haver economia tributária. Aqui, o autor busca uma razão negocial que seja extra-tributária: a) existência de motivo, finalidade e congruência entre os atos praticados, e b) existência de razoabilidade para a prática dos atos dentro do planejamento estratégico do empreendimento econômico.

Ultrapassada a autorização normativa para transpor da forma para o conteúdo do planejamento tributário, passa-se à análise não menos importante dos fundamentos de direito e de fato que embasam o procedimento adotado pela fiscalização.

DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS.

Difícil a tarefa de segregar o planejamento tributário abusivo do não abusivo, cujas hipóteses que os caracterizam são bastante diversificadas, pois vão desde a fraude à lei, o abuso de direito, o abuso de forma, até a falta de propósito negocial. Nesse sentido, a Lei Complementar nº 104, de 10/01/2001, introduziu um parágrafo único no artigo 116 do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 116. Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária."

Inicialmente, o ato administrativo tem presunção de veracidade e legalidade cuja lição de Maria Sylvia Zanella di Pietro, in Direito Administrativo, 12ª ed., 2000, Ed. Atlas, São Paulo, assim leciona:

A presunção de veracidade diz respeito aos fatos; em decorrência desse atributo, presumem-se verdadeiros os fatos alegados pela Administração. (...) a presunção de veracidade inverte o ônus da prova.

Assim, se não obtiver provas diretas da ocorrência do fato gerador, o Fisco poderá valer-se das provas indiretas, dentre elas, a presunção, que inverte o ônus de provar.

A prova documental é o instrumento de maior uso na atividade fiscal e quanto ao objeto, a prova pode ser direta e a indireta. Prova direta é aquela que tem por objeto imediato o fato que se quer provar ou que consiste neste mesmo fato. Já a prova indireta é aquela que resulta de algum fato – de tal maneira relacionado com o fato principal, que, da sua existência, chega-se à certeza do fato principal.

No caso em exame, consta no Relatório Fiscal, um rol de elementos, que levaram a Auditoria a concluir pela desconsideração de atos e negócios jurídicos para fins de aplicação da legislação tributária.

Da análise do conjunto probatório e quadro fático, tem-se que esses elementos tomados isoladamente não seriam suficientes para justificar o procedimento fiscal extraordinário. No entanto, tem-se que visualizá-los dentro do contexto no qual se afiguram conjuntamente, o que revela exatamente a situação descrita pela autoridade fiscal.

No Direito do Trabalho, que irradia seus efeitos para o Tributário, existe um princípio intitulado PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE, em que se afastam as formalidades para prestigiar a realidade, o que significa que os fatos relativos à prestação do serviço laboral devem prevalecer em relação à aparência que, formal ou documentalmente, possam oferecer. Em qualquer hipótese, os fatos devem prevalecer sobre o contido nos documentos.

Em procedimento fiscal de apuração de contribuição convém destacar que a Auditoria Fiscal não cria vínculo previdenciário ou trabalhista, mas apenas o constata em função das condições ambientais das relações jurídicas, consubstanciados nos documentos correspondentes, e aplica os efeitos da seara tributária previstos no ordenamento jurídico.

Assim, em que pese as alegações do defendente que repetidamente alega independência e autonomia de vontade dos sócios, mas cujo quadro fático é verossímil a favor da existência da mitigação de interesses que caracterizam a prestação de serviços pelos sócios na condição de contribuinte individual.

As alegações e documentos comprobatórios trazidos pelo impugnante não são capazes de elidir os fundamentos descritos no lançamento.

EFEITOS DA DESCONSIDERAÇÃO DOS ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS.

Observa-se que os fatos descritos no relatório fiscal evidenciam uma situação fática completamente divergente da situação jurídica, que permite inferir que utilizouse de empresa interposta para contratar a prestação de serviços com redução de encargos previdenciários.

Os formalismos dos contratos de trabalho foram observados junto às empresas, todavia, nas relações trabalhistas/previdenciárias deve prevalecer a situação fática, sendo aplicável, ao caso, o princípio da primazia da realidade sobre a forma.

Por esse princípio a realidade fática prevalece sobre qualquer instrumento formal utilizado para documentar o contrato, pois as circunstâncias e o cotidiano na relação trabalhista/previdenciária pode ser diversa daquilo que restou documentado. A essência do ato jurídico nesses casos é o fato e não a forma.

Assim, respaldado no princípio da primazia da realidade, nas normas previstas nos artigos 9º e 444 da CLT, no Enunciado 331 do TST, no artigo 142 do CTN, no art. 33 da Lei nº 8.212/1991 e 229 § 2º do Regulamento da Previdência Social- RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, que confere à fiscalização, no uso de sua atribuição funcional, a desconsideração dos atos e negócios jurídicos, foi efetuado o presente lançamento com a consequente exigência legal das contribuições previdenciárias patronais.

Cita-se, ainda dentro dessa perspectiva, que o objeto da tributação será o negócio jurídico causal, e não necessariamente o negócio jurídico formal, principalmente quando a forma adotada não reflete a causa de sua

utilização. E isso está consignado expressamente no Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 118— A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se..

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Ou seja, o fato gerador decorre da identificação da realidade e dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos, e não de vontades formalmente declaradas pelas partes contratantes.

CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. REMUNERAÇÃO.

