



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	11065.723118/2018-17
ACÓRDÃO	2202-012.155 – 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

RECURSO VOLUNTÁRIO. CONHECIMENTO PARCIAL. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DO JULGADOR ADMINISTRATIVO. SÚMULA CARF Nº 2.

Não compete ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar a aplicação de lei tributária sob fundamento de inconstitucionalidade.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. INOCORRÊNCIA. DESCRIÇÃO SUFICIENTE DOS FATOS, FUNDAMENTOS JURÍDICOS, BASES DE CÁLCULO E PENALIDADES.

Não se configura nulidade quando o lançamento identifica os fatos imputados, a qualificação jurídica adotada, os tributos exigidos, as bases de cálculo e as penalidades aplicadas, permitindo o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa.

Eventual discordância quanto à valoração da prova ou à qualificação jurídica dos fatos constitui questão de mérito, e não vício de fundamentação.

SOCIEDADE DE PROFISSIONAIS MÉDICOS. PAGAMENTOS CONTABILIZADOS COMO ADIANTAMENTOS DE LUCROS. AUSÊNCIA DE BALANÇOS OU BALANCETES INTERMEDIÁRIOS. INEXISTÊNCIA DE AJUSTES POSTERIORES. NATUREZA REMUNERATÓRIA.

A distribuição ou antecipação de lucros pressupõe a demonstração de resultado positivo, regularmente apurado e disponível, em montante suficiente para suportar os pagamentos realizados.

Pagamentos mensais sem suporte em balanços ou balancetes intermediários e sem confronto posterior com o resultado definitivo,

possuem natureza de remuneração, ainda que contabilizados como adiantamentos de lucros.

A regularidade formal da escrituração e a possibilidade abstrata de distribuição desproporcional de lucros não alteram a natureza jurídica de valores cuja causa econômica corresponde à contraprestação por serviços.

Valores pagos a profissionais antes de seu ingresso no quadro societário, ou a médicos que jamais se tornaram sócios, não podem ser qualificados como antecipações de lucros.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL. CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. INCIDÊNCIA. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. FALTA DE RETENÇÃO.

Reconhecida a natureza remuneratória dos pagamentos efetuados a pessoas físicas pela prestação de serviços médicos, incide a contribuição previdenciária patronal prevista no art. 22, III, da Lei nº 8.212/1991, bem como as consequências decorrentes da falta de retenção do imposto de renda.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. FRAUDE. CLASSIFICAÇÃO DE REMUNERAÇÃO COMO LUCRO. SISTEMÁTICA REITERADA. DOLO COMPROVADO.

A qualificação da multa exige prova de conduta dolosa destinada a impedir ou retardar o conhecimento do fato gerador ou a excluir ou modificar suas características essenciais.

Configura fraude a adoção consciente e reiterada de estrutura societária e contábil destinada a conferir aparência de distribuição de lucros a pagamentos calculados segundo a prestação individual de serviços, sem suporte em resultados efetivamente apurados.

A ostensividade dos atos societários e dos registros contábeis não afasta o dolo quando a classificação formal atribuída aos pagamentos não corresponde à sua causa econômica e produz o efeito de afastar a incidência tributária.

RESPONSABILIDADE PESSOAL DO ADMINISTRADOR. ART. 135, III, DO CTN. ÚNICA ADMINISTRADORA. PARTICIPAÇÃO DIRETA NA SISTEMÁTICA INFRACIONAL.

A responsabilidade prevista no art. 135, III, do Código Tributário Nacional não decorre automaticamente da condição de sócio ou administrador, exigindo demonstração de ato praticado com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto.

Mantém-se a responsabilidade pessoal da única administradora quando comprovado que a sistemática infracional integrava a administração ordinária da sociedade, era reiterada, alcançava grande número de profissionais e estava diretamente vinculada aos poderes exclusivos de gestão por ela exercidos.

MULTA QUALIFICADA. REDUÇÃO DE 150% PARA 100%. LEI Nº 14.689/2023. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A redução do percentual da multa qualificada de 150% para 100%, promovida pela Lei nº 14.689/2023, aplica-se retroativamente aos processos ainda não definitivamente julgados, nos termos do art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional.

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 Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Andressa Pegoraro Tomazela, 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, mantendo integralmente o crédito tributário constituído em procedimento de auditoria fiscal relativo a contribuições sociais previdenciárias, no período de janeiro de 2013 a dezembro de 2014.

O lançamento, formalizado em 10 de setembro de 2018, decorreu da requalificação, como remuneração por serviços prestados, de valores contabilizados pela contribuinte como “adiantamentos de lucros” pagos a médicos integrantes de seu quadro societário. Segundo consignado no acórdão recorrido, a fiscalização concluiu que, à exceção da sócia-administradora, os médicos detentores de participações societárias minoritárias não seriam sócios de fato, mas trabalhadores remunerados em função dos serviços médicos individualmente executados.

A decisão recorrida reproduziu as principais constatações do procedimento fiscal. Registrou que a contribuinte celebrara contratos de prestação de serviços médicos com os Municípios de Canoas e Alvorada, assumindo a responsabilidade pela execução dos serviços, pela supervisão dos profissionais e pelos encargos sociais, previdenciários, trabalhistas, fiscais e comerciais decorrentes da atividade. Para cumprir tais contratos, utilizava-se de profissionais médicos que recebiam pagamentos mensais vinculados à quantidade e à modalidade dos serviços prestados.

Conforme descrito pela DRJ, o quadro societário era composto por uma sócia-administradora, titular de aproximadamente 98,61% do capital social, e por numeroso grupo de médicos, cada qual possuidor de 47 quotas, equivalentes a 0,01% do capital. A administração da sociedade permanecia concentrada exclusivamente na sócia majoritária, ao passo que os demais integrantes não exerciam funções de gestão nem adquiriam participações adicionais quando da retirada de outros sócios.

O acórdão destacou, ainda, a intensa rotatividade dos médicos no quadro social, com ingresso e retirada de dezenas de profissionais a cada alteração contratual, circunstância considerada incomum para uma sociedade empresária limitada de capital fechado. Assinalou que as datas de início da prestação dos serviços nem sempre coincidiam com as datas de formalização do ingresso dos profissionais na sociedade. Nesse intervalo, os pagamentos eram registrados contabilmente como “adiantamentos a terceiros” ou “adiantamentos a fornecedores” e, após a inclusão formal dos médicos no contrato social, os saldos eram transferidos para contas de “adiantamentos a sócios”.

A decisão também registrou que determinados profissionais prestaram serviços e receberam valores sem jamais terem sido formalmente incluídos no quadro societário. Em alguns casos, os valores pagos a esses médicos foram posteriormente transferidos, na contabilidade, para conta vinculada à sócia-administradora, sob a justificativa de que os profissionais haviam optado por não ingressar na sociedade.

A DRJ considerou relevante o fato de que os pagamentos realizados aos médicos eram calculados exclusivamente em razão dos serviços por eles executados, sem relação com o percentual de participação no capital social ou com o resultado global da sociedade. Os profissionais que não prestavam serviços em determinado mês nada recebiam, embora continuassem formalmente na condição de sócios. Por outro lado, não foram identificadas

complementações, devoluções ou quaisquer ajustes posteriores entre os valores mensalmente antecipados e o lucro efetivamente apurado ao final dos exercícios.

A partir desse conjunto de elementos, a Turma de Julgamento acolheu a conclusão fiscal de que os pagamentos não representavam verdadeira distribuição de lucros, mas contraprestação pelo trabalho individual dos médicos. Considerou que a denominação contábil ou contratual atribuída aos valores não seria suficiente para alterar sua natureza jurídica, devendo prevalecer a realidade dos fatos sobre a forma adotada pelas partes.

A impugnante sustentara, em síntese, a regularidade de sua estrutura societária, a existência de *affectio societatis*, a licitude da distribuição desproporcional de lucros, a autonomia da vontade dos sócios e a ausência dos elementos caracterizadores de relação de emprego. Alegara também que o modelo societário adotado encontraria amparo no Código Civil, na doutrina e em precedentes judiciais e administrativos, bem como que a atuação fiscal violaria os princípios da segurança jurídica, da confiança e da boa-fé objetiva.

Defendera, ainda, que a baixa participação dos médicos no capital social e a concentração da administração em uma única sócia não seriam suficientes para descaracterizar a sociedade. Argumentara que os profissionais assumiam os riscos da atividade empresarial, participavam dos resultados e não se encontravam sujeitos a pessoalidade, habitualidade, onerosidade e subordinação próprias da relação de emprego.

Subsidiariamente, a impugnante questionara a multa qualificada, sustentando sua ilegalidade, inconstitucionalidade, desproporcionalidade e caráter confiscatório. Ao final, requerera a anulação integral dos autos de infração ou, sucessivamente, a redução das penalidades.

Ao examinar a admissibilidade, a DRJ reconheceu a tempestividade da impugnação e dela conheceu.

Em sede preliminar, afastou os argumentos de ilegalidade e inconstitucionalidade das penalidades. Fundamentou que os órgãos administrativos de julgamento não podem afastar a aplicação de tratado, lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade, salvo nas hipóteses legalmente previstas, invocando, para tanto, o art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972. Assinalou que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória e que, ausente pronunciamento judicial dotado de eficácia vinculante ou extensiva à Administração, competia ao julgador aplicar a legislação vigente.

Quanto aos precedentes judiciais, administrativos e doutrinários apresentados pela defesa, a decisão afirmou que não possuíam efeito vinculante sobre a Turma de Julgamento nem poderiam ter seus efeitos estendidos genericamente a terceiros. Ressaltou que as decisões judiciais produzem, em regra, efeitos entre as partes, e que somente pronunciamentos dotados de força vinculante poderiam obrigar a Administração.

No tocante à indicação da sócia-administradora como responsável solidária, a DRJ esclareceu que o procedimento não importava, naquela fase, em desconsideração da personalidade jurídica ou em redirecionamento automático da futura execução fiscal. Segundo o acórdão, a informação destinava-se a resguardar o crédito tributário e a subsidiar eventual inscrição em dívida ativa, permanecendo a responsabilidade pessoal sujeita a discussão própria, inclusive em sede de execução fiscal.

No mérito, a Turma de Julgamento reconheceu, inicialmente, que o contribuinte pode organizar seus negócios da maneira fiscalmente menos onerosa, desde que permaneça dentro dos limites estabelecidos pelo ordenamento jurídico. Afirmou que a liberdade de iniciativa, de associação e de contratação não autoriza a criação de estruturas meramente formais destinadas a encobrir a realidade econômica ou a natureza efetiva das operações.

A decisão desenvolveu considerações sobre os limites do planejamento tributário, distinguindo a legítima escolha de alternativas menos onerosas dos negócios praticados sem causa, motivo, congruência ou propósito negocial diverso da economia tributária. Entendeu que a validade do planejamento dependeria não apenas da inexistência de ilícitos diretos, mas também da existência de justificativa econômica e de razoabilidade na estrutura adotada.

Ao tratar da desconsideração dos atos e negócios jurídicos, a DRJ invocou o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional e a presunção de veracidade e legitimidade dos atos administrativos. Afirmou que a fiscalização poderia utilizar provas diretas e indiretas e que os diversos indícios apontados no relatório fiscal, embora eventualmente insuficientes se examinados isoladamente, revelavam, em conjunto, situação compatível com a conclusão adotada no lançamento.

A Turma aplicou ao caso o princípio da primazia da realidade, segundo o qual os fatos efetivamente ocorridos devem prevalecer sobre a aparência formal ou documental conferida à relação jurídica. Consignou que a fiscalização não teria constituído vínculo trabalhista ou previdenciário, mas apenas identificado, a partir dos elementos existentes, a natureza material da prestação de serviços e aplicado os correspondentes efeitos tributários.

Nesse contexto, entendeu que as alegações e os documentos apresentados pela impugnante não afastavam as constatações fiscais. Para a DRJ, a situação fática divergia da configuração societária formal, pois os médicos prestavam serviços à contribuinte, recebiam valores proporcionais ao trabalho executado e não participavam dos resultados sociais na condição própria de investidores ou empreendedores.

A decisão considerou que a remuneração recebida pelos médicos caracterizava salário de contribuição de segurados contribuintes individuais, nos termos do art. 28, III, da Lei nº 8.212/1991. Em consequência, reputou devida a contribuição previdenciária patronal prevista no art. 22, III, da mesma lei, incidente sobre as remunerações pagas ou creditadas aos profissionais.

Quanto aos acréscimos legais, a DRJ afirmou que a responsabilidade por infrações tributárias independe da intenção do agente, salvo disposição legal em sentido contrário, nos

termos do art. 136 do Código Tributário Nacional. Considerou obrigatória a incidência da multa de ofício e dos juros calculados pela taxa Selic, por decorrerem diretamente da legislação aplicável e da natureza vinculada do lançamento.

Em relação à falta de retenção do imposto de renda, a decisão manteve a multa isolada prevista no art. 9º da Lei nº 10.426/2002, calculada sobre o montante que deixou de ser retido ou recolhido. Entendeu comprovada a adoção de negócio simulado destinado a ocultar pagamentos por serviços prestados, mediante sua apresentação como distribuição de lucros.

A DRJ manteve igualmente a qualificação da multa incidente sobre as contribuições previdenciárias. Com fundamento no art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, no art. 44 da Lei nº 9.430/1996 e nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964, concluiu que a conduta ultrapassara o mero inadimplemento. Considerou demonstrada ação dolosa voltada a impedir ou retardar o conhecimento, pela autoridade fiscal, da ocorrência dos fatos geradores, de sua natureza e das circunstâncias relevantes para a constituição do crédito tributário.

Segundo o acórdão, a formalização dos médicos como sócios minoritários e a classificação dos pagamentos como adiantamentos de lucros compunham estrutura destinada a excluir ou modificar as características essenciais das remunerações, reduzindo a contribuição previdenciária e afastando a retenção do imposto de renda. Por essa razão, reputou configuradas as circunstâncias justificadoras da duplicação da multa de ofício.

Ao final, a 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Campo Grande votou pela improcedência da impugnação e pela manutenção integral do crédito tributário, decisão tomada por unanimidade.

Referido acórdão foi assim ementado:

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 QUALIFICADA. É cabível a aplicação da multa qualificada devido comprovação de ação dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; e das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Comunicados do resultado do julgamento em 26/06/2019 (fls. 979), os recorrentes interpuseram recurso voluntário em 08/07/2019 (fls. 981).

Nele, argumenta-se, em síntese:

1. Nulidade do acórdão recorrido por deficiência de fundamentação

Alegam que a DRJ proferiu decisão genérica, sem examinar concretamente os fundamentos fáticos e jurídicos apresentados na impugnação e sem confrontá-los com as razões do lançamento. Sustentam violação ao contraditório, à ampla defesa, ao devido processo legal e ao dever de motivação das decisões administrativas, requerendo a anulação do acórdão e o retorno dos autos à primeira instância para novo julgamento.

2. Regularidade formal e material da estrutura societária

Defendem que a sociedade limitada foi regularmente constituída e funcionou em conformidade com o Código Civil, com pluralidade de sócios, integralização das quotas, affectio societatis, autonomia da vontade, deliberações sociais, aprovação de contas e observância das regras de administração e funcionamento. Por isso, afirmam ser arbitrária a desqualificação dos médicos como sócios.

3. Licitude da distribuição desproporcional de lucros

Sustentam que o art. 1.007 do Código Civil permite a distribuição de lucros em proporção diversa da participação no capital social. Afirmam que a cláusula contratual adotada não exclui qualquer sócio dos resultados, mas apenas estabelece critério variável de repartição, vinculado à participação de cada profissional na realização do objeto social.

4. Validade do ajuste societário, ainda que apartado ou verbal

Argumentam que a distribuição desproporcional poderia ser estabelecida no contrato social, em acordo separado ou mesmo pela prática reiterada dos sócios. Como a lei não exige forma especial, o acordo verbal seria válido, desde que presentes agente capaz, objeto lícito e forma não proibida.

5. Existência de lucro e inexistência de obrigação legal de pagamento de pró-labore

Invocam precedentes administrativos e soluções de consulta segundo os quais a colaboração pessoal do sócio não transforma, por si só, a distribuição de lucros em remuneração. Alegam que não existe norma que obrigue o sócio a receber pró-labore, desde que haja lucro apurado e adequada discriminação contábil entre eventual remuneração do trabalho e distribuição de resultados.

6. Não incidência de IRRF e de contribuição previdenciária sobre os lucros

Afirmam que os valores pagos conservariam a natureza de lucros distribuídos, abrangidos pela isenção do art. 10 da Lei nº 9.249/1995 e fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias. A distribuição desproporcional, ainda que eventualmente questionável sob o direito societário, não poderia gerar tributação sem previsão legal específica.

7. Violação ao art. 110 do Código Tributário Nacional

Sustentam que a fiscalização alterou indevidamente o conteúdo de institutos de direito privado, especialmente os conceitos de sociedade, sócio e distribuição de lucros, para ampliar a incidência tributária. Defendem que, sendo válida a forma societária adotada, o Fisco estaria obrigado a respeitá-la.

8. Exercício legítimo da liberdade de iniciativa e do planejamento tributário

Alegam que a escolha de estrutura comercial menos onerosa constitui exercício lícito da autonomia privada, da livre iniciativa e do direito de propriedade. A redução da carga tributária, quando decorrente de atos permitidos pelo ordenamento, caracterizaria elisão fiscal, e não evasão, fraude ou simulação.

9. Inexistência de prova de fraude ou simulação

Defendem que a fiscalização se baseou em presunções e em circunstâncias lícitas, como a pequena participação societária dos médicos, a concentração da administração e a distribuição variável dos lucros. Segundo o recurso, tais elementos não demonstrariam falsidade da estrutura societária, dolo ou ocultação da realidade jurídica.

10. Apoio institucional do Conselho Federal de Medicina

Invocam manifestação do Conselho Federal de Medicina para demonstrar que estruturas societárias semelhantes são comuns no mercado de serviços médicos e vêm sendo institucionalmente defendidas pela entidade de classe. Sustentam que essa circunstância enfraquece a imputação de fraude.

11. Aplicação da boa-fé objetiva, da confiança e da surrectio

Alegam que a distribuição de lucros foi realizada de forma estável e reiterada desde a constituição da sociedade. Essa prática teria gerado situação jurídica consolidada e expectativa legítima entre os sócios, devendo prevalecer, por força da boa-fé objetiva e do instituto da surrectio, ainda que divergisse da disciplina originalmente prevista no contrato.

12. Ausência dos elementos da relação de emprego

Sustentam que os médicos não poderiam ser tratados como empregados, porque não estariam presentes os requisitos de pessoalidade, não eventualidade, onerosidade salarial e subordinação. Afirmam que os profissionais, como sócios, integralizaram quotas, participaram das

deliberações, assumiram responsabilidades societárias e suportaram os riscos do empreendimento.

13. Ausência de demonstração da natureza jurídica substitutiva atribuída aos pagamentos

Argumentam que, ao afastar a condição de sócios, a fiscalização não comprovou qual seria a relação jurídica efetivamente existente. Apontam inconsistência no relatório fiscal, que ora qualificaria os valores como salários, ora como honorários, sem demonstrar vínculo empregatício ou outra relação jurídica específica.

14. Precedentes trabalhistas contrários à descaracterização da relação societária

Invocam julgados da Justiça do Trabalho segundo os quais a pequena participação no capital social não basta para afastar a condição de sócio, sendo indispensável comprovar todos os elementos do vínculo empregatício. Sustentam que esses precedentes deveriam ser considerados para afastar a requalificação fiscal.

15. Habitualidade e legitimidade de estruturas societárias assimétricas

Alegam que o ordenamento admite diversos modelos com desigualdade de capital, poder de administração, contribuição e participação nos resultados, como quotas preferenciais em sociedades limitadas, sociedades em conta de participação, sociedades simples e sócios cuja contribuição consiste em serviços. Por isso, a assimetria existente no caso não seria indício de fraude.

16. Violação ao princípio da segurança jurídica

Sustentam que a desconsideração de uma estrutura empresarial regularmente constituída, sem critérios legais claros e sem prova concreta de ilicitude, frustra expectativas legítimas, gera imprevisibilidade e compromete a confiança dos agentes econômicos na atuação estatal.

17. Contradição da atuação estatal

Argumentam que a própria Administração Pública reconheceu a regularidade da empresa ao habilitá-la e contratá-la em processos licitatórios e, posteriormente, pretendeu desconsiderar a mesma estrutura societária para fins tributários, sem identificação de ilícito concreto.

18. Repercussões econômicas e sociais da atuação

Alegam que a manutenção do lançamento desestimularia investimentos, reduziria a oferta e elevaria o custo de serviços médicos prestados a municípios, com prejuízos ao ambiente empresarial e à prestação de atividade de relevante interesse público.

19. Caráter confiscatório das multas

Subsidiariamente, sustentam que as penalidades aplicadas, especialmente a multa qualificada de 150%, atingem montante excessivo e violam a vedação constitucional ao confisco, por produzirem impacto patrimonial desproporcional à infração imputada.

20. Violação ao princípio da proporcionalidade

Alegam que as multas não atendem aos critérios de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. Requerem, caso mantido o lançamento, a redução das penalidades para patamar compatível com a gravidade da conduta.

21. Afastamento da responsabilidade solidária e pessoal da sócia-administradora

Em pedido específico, a recorrente indicada como responsável solidária requer a exclusão de sua responsabilidade pessoal. O recurso, contudo, não desenvolve capítulo autônomo com fundamentos próprios sobre esse ponto, limitando-se a formular o pedido ao final da peça.

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

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

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

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

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

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Thiago Buschinelli Sorrentino**, Relator

1 CONHECIMENTO

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

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

Desse modo, não se conhece das alegações de inconstitucionalidade.

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

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

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

3 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.

2Embora 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.

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

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

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

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

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

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

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

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

A posição deste relator também se apoiou na leitura dos precedentes do Supremo Tribunal Federal sobre terceirização, pejetização e liberdade de organização produtiva. Em sua compreensão, a ADPF 324, o RE 958.252, a ADC 66 e reclamações constitucionais posteriores indicariam que, em relações envolvendo profissionais qualificados, especialmente sem

demonstração de hipossuficiência concreta, não se poderia presumir fraude apenas porque o serviço foi prestado mediante pessoa jurídica ou estrutura societária. A partir dessa premissa, concluiu que o arranjo adotado pelas empresas poderia ser juridicamente válido e que a Administração não poderia desconsiderá-lo com base em presunções genéricas. Por isso, votou pelo provimento integral dos recursos, com cancelamento do lançamento; e, subsidiariamente, afastaria a multa qualificada por ausência de prova de dolo, fraude ou conluio.

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

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

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

Em síntese, os casos examinaram a validade fiscal da estrutura societária de sociedades destinadas à prestação de serviços de saúde e a natureza dos valores pagos a médicos admitidos como sócios. Este relator entendeu que o Fisco não comprovou suficientemente a simulação, que os elementos apontados poderiam ser compatíveis com sociedade simples de profissionais e que os recursos deveriam ser integralmente providos. A posição vencedora, redigida pela conselheira Sara, entendeu o oposto quanto ao mérito: considerou comprovada a

simulação e manteve a reclassificação dos lucros como rendimentos tributáveis, mas reduziu a multa qualificada para 100% em razão da legislação superveniente mais benéfica.

Diante da circunstância de que a atual composição deste Colegiado ainda não foi recomposta de modo tendente à estabilidade, se não houver indicação em sentido contrário, por manifestação dos colegas que participarem da sessão de julgamento, entendo ausentes os requisitos que ensejariam a revisão desse entendimento.

5 MÉRITO

5.1 QUADRO

5.2 MATRIZ DE CORRELAÇÃO ENTRE LANÇAMENTO, ACÓRDÃO RECORRIDO E RECURSO VOLUNTÁRIO

Nº	Fundamento autônomo	Síntese do fundamento do lançamento	Síntese do acórdão recorrido	Síntese da razão recursal
1	Nulidade do acórdão por deficiência de fundamentação	Não se trata de fundamento do lançamento. O termo fiscal expôs detalhadamente os fatos, documentos, registros contábeis e razões jurídicas que, segundo a fiscalização, demonstrariam a simulação societária e a natureza remuneratória dos pagamentos.	A DRJ reproduziu extensamente o relatório fiscal e afirmou, de forma geral, que os elementos probatórios, considerados em conjunto, confirmavam a realidade descrita pela fiscalização e que os documentos e alegações defensivas não eram capazes de afastar o lançamento.	Sustenta-se que a decisão foi genérica e não enfrentou analiticamente os argumentos fáticos e jurídicos da impugnação. Requer-se sua nulidade, com retorno dos autos à DRJ para novo julgamento fundamentado.
2	Higidez formal e material da estrutura societária	A fiscalização não negou a existência formal da sociedade, mas concluiu que, exceto quanto à administradora, os médicos não eram sócios de fato. Baseou-se na concentração de 98,61% do capital e da administração em uma única pessoa, na participação individual de apenas 0,01%, na ausência de exercício do direito de preferência, na intensa rotatividade e na	A DRJ afirmou que os formalismos societários não prevaleciam sobre a realidade constatada. Considerou verossímil a mitigação dos interesses societários e entendeu que os médicos atuavam como contribuintes individuais prestadores de serviços.	A recorrente afirma ter observado integralmente os arts. 104, 981, 997 e 1.052 a 1.087 do Código Civil, com integralização de quotas, pluralidade de sócios, deliberações, aprovação de contas, affectio societatis e cumprimento dos deveres próprios das sociedades limitadas.

Nº	Fundamento autônomo	Síntese do fundamento do lançamento	Síntese do acórdão recorrido	Síntese da razão recursal
		inexistência de affectio societatis.		
3	Licitude da distribuição desproporcional de lucros	O termo fiscal reconheceu, em abstrato, a possibilidade de distribuição desproporcional, mas entendeu que a cláusula adotada vinculava os pagamentos à quantidade de serviços ou negócios gerados por cada médico. Acrescentou que o critério poderia excluir do lucro quem não trabalhasse, em afronta ao art. 1.008 do Código Civil.	A DRJ acolheu a conclusão de que os pagamentos não eram lucros, mas remuneração pelo trabalho. Assim, a questão da desproporcionalidade foi superada pela requalificação da própria natureza dos valores.	Sustenta-se que o art. 1.007 do Código Civil autoriza a distribuição desproporcional e que a cláusula societária não excluía sócios dos resultados, limitando-se a estabelecer critério variável e lícito de repartição.
4	Validade do ajuste apartado ou verbal entre os sócios	A fiscalização registrou que determinadas consultas e deliberações teriam ocorrido verbalmente, mas considerou inexistente prova de sua efetiva realização. Quanto aos pagamentos, entendeu que a prática concreta revelava remuneração por serviços, e não execução de acordo societário.	O acórdão não examinou autonomamente a validade de eventual acordo verbal. Resolveu a controvérsia com base na primazia da realidade e na natureza material dos pagamentos.	A recorrente alega que, inexistindo forma legal obrigatória, o ajuste entre quotistas poderia constar do contrato, de instrumento separado ou decorrer de prática reiterada, inclusive verbal, nos termos dos arts. 104 e 107 do Código Civil.
5	Existência de lucro e inexistência de obrigação de pagamento de pró-labore	A fiscalização admitiu que não há norma impondo pró-labore, mas considerou inverossímil que todos os médicos trabalhassem gratuitamente. Ressaltou que os pagamentos eram mensais, calculados pelos serviços prestados e nunca ajustados ao lucro final, não havendo complementações ou	A DRJ concluiu que a remuneração auferida pelos médicos caracterizava salário de contribuição de contribuinte individual. Não reconheceu os valores como lucros efetivamente distribuídos.	Sustenta-se que não existe obrigação legal de remunerar o sócio por pró-labore e que, demonstrada a existência de lucro, o trabalho pessoal do sócio não impede a distribuição de resultados, conforme precedentes e soluções de consulta invocados.

Nº	Fundamento autônomo	Síntese do fundamento do lançamento	Síntese do acórdão recorrido	Síntese da razão recursal
		devoluções.		
6	Não incidência de IRRF e de contribuição previdenciária sobre os valores distribuídos	Por considerar os pagamentos contraprestações por serviços, a fiscalização aplicou o art. 717 do RIR/1999 para exigir a retenção do imposto de renda e o art. 22, III, da Lei nº 8.212/1991 para exigir contribuição patronal de 20% sobre as remunerações.	A DRJ manteve a qualificação dos médicos como contribuintes individuais e concluiu pela incidência da contribuição patronal e das consequências decorrentes da falta de retenção do imposto de renda.	A recorrente afirma que os valores eram lucros abrangidos pelo art. 10 da Lei nº 9.249/1995 e, portanto, isentos de imposto de renda e não sujeitos à contribuição previdenciária.
7	Violação ao art. 110 do CTN	A fiscalização sustentou que não alterou institutos privados nem anulou os atos societários, mas apenas lhes recusou eficácia perante a Fazenda, tributando a realidade material dos pagamentos, com fundamento nos arts. 109 e 118 do CTN.	A DRJ afirmou que o fato gerador deve ser identificado a partir dos fatos efetivamente ocorridos, abstraída a validade formal dos atos, e que a forma adotada não poderia impedir a aplicação dos efeitos tributários.	A recorrente sustenta que a fiscalização desfigurou os conceitos privados de sociedade, sócio e lucro para ampliar a tributação, em afronta à proibição contida no art. 110 do CTN.
8	Exercício legítimo da livre iniciativa e do planejamento tributário	O termo fiscal considerou que a estrutura não constituía simples opção tributária lícita, mas simulação destinada a encobrir honorários profissionais e suprimir tributos.	A DRJ reconheceu a liberdade de o contribuinte escolher a alternativa menos onerosa, mas afirmou que o planejamento deve possuir causa, congruência, razoabilidade e propósito negocial, não podendo mascarar a realidade.	A recorrente sustenta que a opção por uma sociedade limitada e por distribuição desproporcional representa elisão fiscal lícita, protegida pela autonomia privada, pela livre iniciativa e pelo direito de propriedade.
9	Inexistência de prova de fraude ou simulação	A fiscalização apontou como elementos convergentes: concentração societária e administrativa; quotas simbólicas; rotatividade elevada; ingresso formal posterior ao início dos	A DRJ entendeu que, embora alguns fatos fossem insuficientes isoladamente, seu conjunto confirmava a simulação. Considerou comprovada ação dolosa voltada a ocultar a prestação de serviços e a	A recorrente afirma que a fiscalização reuniu apenas circunstâncias lícitas e presunções, sem prova concreta de falsidade, dolo, fraude, conluio ou ocultação da

Nº	Fundamento autônomo	Síntese do fundamento do lançamento	Síntese do acórdão recorrido	Síntese da razão recursal
		serviços; pagamentos registrados como adiantamentos a terceiros; médicos que jamais se tornaram sócios; pagamentos calculados por horas e procedimentos; ausência de ajustes anuais; e declarações dos beneficiários como rendimentos isentos.	verdadeira natureza dos pagamentos.	realidade.
	Apoio institucional 10 do Conselho Federal de Medicina	Não há fundamento correspondente no termo fiscal, elaborado antes da manifestação do CFM invocada no recurso.	O acórdão recorrido não analisou esse elemento, que foi apresentado posteriormente no recurso voluntário.	A recorrente invoca nota do CFM para demonstrar que estruturas semelhantes são comuns no setor médico e institucionalmente defendidas, o que enfraqueceria a imputação de fraude.
	Boa-fé objetiva, 11 confiança e surrectio	A fiscalização tratou a prática reiterada como parte da sistemática de ocultação da remuneração, e não como fonte de direito societário. Afirmou que os pagamentos nunca foram confrontados com os resultados efetivos.	A DRJ não examinou especificamente a surrectio. Considerou que a repetição da prática não afastava a prevalência da realidade nem legitimava a ausência de tributação.	Sustenta-se que a distribuição reiterada segundo o mesmo critério consolidou situação jurídica protegida pela boa-fé e pela confiança, fazendo surgir direito à manutenção dessa forma de repartição.
	Ausência dos 12 elementos da relação de emprego	O lançamento não se limitou a afirmar vínculo empregatício. Qualificou os médicos como trabalhadores ou prestadores de serviços pessoas físicas e, para fins previdenciários, como contribuintes individuais. Os contratos municipais, contudo, foram utilizados como prova de supervisão, controle de horas, substituição de	A DRJ esclareceu que a fiscalização não cria vínculo trabalhista, mas identifica a realidade da prestação para aplicar efeitos tributários. Concluiu pela condição de contribuintes individuais, e não necessariamente de empregados.	A recorrente sustenta que não foram demonstradas personalidade, habitualidade, onerosidade salarial e subordinação e que os médicos assumiam riscos, responsabilidades e deveres próprios de sócios.

Nº	Fundamento autônomo	Síntese do fundamento do lançamento	Síntese do acórdão recorrido	Síntese da razão recursal
		profissionais e responsabilidade da empresa.		
13	Indefinição da natureza jurídica substitutiva dos pagamentos	A fiscalização utilizou as expressões salários, honorários e remunerações, mas concluiu especificamente que os valores constituíam rendimentos do trabalho pagos a pessoas físicas prestadoras de serviços e, para a contribuição previdenciária, remuneração de contribuintes individuais.	A DRJ adotou a qualificação previdenciária de remuneração paga a contribuintes individuais, reputando irrelevante eventual ausência de vínculo empregatício formal.	A recorrente aponta contradição terminológica entre salário e honorários e afirma que o Fisco não definiu nem comprovou adequadamente a relação jurídica que substituiria a relação societária.
14	Precedentes da Justiça do Trabalho contrários à descaracterização societária	Não há fundamento específico no termo fiscal sobre esses precedentes. A autuação foi baseada nos fatos concretos e na incidência tributária, não em pronunciamento trabalhista.	A DRJ afirmou genericamente que decisões judiciais e administrativas produzem efeitos entre as partes e não vinculam a Administração, salvo hipóteses normativamente previstas.	A recorrente invoca julgados segundo os quais a pequena participação societária não basta para caracterizar emprego, sendo indispensável demonstrar os requisitos do art. 3º da CLT.
15	Habitualidade e legitimidade de estruturas societárias assimétricas	A fiscalização reconheceu que a concentração de capital e a rotatividade, isoladamente, não seriam ilegais. Entendeu, porém, que, combinadas com os demais elementos, demonstravam que as quotas eram meramente instrumentais.	A DRJ também afirmou que os indícios deveriam ser considerados em conjunto, e não isoladamente, concluindo que a forma societária divergia da realidade.	A recorrente compara sua estrutura a quotas preferenciais, sociedades em conta de participação, sociedades simples e sócios de serviço, argumentando que a desigualdade de capital, gestão e resultados é admitida pelo ordenamento.
16	Violação ao princípio da segurança jurídica	Para a fiscalização, não havia expectativa juridicamente protegida, pois a estrutura teria sido utilizada para ocultar	A DRJ entendeu que a Administração estava vinculada à legislação e que a liberdade de organização não alcançava negócios sem causa ou	A recorrente afirma que a desconsideração de estrutura formalmente regular, sem critérios legais claros nem prova concreta de ilicitude,

Nº	Fundamento autônomo	Síntese do fundamento do lançamento	Síntese do acórdão recorrido	Síntese da razão recursal
		remuneração tributável.	incongruentes com a realidade.	frustra expectativas legítimas e torna imprevisível a atuação estatal.
17	Contradição entre a contratação pública e a autuação tributária	Os contratos com Canoas e Alvorada foram utilizados pela fiscalização em sentido oposto: demonstrariam que a própria empresa assumiu encargos trabalhistas e previdenciários, controlava horas, supervisionava profissionais e recebia valores destinados ao pagamento dos médicos.	A DRJ acolheu a leitura de que os contratos e a execução dos serviços revelavam atuação empresarial da contribuinte mediante utilização de prestadores pessoas físicas.	A recorrente sustenta que o Estado chancelou sua organização empresarial nos processos licitatórios e, contraditoriamente, pretendeu depois desconsiderá-la para fins tributários.
18	Repercussões econômicas e sociais da autuação	A fiscalização afirmou que a sistemática teria produzido vantagem competitiva indevida, permitindo à contribuinte operar em condições privilegiadas perante concorrentes que recolhiam os encargos incidentes.	O acórdão não desenvolveu análise autônoma dos efeitos socioeconômicos, mantendo o crédito em razão da aplicação da legislação tributária aos fatos constatados.	A recorrente sustenta que a autuação desestimula investimentos, encarece os serviços médicos e reduz a oferta de atividade essencial prestada aos municípios.
19	Caráter confiscatório das multas	A fiscalização aplicou multa qualificada de 150% por entender configurados fraude e conluio, além de multa isolada pela falta de retenção do imposto de renda, com fundamento no art. 44 da Lei nº 9.430/1996 e no art. 9º da Lei nº 10.426/2002.	A DRJ afastou a alegação de inconstitucionalidade por incompetência administrativa para deixar de aplicar a lei. Considerou obrigatória a incidência das penalidades legalmente previstas.	Subsidiariamente, a recorrente afirma que as multas, em especial a de 150%, têm efeito confiscatório e violam o art. 150, IV, da Constituição.
20	Violação à proporcionalidade e pedido de redução das multas	Para a fiscalização, a duplicação da multa era proporcional à gravidade da conduta dolosa, caracterizada pela simulação, fraude e	A DRJ afirmou que a responsabilidade infracional é objetiva quanto à multa ordinária e que, no caso da qualificação, estava comprovado	A recorrente sustenta que as penalidades não atendem à adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito e pede sua

Nº	Fundamento autônomo	Síntese do fundamento do lançamento	Síntese do acórdão recorrido	Síntese da razão recursal
		participação dos médicos na declaração dos valores como isentos.	comportamento excepcional e doloso, justificando a duplicação.	redução, ainda que mantida a exigência principal.
21	Afastamento da responsabilidade pessoal da sócia-administradora	A fiscalização atribuiu responsabilidade pessoal à única administradora, com fundamento no art. 135, III, do CTN, porque ela detinha os poderes de gestão e teria executado conscientemente os atos fraudulentos destinados à supressão dos tributos.	A DRJ afirmou que a indicação do administrador não implicava redirecionamento automático da execução, mas preservava informação relevante para eventual cobrança e permitia discussão posterior da responsabilidade. Não afastou a indicação.	A responsável solidária requer a exclusão de sua responsabilidade pessoal. O recurso, porém, não apresenta capítulo específico e autônomo de fundamentação, formulando o pedido principalmente em sua parte final.

5.3 SÍNTESE ESTRUTURAL DA CONTROVÉRSIA

A divergência central pode ser resumida em três planos:

- a) **Plano societário:** para a fiscalização e para a DRJ, a existência formal das quotas não comprovava uma sociedade real entre a administradora e os médicos; para a recorrente, o cumprimento dos requisitos civis bastava para assegurar a condição de sócios.
- b) **Plano econômico e contábil:** para a fiscalização e a DRJ, a vinculação mensal dos pagamentos aos serviços individualmente prestados, sem ajustes ao resultado anual, revelava remuneração; para a recorrente, o mesmo critério representava distribuição desproporcional de lucros validamente convencionada.
- c) **Plano subjetivo e sancionatório:** para a fiscalização e a DRJ, o conjunto de atos demonstrava simulação dolosa, fraude e conluio; para a recorrente, tratava-se de planejamento lícito, amparado na autonomia privada, sem prova suficiente de dolo ou fraude.

O termo fiscal fundamentou a requalificação sobretudo na conjugação dos seguintes elementos: controle empresarial da execução dos serviços; concentração do capital e da administração; quotas minoritárias uniformes; ausência de exercício de direitos societários; alta rotatividade; prestação de serviços antes do ingresso formal; pagamentos a médicos que nunca se tornaram sócios; cálculo dos valores conforme horas e procedimentos; ausência de pagamentos

nos meses sem trabalho; e inexistência de ajuste entre os adiantamentos e o lucro final. A DRJ considerou que esses fatos, apreciados conjuntamente, autorizavam a prevalência da realidade sobre a forma, a qualificação dos médicos como contribuintes individuais e a manutenção da incidência tributária e das penalidades.

O recurso contrapõe a essa construção a validade da estrutura societária, a licitude da distribuição desproporcional, a inexistência de obrigação de pró-labore, a ausência dos requisitos de emprego, a proteção da autonomia privada e a insuficiência da prova de fraude, além das questões preliminares e sancionatórias.

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

A fiscalização não assentou a exigência tributária apenas na desproporção entre as quotas deidas pelos médicos e os valores por eles recebidos. O fundamento central, neste ponto, foi o de que a contribuinte não demonstrou que os pagamentos mensais contabilizados como “adiantamentos de lucros” encontravam suporte em resultados positivos anteriormente apurados.

Segundo o termo fiscal, os valores eram pagos mensalmente e determinados em função da quantidade e da modalidade dos serviços executados por cada médico. O profissional recebia quando realizava consultas, atendimentos ou plantões e deixava de receber nos meses em que não prestava serviços, ainda que permanecesse formalmente no quadro societário. A fiscalização considerou que essa correspondência direta entre trabalho individual e pagamento revelava natureza remuneratória, e não participação em resultado empresarial.

A contribuinte informou que os adiantamentos seriam calculados a partir de estimativas, controles internos, escrituração de exercícios anteriores e escrituração preliminar do período corrente, levando-se em conta faturamento, tributos, custos e despesas projetados. Não obstante, a fiscalização consignou que não foram identificados ajustes posteriores entre os valores antecipados e os lucros efetivamente apurados ao encerramento dos exercícios. Não houve complementação em favor dos médicos nem restituição de importâncias eventualmente distribuídas em excesso.

A partir dessa constatação, concluiu-se que os pagamentos não eram provisões sujeitas a confirmação por balanço ou balancete, mas quantias calculadas com base no histórico individual dos serviços prestados. A sistemática partiria do volume de trabalho de cada profissional e das receitas esperadas, deduzindo-se despesas e tributos estimados, sem posterior confronto individual com o lucro efetivamente disponível para distribuição.

O lançamento também registrou que determinados médicos começaram a receber antes de seu ingresso formal na sociedade. Nesses casos, os valores eram inicialmente escriturados como adiantamentos a terceiros ou fornecedores e, após a alteração contratual,

transferidos para contas de adiantamentos a sócios. Houve, ainda, profissionais que prestaram serviços e receberam pagamentos, mas jamais ingressaram no quadro social. Tais fatos foram considerados incompatíveis com a alegação de distribuição ou antecipação de resultados societários.

Por seu turno, a recorrente sustenta que manteve escrituração contábil regular, elaborou balanços patrimoniais e demonstrações de resultado e submeteu anualmente as contas da administração e os resultados à deliberação dos sócios. Afirmar que a fiscalização não teria desconstituído sua contabilidade nem demonstrado a inexistência de lucros suficientes para amparar os pagamentos.

Defende que não existe disposição legal que obrigue o sócio a receber pró-labore pelo trabalho desenvolvido em favor da sociedade. Assim, a colaboração pessoal do médico na consecução do objeto social não impediria que os valores por ele recebidos fossem integralmente classificados como lucros, desde que houvesse resultado positivo passível de distribuição.

A recorrente invoca precedentes administrativos e soluções de consulta segundo os quais, comprovada a existência de lucro, não se poderia presumir que os pagamentos aos sócios constituiriam remuneração. Destaca, em particular, entendimento no sentido de que caberia à fiscalização examinar e, se fosse o caso, desconstituir as demonstrações contábeis apresentadas, não sendo suficiente a mera circunstância de os sócios contribuírem pessoalmente para a atividade.

Também sustenta ser lícita a distribuição desproporcional, inclusive segundo critérios relacionados à participação de cada sócio na geração de negócios. Em sua compreensão, a vinculação dos resultados ao desempenho individual não transformaria os lucros em remuneração, pois a lei civil permitiria aos sócios estabelecer livremente critérios de repartição distintos da proporção do capital.

A defesa acrescenta que o acordo relativo à forma de distribuição poderia decorrer do contrato social, de ajuste apartado ou de prática reiterada, não dependendo de forma especial. A reiterada adoção do mesmo critério demonstraria a existência de convenção societária válida e estável.

A controvérsia não reside na possibilidade abstrata de uma sociedade limitada distribuir lucros de forma desproporcional, nem na existência de norma que imponha, em todos os casos, o pagamento de pró-labore aos sócios que contribuam pessoalmente para a atividade empresarial.

O ponto decisivo é anterior: somente se pode distribuir, ou antecipar, aquilo que tenha natureza de lucro.

A qualificação de determinado pagamento como distribuição de resultados pressupõe a demonstração de que, antes da entrega dos valores, havia resultado positivo apurado e disponível em montante suficiente. Quando os pagamentos são realizados no curso do exercício,

essa demonstração ordinariamente exige balanço ou balancete intermediário idôneo, elaborado com observância dos critérios contábeis aplicáveis e capaz de evidenciar que, naquela data, as receitas realizadas superavam os custos, despesas, tributos e demais obrigações do período.

A ausência de ajustes ao final dos exercícios reforça essa conclusão. A antecipação de lucros possui caráter provisório: o valor entregue durante o período deve ser confrontado com o resultado efetivamente apurado. Se o lucro definitivo for superior ao antecipado, poderá haver complementação; se for inferior, deverá haver restituição, compensação ou outra regularização contábil correspondente.

Nos exercícios fiscalizados, entretanto, não foi identificado um único ajuste individual, para mais ou para menos, apesar da multiplicidade de beneficiários e da variabilidade dos pagamentos mensais. A inexistência sistemática de acertos finais indica que as quantias não estavam condicionadas ao resultado societário definitivo. Eram tratadas como obrigações encerradas no próprio mês em que os serviços eram prestados.

Não é plausível atribuir essa exata coincidência, repetida em relação a mais de uma centena de profissionais, à precisão absoluta de estimativas mensais de lucros futuros. A explicação compatível com o modo de cálculo efetivamente adotado é a de que cada pagamento correspondia ao trabalho individual já realizado e não dependia do resultado final da sociedade.

Também não socorre a recorrente alegação de que a fiscalização deveria ter desconstituído formalmente toda a escrituração contábil. O lançamento não recusou genericamente os livros da empresa nem afirmou que suas demonstrações anuais seriam inexistentes. A conclusão fiscal é mais específica: os documentos e esclarecimentos apresentados não demonstraram a existência de balancetes intermediários que servissem de suporte aos pagamentos mensais nem estabeleceram correlação entre as quantias antecipadas e o lucro definitivamente apurado.

A regularidade formal da escrituração não determina, por si só, a natureza jurídica de cada lançamento contábil. A contabilização de uma saída de recursos em conta denominada “adiantamentos de lucros” constitui elemento probatório, mas não transforma em lucro um pagamento cuja causa econômica foi a prestação de serviços. A classificação contábil deve refletir o fato econômico subjacente, e não substituí-lo.

Os precedentes invocados no recurso também não alteram essa conclusão. A orientação segundo a qual o trabalho do sócio não impede a percepção exclusiva de lucros **pressupõe justamente a comprovação do resultado passível de distribuição.**

A validade civil de eventual acordo de distribuição desproporcional também não resolve a questão. Ainda que se admita que os sócios poderiam convencionar, inclusive verbalmente, critérios distintos de participação nos resultados, tal ajuste somente poderia operar sobre lucros efetivamente existentes. A liberdade contratual permite definir como repartir o resultado; não permite presumir a existência do próprio resultado nem converter remuneração por serviços em lucro sem suporte contábil.

Há, ainda, circunstância adicional incompatível com a tese recursal: foram realizados pagamentos a profissionais que, nas respectivas datas, ainda não eram sócios e, em alguns casos, jamais vieram a integrar a sociedade. Valores entregues a terceiros pela prestação de serviços não podem ser qualificados como antecipações de lucro societário. A transferência posterior dos registros para contas de sócios não modifica a natureza originária do pagamento.

Por essas razões, o conjunto dos elementos não permite reconhecer que as quantias discutidas constituíram lucros regularmente apurados e distribuídos. A falta de balanços ou balancetes intermediários vinculados aos pagamentos, a inexistência de demonstração do lucro disponível em cada período, a ausência de acertos ao final dos exercícios e a correspondência direta entre os valores e os serviços individualmente executados convergem para a conclusão de que se tratava de contraprestações pelo trabalho dos médicos.

Consequentemente, não se aplica aos valores a disciplina própria da distribuição de lucros. Mantém-se sua qualificação como remuneração paga a pessoas físicas que prestaram serviços à recorrente, com a incidência das contribuições previdenciárias e as consequências decorrentes da falta de retenção do imposto de renda.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

5.5 FUNDAMENTO DETERMINANTE - MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

A fiscalização aplicou a multa de ofício no percentual de 150% por entender que a conduta da contribuinte não se limitou à falta de recolhimento de tributo ou a erro de interpretação da legislação.

Segundo o termo fiscal, a empresa organizou sistemática destinada a conferir aparência de distribuição de lucros a pagamentos que, materialmente, remuneravam os serviços prestados pelos médicos. Para tanto, os profissionais eram formalmente incluídos no quadro social mediante a aquisição uniforme de 47 quotas, correspondentes a 0,01% do capital, enquanto a administração e quase todo o capital permaneciam concentrados na sócia-administradora.

A fiscalização considerou que essa estrutura foi utilizada para ocultar a natureza dos pagamentos, afastando a contribuição previdenciária patronal e a retenção do imposto de renda. Os valores eram calculados em função da quantidade e da modalidade dos serviços executados, pagos mensalmente e registrados como adiantamentos de lucros, embora não houvesse confronto posterior com os resultados efetivamente apurados.

Foram também considerados relevantes os pagamentos efetuados antes do ingresso formal dos médicos no quadro societário. Nessas situações, os valores eram inicialmente registrados como adiantamentos a terceiros ou fornecedores e, depois da alteração contratual, transferidos para contas de adiantamentos a sócios. Houve, ainda, profissionais remunerados por serviços que jamais vieram a integrar a sociedade.

A autoridade lançadora concluiu que a transferência de quotas e a classificação contábil dos pagamentos constituíam instrumentos deliberadamente empregados para modificar a apresentação jurídica dos honorários e evitar a incidência tributária. Enquadrou a conduta como fraude, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502/1964.

Considerou igualmente configurado o conluio, ao fundamento de que os médicos beneficiários teriam participado da sistemática, inclusive declarando os valores como rendimentos isentos em suas declarações pessoais. Com base nos arts. 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 e no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, duplicou a multa ordinária de 75%.

A mesma fundamentação foi utilizada para a multa isolada decorrente da falta de retenção do imposto de renda. A fiscalização reputou comprovada a intenção de ocultar a remuneração por serviços sob a denominação de lucros, aplicando a penalidade em sua forma qualificada.

Já a recorrente sustenta que não houve fraude, simulação, sonegação ou conluio. Afirma que a estrutura societária adotada era formal e materialmente válida, que os médicos eram verdadeiros sócios e que a distribuição desproporcional de lucros estava autorizada pela legislação civil.

Segundo a defesa, a fiscalização teria extraído a imputação de dolo de circunstâncias lícitas, como a pequena participação dos médicos no capital social, a concentração da administração, a rotatividade do quadro societário e a vinculação da distribuição ao desempenho individual. Nenhum desses fatos, isoladamente ou em conjunto, demonstraria falsidade documental, ocultação de operações ou utilização de interpostas pessoas.

Alega-se que a escolha da estrutura societária e da forma de distribuição dos resultados representou planejamento tributário lícito. Ainda que a interpretação adotada pela empresa fosse posteriormente rejeitada, haveria, quando muito, divergência jurídica ou planejamento malsucedido, insuficiente para caracterizar o evidente intuito de fraude exigido para a qualificação da multa.

A recorrente invoca precedentes administrativos nos quais se afastou a multa qualificada diante da falta de demonstração minuciosa de dolo, fraude ou simulação. Sustenta que a intenção de reduzir a carga tributária por meio de atos jurídicos ostensivos não equivale à intenção de ocultar fatos da Administração.

Defende, ainda, que todos os atos societários foram formalizados, registrados e refletidos na contabilidade, de modo que a fiscalização teve pleno acesso à estrutura adotada e aos pagamentos realizados. A transparência dos registros seria incompatível com a intenção de impedir ou retardar o conhecimento dos fatos geradores.

Quanto ao conluio, argumenta que a mera percepção dos valores e sua declaração como rendimentos isentos pelos médicos não demonstraria ajuste doloso entre as partes. Para a

recorrente, seria necessário comprovar pacto consciente e específico voltado à supressão tributária.

Subsidiariamente, afirma que a multa de 150% é confiscatória e desproporcional. Sustenta que a sanção excede o necessário para punir e prevenir infrações tributárias e viola o art. 150, IV, da Constituição Federal e o postulado da proporcionalidade.

Feita essa descrição, passa-se ao exame.

A qualificação da multa não decorre automaticamente da manutenção da exigência principal. A circunstância de determinado pagamento ter sido incorretamente tratado como lucro não basta, por si só, para demonstrar fraude, sonegação ou conluio.

A duplicação da penalidade exige elemento adicional: a comprovação de comportamento doloso dirigido a impedir ou retardar o conhecimento do fato gerador, ou a excluir ou modificar suas características essenciais com a finalidade de reduzir ou evitar o tributo.

Por isso, a controvérsia não pode ser resolvida apenas com a afirmação de que os valores possuíam natureza remuneratória. É necessário verificar se o conjunto dos atos praticados revela simples interpretação jurídica equivocada ou uma estrutura conscientemente organizada para apresentar como lucro aquilo que as partes sabiam constituir contraprestação por serviços.

No caso concreto, a qualificação não se apoia exclusivamente na reduzida participação societária dos médicos nem na distribuição desproporcional de resultados. Esses elementos, isoladamente, são juridicamente neutros e não caracterizam fraude.

A conclusão decorre da articulação entre a forma societária adotada, o momento dos pagamentos, o critério de cálculo, os registros contábeis e a inexistência de suporte em lucros efetivamente apurados.

Os pagamentos eram definidos em razão direta dos serviços executados por cada profissional. Quando não havia prestação, não havia pagamento, ainda que o médico permanecesse formalmente sócio. Essa correspondência reproduzia, com precisão, a lógica de remuneração do trabalho.

Apesar disso, os valores eram contabilizados como adiantamentos de lucros, categoria que os colocava fora da incidência da contribuição previdenciária e da retenção do imposto de renda. Não se demonstrou que as quantias estivessem sustentadas por balanços ou balancetes intermediários, nem que fossem posteriormente ajustadas ao lucro definitivo.

A incompatibilidade entre a causa econômica do pagamento e sua classificação jurídica não ocorreu de forma ocasional. Tratava-se de sistemática reiterada, aplicada mensalmente a grande número de profissionais e incorporada ao modo ordinário de funcionamento da empresa.

Mais significativo é o tratamento conferido aos médicos que começaram a prestar serviços antes de seu ingresso formal na sociedade. Enquanto ainda não eram sócios, os

pagamentos eram registrados em contas de terceiros ou fornecedores. Depois de formalizada a alteração contratual, os saldos eram transferidos para contas de adiantamentos a sócios.

Essa sequência evidencia que a qualificação contábil acompanhava a aparência jurídica atribuída ao beneficiário, e não a causa efetiva do pagamento. O mesmo serviço gerava, inicialmente, um crédito registrado em nome de terceiro e, posteriormente, sem alteração de sua origem econômica, passava a ser tratado como antecipação de lucro.

A situação dos profissionais que jamais ingressaram na sociedade é ainda mais expressiva. A própria contribuinte informou que os valores haviam sido pagos pelos serviços prestados. Não obstante, os saldos foram transferidos para conta da sócia-administradora e compensados com supostos lucros a ela atribuídos.

Esse procedimento não se explica como simples distribuição desproporcional. Um terceiro que não integrou a sociedade não pode ser beneficiário de lucro societário. A imputação do pagamento à conta da administradora, depois de o serviço ter sido executado e remunerado, revela a utilização dos registros contábeis para acomodar, sob a rubrica de resultados sociais, dispêndios cuja origem era conhecida como prestação profissional.

Também não procede o argumento de que a ostensividade dos contratos sociais e dos lançamentos contábeis afastaria necessariamente o dolo.

A publicidade da inclusão dos médicos no contrato social demonstra a existência formal das quotas, mas não esclarece por que profissionais que recebiam segundo horas e procedimentos eram tratados como beneficiários de lucros sem apuração intermediária e sem ajuste posterior. A escrituração, por sua vez, registrava os valores, mas o fazia sob classificação que afastava os encargos próprios da remuneração.

Não se está, portanto, diante de mera divergência sobre a interpretação de norma ambígua. A questão não consiste apenas em saber se a distribuição desproporcional era juridicamente admissível. Ainda que o fosse, continuaria necessária a existência de lucro distribuível.

A contribuinte não apenas adotou determinado critério de repartição de resultados. Ela utilizou a produção individual dos médicos para calcular pagamentos mensais definitivos, desvinculados de lucro comprovado, e lhes atribuiu classificação fiscalmente favorecida.

A invocação de planejamento tributário tampouco afasta a qualificação. O planejamento lícito pressupõe que os atos formalizados correspondam aos fatos efetivamente praticados e produzam os efeitos próprios do instituto escolhido. Não há proteção jurídica para a utilização de forma societária como meio de atribuir natureza de lucro a pagamento cuja causa concreta foi a prestação de serviços.

Nesse contexto, o dolo não é inferido da simples intenção de economizar tributos. Ele resulta da adoção consciente de mecanismos destinados a alterar a apresentação jurídica de pagamentos conhecidos e calculados como contraprestação profissional.

A empresa conhecia o modo de cálculo dos valores, controlava as horas e os serviços, mantinha registros individualizados e sabia que os pagamentos antecederiam, em diversos casos, o ingresso formal dos médicos na sociedade. Sabia, ainda, que não realizava ajustes anuais capazes de vincular as quantias ao resultado efetivamente apurado.

Apesar disso, tratou sistematicamente esses pagamentos como lucros, com a consequência direta de afastar a contribuição patronal e a retenção do imposto de renda.

A reunião desses elementos ultrapassa a hipótese de erro contábil, interpretação razoável ou inadimplemento simples. Há congruência entre os atos praticados e o efeito tributário pretendido: transformar remuneração variável por serviços em rendimento formalmente isento.

Mostra-se, assim, configurada a fraude definida no art. 72 da Lei nº 4.502/1964, pois houve ação deliberada destinada a modificar característica essencial do fato tributável, i.e., a natureza remuneratória dos pagamentos, de modo a evitar ou reduzir os tributos correspondentes.

Quanto ao conluio, a conclusão exige maior precisão.

O simples fato de os médicos terem recebido valores e declarado rendimentos isentos não seria, isoladamente, suficiente para comprovar ajuste doloso com a empresa. A caracterização do art. 73 da Lei nº 4.502/1964 pressupõe atuação consciente e concertada entre duas ou mais pessoas dirigida aos efeitos da sonegação ou da fraude.

No caso, entretanto, a sistemática dependia da participação dos profissionais em atos societários pelos quais adquiriam quotas uniformes, passavam a receber valores sob a rubrica de lucros e declaravam esses rendimentos segundo a qualificação adotada pela sociedade. Não se tratava de conduta unilateral inteiramente desconhecida dos beneficiários.

Ainda assim, a qualificação da multa prescinde da confirmação cumulativa de todas as figuras dos arts. 71 a 73. O art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996 autoriza a duplicação quando configurada qualquer das hipóteses legais. Demonstrada a fraude, eventual dúvida quanto à extensão do ajuste subjetivo entre a empresa e cada médico não afasta a penalidade qualificada.

A alegação de que a multa seria confiscatória ou desproporcional não pode ser acolhida nesta instância como fundamento para afastar percentual expressamente estabelecido em lei.

Os órgãos administrativos de julgamento estão vinculados à legislação vigente e não podem deixar de aplicar norma legal sob fundamento de inconstitucionalidade, ressalvadas as hipóteses legalmente previstas. A multa de 150% decorre da duplicação da penalidade ordinária determinada pelo art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, uma vez comprovada a circunstância qualificadora.

Também não há espaço para redução discricionária do percentual. Reconhecida a fraude, a autoridade administrativa não pode substituir a sanção legal por outra que considere mais adequada, nem graduá-la segundo juízo próprio de proporcionalidade.

Isso não significa que toda infração justifique a multa qualificada. A proporcionalidade é preservada pela própria exigência de prova do elemento doloso. A multa ordinária aplica-se às hipóteses de falta de pagamento, declaração inexata ou erro sem circunstância agravada; a duplicação fica reservada às condutas que ultrapassam o inadimplemento comum.

No presente caso, a penalidade mais gravosa não decorre apenas da ausência de recolhimento. Resulta da utilização reiterada e coordenada de forma societária e classificação contábil destinadas a ocultar a natureza de remuneração dos pagamentos.

Por essas razões, deve ser mantida a qualificação da multa incidente sobre a contribuição previdenciária.

Quanto à multa isolada relativa à falta de retenção do imposto de renda, a mesma circunstância dolosa sustenta a aplicação do percentual qualificado, pois a classificação dos honorários como lucros foi o instrumento diretamente empregado para afastar a obrigação da fonte pagadora.

Conclui-se, portanto, pela rejeição das alegações recursais e pela manutenção da multa qualificada, uma vez que o conjunto dos fatos demonstra conduta consciente e estruturada destinada a modificar a natureza aparente dos pagamentos e evitar a incidência tributária correspondente.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

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

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

Segundo o termo fiscal, a recorrente era, durante todo o período fiscalizado, a única administradora da sociedade e a pessoa encarregada de sua representação e gestão. Os documentos societários indicavam que ela concentrava 98,61% do capital social e exercia individualmente os poderes de administração, cabendo-lhe a condução dos negócios, a celebração dos contratos com os tomadores dos serviços e a organização do funcionamento empresarial.

A autoridade lançadora considerou que as infrações não decorreram de ato isolado de empregado ou de atuação alheia ao conhecimento da administração. Ao contrário, a sistemática examinada integrava o próprio modelo de operação da empresa: ingresso dos médicos mediante aquisição uniforme de quotas, pagamento mensal vinculado aos serviços executados, contabilização das quantias como adiantamentos de lucros e ausência de recolhimento dos encargos tributários correspondentes.

A fiscalização afirmou que a pessoa jurídica, como ente abstrato, atua por intermédio de seus administradores. Como a estrutura considerada fraudulenta teria sido implementada de forma consciente e continuada durante a gestão exclusiva de Cynthia, concluiu que os atos de infração à lei eram também imputáveis à administradora.

Registrou, em particular, que ela era a única pessoa com poderes de gestão no período dos fatos geradores e que a dissimulação dos pagamentos como lucros teria sido praticada deliberadamente para suprimir a contribuição previdenciária patronal e afastar a retenção do imposto de renda. Por essa razão, incluiu-a como responsável pessoal pelos créditos tributários constituídos.

Na parte final do recurso voluntário, Cynthia Kozenieski Ayala dos Santos requer o afastamento de sua responsabilidade solidária e pessoal, com a improcedência das exigências e das consequências fiscais a ela dirigidas.

O recurso, contudo, não apresenta capítulo específico dedicado à sua responsabilidade. A argumentação correspondente é extraída, essencialmente, das teses gerais desenvolvidas em favor da pessoa jurídica.

Nessa linha, sustenta-se que a estrutura societária era lícita, que os médicos eram efetivos sócios, que os pagamentos constituíam distribuição de lucros e que não houve fraude, simulação, sonegação ou conluio. Se inexistente a infração atribuída à sociedade, também não haveria ato ilícito imputável à administradora.

A defesa também afirma, de modo geral, que os atos societários foram regularmente formalizados, registrados e contabilizados, constituindo exercício legítimo da autonomia privada e do planejamento tributário. A adoção de interpretação jurídica posteriormente rejeitada não bastaria para caracterizar infração de lei ou atuação dolosa da administradora.

Não foram, porém, apontados fatos específicos destinados a demonstrar que Cynthia não participou das decisões relevantes, não tinha conhecimento da sistemática de pagamentos, delegara integralmente a matéria a terceiros ou se opusera aos procedimentos considerados irregulares. Tampouco se indicou outro administrador ou representante ao qual coubesse a efetiva direção das operações durante o período fiscalizado.

A responsabilização prevista no art. 135, III, do Código Tributário Nacional não decorre automaticamente da condição de sócio ou administrador.

O mero inadimplemento da obrigação tributária pela pessoa jurídica não autoriza, por si só, a transferência do crédito ao patrimônio do gestor. Para que haja responsabilidade pessoal, é necessário que a obrigação resulte de ato praticado com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto.

Por isso, a análise deve distinguir duas situações.

A primeira é aquela em que a empresa apenas deixa de pagar tributo regularmente declarado ou incorre em infração objetiva, sem demonstração de atuação pessoal qualificada do administrador. Nessa hipótese, a dívida permanece imputável à pessoa jurídica.

A segunda ocorre quando o administrador, no exercício de seus poderes de gestão, pratica ou dirige atos contrários à lei que dão origem à própria obrigação tributária ou impedem seu correto conhecimento. Nessa situação, a responsabilidade não decorre apenas do cargo ocupado, mas da participação pessoal na conduta infracional.

No presente caso, a imputação não está fundada exclusivamente na posição formal de Cynthia como sócia majoritária. A fiscalização identificou sua condição de única administradora e relacionou os poderes por ela exercidos à implementação da sistemática que originou os lançamentos.

Os fatos examinados não dizem respeito a simples omissão de pagamento posterior à ocorrência regular dos fatos geradores. A própria configuração das operações foi considerada voltada a alterar a natureza aparente dos pagamentos feitos aos médicos.

A inclusão dos profissionais no quadro social, a manutenção de participações uniformes e diminutas, a classificação contábil dos pagamentos, a transferência de saldos entre contas de terceiros e de sócios e a ausência de retenção e recolhimento eram atos inseridos na administração ordinária da sociedade.

A sistemática alcançava grande número de profissionais, repetia-se mensalmente e perdurou durante os dois exercícios fiscalizados. Não se trata, portanto, de lançamento contábil ocasional ou de conduta isolada praticada sem conhecimento da direção da empresa.

Cynthia exercia sozinha os poderes de administração. Detinha a quase totalidade do capital social, representava a sociedade perante terceiros e era a única pessoa formalmente habilitada a conduzir seus negócios. Os contratos com os Municípios de Canoas e Alvorada, utilizados na execução do objeto social, eram celebrados e cumpridos sob sua administração.

Além disso, a própria contabilidade revela operações diretamente relacionadas à administradora. Quando determinadas médicas prestaram serviços, receberam valores e não ingressaram no quadro societário, os saldos correspondentes foram transferidos para conta vinculada a Cynthia, reduzindo o montante de supostos lucros que ela teria a receber.

Esse fato estabelece vínculo concreto entre a administradora e o tratamento contábil dos pagamentos. Não se trata apenas de presumir sua participação em razão do cargo. Os registros demonstram que sua conta societária foi utilizada para absorver valores pagos a profissionais que jamais foram sócios, dentro da mesma sistemática posteriormente qualificada como dissimulatória.

A manutenção da multa qualificada também repercute sobre a análise da responsabilidade. Conforme exposto no tópico anterior, o conjunto dos fatos revela atuação

consciente e estruturada para atribuir natureza de lucros a pagamentos vinculados aos serviços prestados.

Reconhecida a existência de fraude, não se mostra coerente tratar a única administradora como pessoa inteiramente alheia à conduta, especialmente quando não há indicação de outro gestor, órgão administrativo ou terceiro que tivesse concebido e executado autonomamente a sistemática.

A defesa não apresentou elemento concreto capaz de romper esse vínculo.

Não foi alegado, de forma individualizada, que Cynthia desconhecesse a forma de ingresso dos médicos, o método de cálculo dos pagamentos, a escrituração em contas de adiantamentos ou a inexistência de ajustes anuais. Também não foram apresentados documentos que demonstrassem oposição, ressalva, delegação específica ou atuação independente de profissional responsável pela tomada dessas decisões.

A mera regularidade formal dos atos societários não afasta a responsabilidade. O art. 135, III, do CTN não exige que o administrador pratique ato clandestino ou sem documentação. É suficiente que, no exercício de suas funções, pratique ou dirija conduta contrária à lei da qual resulte a obrigação tributária.

Do mesmo modo, a circunstância de os atos terem sido praticados em nome da pessoa jurídica não elimina a responsabilidade pessoal. É justamente porque a sociedade atua por seus órgãos de administração que a lei atribui responsabilidade ao gestor quando ele utiliza seus poderes para realizar atos ilícitos.

Também não procede a afirmação implícita de que a responsabilidade somente poderia ser examinada em futura execução fiscal.

A indicação do responsável no lançamento permite que a matéria seja discutida desde o processo administrativo, com observância do contraditório e da ampla defesa. Não se está diante de redirecionamento judicial automático, mas de constituição administrativa do crédito também em face da pessoa a quem se atribui a prática dos atos previstos no art. 135 do CTN.

Nesse ponto, a fundamentação do acórdão recorrido merece precisão. A responsabilidade pessoal não deve ser mantida apenas porque a indicação da administradora seria útil a eventual execução fiscal. Sua legitimidade depende da comprovação, no próprio processo, dos pressupostos materiais do art. 135, III, do CTN.

Esses pressupostos, contudo, encontram-se presentes.

Primeiro, houve infração à legislação tributária materializada na dissimulação da natureza dos pagamentos e na consequente supressão das obrigações previdenciárias e de retenção.

Segundo, os atos não eram estranhos à gestão da sociedade, mas integravam sua forma habitual de contratação, pagamento e contabilização dos serviços médicos.

Terceiro, Cynthia era a única administradora durante todo o período, concentrando poderes decisórios e de representação.

Quarto, existem registros contábeis que vinculam diretamente sua conta societária ao tratamento de pagamentos feitos a profissionais que não ingressaram na sociedade.

Quinto, não foi produzida prova individualizada capaz de demonstrar sua ausência de participação ou conhecimento.

A conjugação desses elementos permite concluir que a obrigação tributária resultou de atos praticados sob a direção pessoal da administradora, com infração à lei, e não de simples inadimplemento da pessoa jurídica.

A responsabilidade prevista no art. 135, III, possui natureza pessoal, e não propriamente solidária em sentido técnico. Isso significa que Cynthia responde pelos créditos decorrentes dos atos ilícitos que lhe são imputáveis, sem que a utilização, no procedimento fiscal ou no recurso, da expressão “responsabilidade solidária” altere o enquadramento jurídico aplicável.

Por fim, a manutenção da responsabilidade não se apoia apenas na participação societária majoritária. A titularidade de 98,61% das quotas reforça sua posição de domínio, mas o fundamento decisivo é o exercício exclusivo da administração e sua conexão concreta com os atos que deram origem ao crédito.

Diante disso, rejeita-se o pedido de exclusão de Cynthia Kozenieski Ayala dos Santos do polo passivo e mantém-se sua responsabilidade pessoal, nos termos do art. 135, III, do Código Tributário Nacional.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

5.7 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. DOCUMENTO VALIDADO Assim, registro o seguinte trecho do acórdão-recorrido:

PRELIMINAR APRECIÇÃO 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 Original 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:

Original

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” – 11ª. 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, Original 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” – 11ª. 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. Original 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) . Quantos 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 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 Original 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 utilizou-se 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.. Original

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 Original 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 . Original 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.

MULTA QUALIFICADA CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Verifica-se que a própria Lei nº 8.212/91, ao dispor sobre o lançamento de ofício das contribuições previdenciárias devidas pelo sujeito passivo, determina a observação dos percentuais de previstos no artigo 44 da Lei nº 9.430/96:

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009). Por sua vez, a Lei nº 9.430/96, no artigo 44, traz os percentuais de multa de ofício e faz remissão às circunstâncias qualificadoras capazes de ensejar a sua duplicação, veja-se:

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

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

(...) § 1o O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) Nesse contexto, necessário trazer à baila também os conceitos exarados na Lei nº 4.502/64

e ver se a conduta praticada pelo contribuinte encaixa-se em alguma(s) das 'circunstâncias qualificativas' ali propostas. Lei nº 4.502/64

Art. 68. A autoridade fixará a pena de multa partindo da pena básica estabelecida para a infração, como se atenuantes houvesse, só a majorando em razão das

circunstâncias agravantes ou qualificativas provadas no processo. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)

(...) § 2º São circunstâncias qualificativas a sonegação, a fraude e o conluio. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)

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

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

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente. Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento. Original Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72. Veja-se, destarte, que a aplicação de penalidade mais grave, mediante a majoração da multa, só tem cabimento em situações específicas, onde fique evidenciado o comportamento excepcional do sujeito passivo, seja no tocante à falsidade na declaração, seja pela configuração de sonegação, conluio ou fraude acima transcritas, situações que, por sua gravidade, devem ensejar reprimenda punitiva de maior monta, com o fito de punir o infrator que assim age, extrapolando a conduta do mero inadimplemento e desestimulando novas condutas deste jaez. No caso sob exame, a fiscalização motiva o lançamento da multa qualificada pela conduta de sonegação em diversas passagens do Relatório Fiscal: Depreende-se da situação configurada nos autos que todas as ações do sujeito passivo tiveram a intenção, clara e manifesta de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, o que caracteriza a sonegação, rechaçada e punida pela legislação, conforme expendido em tópico anterior. Conclui-se, portanto, pelo cabimento da multa duplicada devido comprovação de ação dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; e das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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 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