O segurado obrigatório da Previdência Social na qualidade de contribuinte individual, e nesta condição deve apurar as contribuições previdenciárias devidas a partir de seu salário-de-contribuição, conforme definido no art. 28, inciso III, da Lei 8.212/1991:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição: (...) III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5o; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

Ou seja, no exercício de sua atividade profissional realizada por conta própria, pode o contribuinte individual prestar serviços a empresas (pessoas jurídicas) ou a pessoas físicas, e a remuneração recebida tanto de uma pessoa jurídica, quanto física, deve ser considerada salário-de-contribuição conforme prevê o referido comando normativo.

ACRÉSCIMOS LEGAIS.

A multa de ofício fundamentada no art. 44 inc. I da Lei 9.430/96 é devida nos casos de lançamento de ofício, independentemente do motivo que o

levou ao erro e independentemente de culpa (lato sensu) do agente, pois a lei nada diz a este respeito e, no silêncio da lei, aplica-se a regra geral de que a infração é objetiva, conforme previsão do artigo 136 do C.T.N. (Lei 5.172, de 1966):

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

Os juros de mora estão previstos no art. 61 § 3o da Lei 9.430/96, sendo que, no caso concreto, diante da intempestividade do sujeito passivo em pagar o tributo devido incidente sobre as infrações ora constatadas, independentemente de motivo ou de culpa, também passa a ter incidência obrigatória.

A Lei nº 8.981 de 23/01/1995 estabeleceu, no seu art. 84, I, que os juros de mora seriam equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional, relativa à Dívida Mobiliária Federal interna. A Medida Provisória (MP) nº 947, de 23/03/1995, em seus arts. 13 e 14, alterou o disposto para juros de mora e estabeleceu que seriam equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), com aplicação a partir de 01/04/1995. A MP nº 972, de 22/04/1995, convalidou a Medida Provisória anterior e, finalmente, a Lei nº 9.065 de 21/06/1995, no seu art. 13, reafirmou o art. 13 das duas Medidas Provisórias mencionadas, e por fim, os juros SELIC foram ratificados pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 61.

No âmbito previdenciário, os juros de mora obedecem à disposição da Lei 8.212/91 que também estendeu o referencial da SELIC:

Art. 34. As contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia-SELIC, a que se refere o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável. (Artigo restabelecido, com nova redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

A exoneração dos acréscimos moratórios, previstos legalmente, somente seria possível diante de lei específica, pois a remissão, como instituto que dispensa o pagamento do tributo devido, podendo abranger o crédito

relativo a tributo, à multa ou a tributo e multa, só pode ser concedida mediante lei específica, nos termos do art. 156, IV e art. 172, ambos do CTN. Assim, os acréscimos legais devidos por força de lei, tem aplicação obrigatória com base no princípio da presunção de legalidade e constitucionalidade das leis e da vinculação do ato administrativo do lançamento, e não se pode acatar o pedido do sujeito passivo acerca destes tópicos da impugnação.

MULTA ISOLADA. IMPOSTO DE RENDA RETIDO FONTE. NÃO RETENÇÃO.

A LEI Nº 10.426, DOU de 25/04/2002 estabelece os contornos legais acerca de sanção à fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento nos seguintes termos:

Art. 9º Sujeita-se à multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicada na forma de seu § 1o, quando for o caso, a fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida ou recolhida, ou que for recolhida após o prazo fixado.

Por sua vez, a Lei nº 9.430/96, no artigo 44, traz os percentuais de multa de ofício:

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

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

Portanto é cabível a aplicação da multa isolada quando ficar evidenciado o comportamento excepcional do sujeito passivo no tocante à falta de retenção ou recolhimento da fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição. No caso sob exame, a fiscalização motiva o lançamento da

multa isolada pela orquestração de negócio simulado, conforme excerto do Relatório Fiscal: A celebração de negócio jurídico simulado de mascarar seu corpo funcional como sócios deixou nítida a intenção de ludibriar o fisco mediante a alteração das características essenciais dos honorários profissionais pagos de modo a evitar a incidência da contribuição previdenciária patronal e a retenção do imposto de renda na fonte, caracterizando FRAUDE conforme preceitua o art. 72 da Lei nº. 4.502/64 .

Depreende-se da situação configurada nos autos que todas as ações do sujeito passivo tiveram a intenção clara e manifesta de simular um negócio jurídico para ocultar a prestação de serviços por segurados contribuintes individuais, que é rechaçada e punida pela legislação.

As alegações constantes na impugnação não têm o condão de infirmar a situação de fato estampada nos autos, e conclui-se, portanto, pelo cabimento da multa isolada devido comprovação de ação dolosa de negócio simulado.

6 MULTA. REDUÇÃO DE 150 PARA 100%. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A modificação inserida no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, ao reduzir o percentual da multa de ofício proporcional qualificada aplicada de 150% para 100% atrai a retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, uma vez que lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.

Deve-se, portanto, ajustar a razão da multa aplicável, de 150 para 100%.

7 DISPOSITIVO

Ante o exposto, CONHEÇO PARCIALMENTE do recurso voluntário, com exceção das questões relacionadas à inconstitucionalidade, e DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO, tão-somente para reduzir o percentual da multa qualificada, de 150 para 100%.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino