ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 15956.720037/2014-40

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº	15956.720037/2014-40
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**2401-005.668 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	7 de agosto de 2018
Matéria	CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS
Recorrente	COMED - CORPO MÉDICO LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2012

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. FALTA DE MOTIVAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

Descabe a declaração de nulidade, por cerceamento do direito de defesa, quando o relatório fiscal e seus anexos contêm a descrição pormenorizada dos fatos imputados ao sujeito passivo, indicam os dispositivos legais que ampararam o lançamento e expõem de forma clara e objetiva os elementos que levaram a fiscalização a concluir pela efetiva ocorrência dos fatos jurídicos desencadeadores do liame obrigacional.

DILIGÊNCIA. PRODUÇÃO DE PROVAS.

A diligência não é via que se destine a produzir provas de responsabilidade das partes, suprindo o encargo que lhes compete.

SOCIEDADE SIMPLES. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR MÉDICOS. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. PRIMAZIA DA REALIDADE DOS FATOS. CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. REMUNERAÇÃO PELO TRABALHO.

Sob o prisma da primazia da realidade sobre a formalidade dos atos, cabe à fiscalização lançar de ofício o crédito correspondente à relação tributária efetivamente existente. Nesse escopo, os valores recebidos por pessoa integrante do quadro associativo que se revela, na verdade, apenas um prestador de serviço para a sociedade da qual é sócio, na condição de contribuinte individual, devem ser qualificados segundo a sua natureza jurídica de retribuição pelo trabalho, sujeitos à incidência da contribuição previdenciária, em detrimento da denominação adotada de lucros distribuídos.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. OBRIGAÇÃO PELO DESCONTO E RECOLHIMENTO. ELISÃO DA OBRIGAÇÃO. REQUISITOS.

Independentemente da qualificação que a empresa atribuía aos pagamentos efetuados às pessoas físicas, é responsável pela arrecadação, mediante desconto no respectivo salário-de-contribuição, e pelo recolhimento da contribuição do segurado contribuinte individual que lhe presta serviços, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber na época própria. A obrigação do tomador de serviços somente é elidida se apresentar cópias dos comprovantes de pagamento da contribuição previdenciária ou declaração emitida pelo segurado contribuinte individual que já sofreu a retenção em outras empresas para as quais presta serviços durante o mês.

MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL. REDUÇÃO. CRITÉRIO DE EQUIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

O patamar mínimo da multa de ofício é fixo e definido objetivamente pela lei, no percentual de 75%, não dando margem a considerações sobre a graduação da penalidade, o que impossibilita o julgador administrativo reduzi-la como medida de equidade.

LEI TRIBUTÁRIA. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. VEDAÇÃO AO CONFISCO. INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é incompetente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária sob o fundamento de confisco ou desrespeito à capacidade contributiva do autuado.

(Súmula CARF nº 2)

SÓCIO ADMINISTRADOR. INFRAÇÃO A LEI. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 135, INCISO III, CTN.

Comprovado que o sócio da pessoa jurídica, no exercício da administração em nome desta, praticou dolosamente infração à lei, cujo desrespeito implica a ocorrência dos fatos jurídicos tributários, cabe a manutenção da pessoa física no polo passivo da relação tributária, respondendo solidariamente com a empresa pelo auto de infração lavrado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento aos recursos voluntários. Vencidos os conselheiros Andréa Viana Arrais Egypto, Rayd Santana Ferreira e Thiago Duca Amoni, que davam provimento ao recurso do responsável solidário, para excluí-lo do pólo passivo.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Miriam Denise Xavier, Cleberson Alex Friess, Rayd Santana Ferreira, Francisco Ricardo Gouveia Coutinho, Andréa Viana Arrais Egypto, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite e Thiago Duca Amoni (suplente convocado). Ausente a conselheira Luciana Matos Pereira Barbosa.

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife (DRJ/REC), por meio do Acórdão nº 11-50.411, de 18/06/2015, cujo dispositivo considerou procedente em parte a impugnação, mantendo parcialmente o crédito tributário lançado pela fiscalização (fls. 4.305/4.322):

> ***ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL***
>
> *Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2012*
>
> ***AÇÃO FISCAL. FASE INQUISITÓRIA. DEFESA. CERCEAMENTO. INEXISTÊNCIA***.
>
> *O procedimento fiscal, destinado à constituição do crédito tributário é fase inquisitória, de levantamento, para fins de verificação de regularidade contábil-fiscal, na qual a posição daquele que está submetido à ação fiscal não é a de litigante, nem a de acusado, mas, simplesmente, de investigado, inexistindo, assim, margem para o sujeito passivo, naquela fase, apresentar defesa, já que não há contencioso administrativo instaurado, porque este último somente se inicia com o crédito tributário constituído.*

LANÇAMENTO. PROVAS. RETIFICAÇÃO.

A retificação do lançamento tributário deve ser realizada quando trazidas provas capazes de o elidir ou que evidenciem fato não demonstrado durante a ação fiscal. Assim, recolhimentos de tributos ou prova de sua retenção, devidamente documentados nos autos, devem ser deduzidos do crédito constituído.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/2009 A 31/12/2012

SOCIEDADE. LUCROS. DESCARACTERIZAÇÃO. REALIDADE. PRIMAZIA.

Na identificação da natureza dos valores pagos a segurados por prestação de serviços, para fins de tributação previdenciária, há de prevalecer a realidade dos fatos sobre qualquer formalidade. Na medida em que o suposto sócio revela-se prestador de serviços e o lucro é, na verdade, remuneração dos serviços prestados, de se exigir as contribuições sociais respectivas.

AUTÔNOMOS. SERVIÇOS. FONTE PAGADORA. OBRIGAÇÃO.

Por expressa disposição legal, cabe a empresa, que remunera os serviços de segurado contribuinte individual (autônomos), descontar e recolher a contribuição social devida por este último, tornando-se responsável por referido tributo, da qual somente se elide se demonstrar haver o mesmo já recolhido ou sofrido, em outras empresas, a retenção de referidos valores.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2012

SÓCIO. RESPONSABILIDADE. APLICABILIDADE.

O sócio administrador, por estar à frente da sociedade e ter, praticamente de forma exclusiva, o poder de decisão sobre os rumos do negócios, já que detentor majoritário das cotas sociais, ao contribuir para a ocultação do fato gerador da contribuição previdenciária, tem responsabilidade pela infração cometida por violação à legislação previdenciária. De outro giro, não se pode excluir seu interesse na situação constituinte do fato gerador, qual seja, serviços médicos prestados, já que se beneficiou, também, do esquema e engendrou, em nome da sociedade, a evasão fiscal ora apontada, resultando, em conseqüência, sua responsabilidade solidária na matéria.

Impugnação Procedente em Parte

2. Extrai-se do Relatório Fiscal que, na origem, o processo administrativo é composto de 2 (dois) autos de infração (AI), abrangendo as competências 01/2009 a 12/2012 (fls. 41/56):

> (i) **AI nº 51.047.261-3**: contribuição previdenciária de responsabilidade da empresa, no percentual de 20%, incidente sobre a remuneração paga/creditada a contribuintes individuais (fls. 03/22); e
>
> (ii) **AI nº 51.047.262-1**: contribuição previdenciária a cargo dos segurados contribuintes individuais, no percentual de 11%, incidente sobre o respectivo salário-de-contribuição (fls. 23/38).

3. O objeto social da empresa fiscalizada é a prestação de serviços médicos em regime ambulatorial e hospitalar, constituída na forma de sociedade simples por quotas de responsabilidade limitada, cujos serviços são prestados a diversas pessoas jurídicas contratantes, que atuam no ramo de hospitais e planos de saúde

4. Segundo o agente fazendário, os fatos geradores do lançamento de ofício correspondem à prestação de serviço remunerado por parte de médicos autônomos vinculados à fiscalizada, considerados contribuintes individuais, detectados pela fiscalização a partir do exame da escrita contábil da autuada:

> (i) Conta sob o código 2.1.1.08.0006, denominada **CREDORES DIVERSOS**, pagamentos a médicos contratados para a prestação de serviços aos clientes da empresa fiscalizada (Levantamento Fiscal CD); e
>
> (ii) Conta sob o código 2.4.3.01.0005, denominada **DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS NO PERÍODO**, os pagamentos dizem respeito à prestação de serviço pelos médicos integrantes do quadro societário da empresa fiscalizada, os quais recebem a remuneração pelo trabalho prestado sob a forma disfarçada de distribuição de lucros a sócios (Levantamento CL).

4.1 As bases de cálculo, competências, nomes dos segurados e contribuições previdenciárias devidas estão discriminadas nas planilhas de fls. 684/1.015.

5. Com a finalidade de incluir como responsável solidário pelos débitos fiscais o sócio administrador da empresa fiscalizada, Márcio José Ramos de Sant´anna, foi emitido Relatório Fiscal Complementar, sem alteração dos fundamentos do lançamento do crédito tributário (fls. 1.175/1.176 e 1.179/1.180).

5.1 O vínculo de sujeição passiva solidária foi imposto com base no art. 124, inciso I, e art. 135, inciso III, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que veicula o Código Tributário Nacional (CTN).

6. A ciência do lançamento ao devedor principal deu-se no dia 07/05/2014, com apresentação de impugnação em 03/06/2014 (fls. 1.172, 1.556/1.597 e 1.598/1.639), ao passo

que o devedor solidário tomou ciência em 13/06/2014, protocolando impugnação em 07/07/2014 (fls. 1.185 e 4.106/4.158).

7. Previamente à decisão de primeira instância, os autos foram remetidos à fiscalização para indicação do enquadramento legal dos médicos como contribuintes individuais, tendo em conta as hipóteses contidas no inciso V do art. 12 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 (fls. 4.181).

7.1 Em Relatório Fiscal Complementar, o agente fiscal especificou a alínea "g" do inciso V do art. 12 da Lei nº 8.212, de 1991. Os devedores tomaram ciência do relatório no dia 17/03/2015 e apresentaram impugnação complementar em 14/04/2015 (fls. 4.183/4.184, 4.188/4.189 e 4.191/4.202).

8. Ambos os devedores foram intimados da decisão de primeira instância, por via postal, em 17/07/2015, com apresentação de recurso voluntário, através de petição conjunta, no dia 14/08/2015 (fls. 4.323/4.334 e 4.336/4.384).

8.1 Em síntese, os recorrentes aduzem os seguintes argumentos de fato e direito contra a decisão de piso e a exigência fiscal:

> (i) em preliminar, o procedimento fiscal incorreu em cerceamento de defesa e "bis in idem", na medida em que o agente fazendário não concedeu prorrogação de prazo para a apresentação de documentos comprobatórios, tampouco consultou os dados do sistema informatizado para verificar se havia recolhimento da contribuição previdenciária em nome dos médicos sócios da recorrente;
>
> (ii) a despeito da confecção de relatório complementar, não houve a devida motivação para o enquadramento dos sócios da sociedade autuada na condição de contribuintes individuais, o que produz efeito no exercício da ampla defesa no processo administrativo fiscal;
>
> (iii) a fiscalização deixou de comprovar que o sócio administrador agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contrariamente ao contrato social da empresa, não se justificando a responsabilidade solidária pelo só fato de o agente tributário apontar a sua discordância com a estrutura societária e a forma adotada pela empresa para o recolhimento dos tributos;
>
> (iv) também o agente lançador deixou de demonstrar a confusão patrimonial capaz de caracterizar o interesse comum necessário à imputação da responsabilidade tributária da pessoa física, conforme art. 124 do CTN;
>
> (v) a natureza jurídica da recorrente, longe de empresária, caracteriza-se, sob o ponto de vista formal e material, como uma sociedade simples, que explora a própria profissão exercida por seus sócios;

(vi) sob o ponto de vista do direito tributário, nenhuma irregularidade existe no que diz respeito ao elevado número de médicos integrantes do quadro societário, à rotatividade dos sócios ou à manutenção do poder de decisão com o sócio administrador;

(vii) ainda que o lucro do exercício não estivesse apurado, a sociedade estava autorizada por lei a efetuar a distribuição em razão dos valores de lucros acumulados escriturados no seu balanço;

(viii) na sociedade simples, como é a hipótese da recorrente, a distribuição desproporcional dos lucros ao capital, além de permitida pela lei, está prevista no seu contrato social, devendo tão somente respeitar a participação de cada um dos sócios nos resultados alcançados pela sociedade, segundo a produtividade individual;

(ix) segundo o ordenamento jurídico pátrio, há impossibilidade de exigência da contribuição previdenciária incidente sobre o lucro distribuído pela pessoa jurídica a seus sócios;

(x) dada a burocracia dos órgãos públicos para a efetivação das alterações contratuais, a distribuição de lucros antes da admissão dos sócios é explicada porquanto os médicos já se encontravam colaborando com a sociedade, dependendo apenas da regularização documental, o que evidencia a existência de uma sociedade de fato nesse período, no tocante às admissões ocorridas previamente ao ingresso formal no quadro societário;

(xi) a recorrente não tinha a obrigação de reter a contribuição dos médicos, nem de exigir cópia dos recolhimentos efetuados por eles próprios ou ainda por outrem;

(xii) na hipótese de manutenção da autuação fiscal, impõe-se a conversão dos autos em diligência para o levantamento e a exclusão da contribuição previdenciária recolhida em nome dos contribuintes individuais;

(xiii) admitida a incidência da contribuição previdenciária a cargo dos segurados, é cabível a sua redução de 45%, conforme previsto no § 4º do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991;

(xiv) a sociedade foi constituída com propósito econômico, e não apenas para obter economia tributária, de maneira que é inviável a aplicação pela fiscalização da norma

antielisiva, tal como estabelece o parágrafo único do art. 116 do CTN;

(xv) o procedimento fiscal acarreta o desrespeito à capacidade contributiva da sociedade recorrente, pois impõe um regime previdenciário que lhe é menos favorável e mais oneroso;

(xvi) a multa punitiva aplicada no patamar de 75% é extorsiva, por não atender ao princípio da capacidade contributiva, cabendo a sua redução como medida de equidade; e

(xvii), a exclusão de parte do débito lançado pelo acórdão recorrido comporta a redução proporcional da multa de ofício, atualização e juros de mora, o que deve ficar expresso na decisão administrativa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Cleberson Alex Friess - Relator

Juízo de admissibilidade

9. Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, verifico que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade dos recursos voluntários e, por conseguinte, deles tomo conhecimento.

Preliminares

10. Em linhas gerais, as preliminares deduzidas pelos recorrentes confundem-se com o próprio mérito da autuação fiscal, sendo que a suficiência do conjunto fático-probatório carreado pela fiscalização para amparar o lançamento de ofício será avaliada mais adiante neste voto.

11. Com efeito, o lançamento fiscal está apoiado na conclusão que médicos prestavam serviços à empresa recorrente, na condição de contribuintes individuais, recebendo remuneração como contraprestação pelo trabalho, e não lucros.

11.1 Em tais circunstâncias apontadas pela fiscalização, a empresa é responsável pela arrecadação, mediante desconto no respectivo salário-de-contribuição, e pelo recolhimento da contribuição do segurado contribuinte individual que lhe presta serviços. Confira-se a redação do art. 4º da Lei nº 10.666, de 8 de maio de 2003:

> *Art. 4º Fica a empresa obrigada a arrecadar a contribuição do segurado contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração, e a recolher o valor arrecadado juntamente com a contribuição a seu cargo até o dia 20 (vinte) do mês seguinte ao da competência, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia.*
>
> *(...)*

12. De acordo com o § 5º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991, o desconto da contribuição previdenciária presume-se feito a tempo e modo estabelecidos na legislação tributária, ficando o tomador dos serviços responsável pela importância que deixou de arrecadar da remuneração do trabalhador:

> *Art. 33 (...)*
>
> *§ 5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.*

13. Para eximir-se da obrigação de arrecadar a contribuição do segurado contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração, a empresa deveria manter arquivada a documentação apresentada pelo trabalhador que presta serviços a mais de uma empresa, comprovando que o desconto já havia sido efetuado sobre o limite máximo do salário-de-contribuição, ou ao menos sobre parte deste valor, ou cópias dos comprovantes de pagamento.

13.1 Cuida-se de ônus probatório que incumbe à empresa fiscalizada, independentemente da qualificação que dava aos pagamentos efetuados às pessoas físicas vinculadas à sociedade, descabendo transferi-lo ao Fisco para que verifique a existência de recolhimentos pelos contribuintes individuais.

14. Não há que se falar em cerceamento de defesa, porque o agente fazendário concedeu prazo razoável para a recorrente apresentar as declarações e/ou os eventuais comprovantes de recolhimento da contribuição a cargo dos segurados, documentação que deveria estar organizada e arquivada na empresa, tendo em consideração os fatos geradores descritos pela fiscalização (fls. 571/574).

14.1 Ademais disso, conforme bem realçou a decisão de piso, no prazo de trinta dias destinado à apresentação de impugnação o sujeito passivo teve oportunidade de trazer aos autos todos os elementos hábeis e idôneos para fazer prevalecer os fatos que pretendia demonstrar no processo administrativo.

15. De outra parte, a motivação do enquadramento dos sócios da sociedade autuada como contribuintes individuais está perfeitamente explicada e detalhada no Relatório Fiscal (fls. 41/56).

15.1 Tão somente para deixar explícita o enquadramento no dispositivo legal, a fiscalização produziu relatório complementar com a especificação da alínea "g" do inciso V do art. 12 da Lei nº 8.212, de 1991:

> *Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:*
>
> *(...)*
>
> *V - como contribuinte individual:*
>
> *(...)*
>
> *g) quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego;*
>
> *(...)*

16. Em atenção à reclamação da impugnante, a instância julgadora inaugural determinou a especificação do dispositivo legal pelo agente lançador, não tendo havido, contudo, qualquer inovação na matéria. Em verdade, a descrição dos fatos no relatório original sinaliza exclusivamente para a hipótese da alínea "g", evidenciando o caráter protelatório das alegações da defesa sobre a possibilidade de enquadramento em outra parte do inciso V do art. 12 da Lei nº 8.212, de 1991.

17. De qualquer modo, mesmo a falta de explicitação do enquadramento legal não é de molde a inquinar de nulidade o auto de infração quando a descrição dos fatos permita a exata compreensão da acusação fiscal e o exercício do contraditório para a defesa das imputações que são feitas ao sujeito passivo.

18. Em suma, além de conter a descrição pormenorizada dos fatos que são imputados ao sujeito passivo, o Relatório Fiscal expõe de forma clara e objetiva os elementos que levaram a fiscalização a concluir pela efetiva ocorrência dos fatos jurídicos desencadeadores do liame obrigacional.

19. Com suporte nos anexos dos autos de infração, estão indicados a origem dos fatos geradores, bases de cálculo, alíquotas, fundamentação legal, enfim o Fisco motivou o ato de lançamento e descreveu os elementos comprobatórios da ocorrência dos fatos jurídicos, assim como das circunstâncias em que foram verificados, respaldando o nascimento da relação jurídica por meio de suporte na linguagem das provas.

20. De tal sorte que o interessado pode exercer adequadamente o seu direito de defesa, eis que a autoridade fiscal, conforme exigido pelo art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e pelo art. 142 do CTN, justificou o ato administrativo por meio da descrição dos fatos, do enquadramento legal e da demonstração da subsunção à regra matriz de incidência.

21. Ausentes vícios quanto aos pressupostos e elementos do ato administrativo, descabe cogitar a nulidade do lançamento fiscal, razão pela qual rejeito as preliminares alegadas.

Mérito

a) Crédito Tributário

22. Em síntese apertada, a petição recursal assevera que a fiscalizada é uma sociedade simples do tipo limitada, mantendo um capital simbólico e explorando uma atividade econômica de natureza não empresarial, voltada exclusivamente à prestação de serviços na área médica.

22.1 Nesse contexto fático, a atividade econômica compreende a própria exploração da profissão intelectual de seus sócios quotistas, sendo que a retribuição financeira consuma-se na forma de distribuição de lucros proporcional ao esforço de cada um nos resultados da sociedade. Não há, portanto, qualquer ilegalidade no procedimento adotado, estando em conformidade com a legislação pátria.

23. Pois bem. Como afirma a peça recursal, não há óbice para o creditamento a título de distribuição assimétrica de lucros da pessoa jurídica quando a contribuição na sociedade equivale à realização de serviços de natureza notadamente intelectual pelos sócios, conforme a produtividade de cada um, desde que o contrato social explicite o critério de participação desproporcional (art. 997, inciso VII, e art. 1.007 do Código Civil, veiculado pela Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002).

23.1 O contrato social da autuada prevê tal mecanismo de participação nos lucros com base no esforço dos sócios, segundo a execução dos serviços prestados para obtenção das receitas da sociedade (Cláusula Treze, às fls. 85/144).

24. No entanto, em minha avaliação o conjunto fático-probatório carreado aos autos pelo Fisco é bastante consistente para atestar a inexistência de "affectio societatis", pressuposto da existência de uma sociedade.

25. Na mesma linha de entendimento do acórdão recorrido, o conjunto de indícios trazidos pela fiscalização, mesmo que possam ser observadas as ressalvas da recorrente quanto às peculiaridades de uma sociedade simples, é dotado de seriedade e convergência, ganhado, ao final, força probante.

26. Sob o prisma da primazia da realidade e da verdade material, cabe à fiscalização lançar de ofício o crédito correspondente à relação tributária efetivamente existente, segundo sua natureza jurídica.

27. No procedimento de verificar o cumprimento das obrigações tributárias, estritamente conforme as prerrogativas e competências estabelecidas em lei, não está a fiscalização refém da forma jurídica adotada pelo particular, nem daquilo que consta em documentos, acordos e instrumentos de controle.

28. Mais que um ônus, é dever do Fisco, em face da legalidade, tipicidade e indisponibilidade do interesse público, investigar e verificar a ocorrência do fato jurídico tributário segundo se sucede no mundo fático. Prevalecerá a realidade dos fatos em detrimento da formalidade dos atos, cabendo à autoridade lançadora demonstrar em qualquer caso, apoiado na linguagem de provas, a ocorrência dos fatos jurídicos que servem de suporte à exigência fiscal.

29. No caso dos autos, não há evidências de disposição dos sócios em manter laços societários para o esforço ou investimento comum, representando o ingresso na sociedade apenas um subterfúgio para a prestação de serviços a terceiros, mediante remuneração pelo trabalho, com a consequente economia irregular da carga tributária de responsabilidade da pessoa jurídica, assim como os tributos devidos pelas pessoas físicas.

30. Segundo o contrato social, a entrada de novos sócios depende da aprovação unânime dos sócios existentes, o que implica, em teoria, que os sócios têm o direito de opor-se ao ingresso de estranhos no quadro associativo (Cláusula Nona). Contudo, dada a alta rotatividade dos médicos na sociedade, o mútuo reconhecimento entre os sócios no contrato social é aspecto meramente formal.

30.1 Com efeito, no período de 4 anos, mais especificamente de 2009 a 2012, a fiscalização identificou a saída de 753 sócios e a entrada de 970 novos sócios, visivelmente incompatível com a ideia de vínculo societário, em que a ausência de "affectio societatis" não pode ser justificada pela natureza da atividade exercida pela pessoa jurídica (fls. 49).

31. Vê-se que a ausência de "affectio societatis" se mostra incontroversa pela elevada rotatividade dos sócios, situação que leva à necessidade de providenciar alterações contratuais sucessivas.

31.1 A efetivação de alteração contratual que registra a saída e o ingresso dos médicos acaba esbarrando em procedimentos dos órgãos públicos responsáveis, o que é natural, diga-se, devido às regras de controle estabelecidas pela legislação, implicando tempo para a regularização documental.

32. Porém, antes da admissão no quadro societário, mediante a alteração contratual, os médicos já estão colaborando com a sociedade, a partir da outorga da procuração para ingresso na sociedade, recebendo antecipadamente pagamentos a título de distribuição de lucros, muito embora ainda não se revistam da condição de sócios da pessoa jurídica (fls. 42/43).

33. Tal situação apenas reforça a ideia de que, na verdade, não há relação societária, e sim remuneração em decorrência do trabalho. Em que pese o ato de vontade manifestado pelo médico com a procuração, a irregularidade verificada não tem o condão de tornar legitima a distribuição de lucros pela sociedade.

34. Ao contrário do que sugere o recurso voluntário, é impraticável a combinação de regimes jurídicos para considerar os sócios integrantes do contrato social ligados à sociedade regular e os outros profissionais, em relação aos quais há pendência na admissão formal no quadro societário, como pertencentes a uma sociedade de fato que se forma no período de regularização do contrato social (sociedade não personificada).

35. Também parece-me conflitante com a ideia de "affectio societatis" que o ingresso do novo sócio fique atrelado à outorga de instrumento de mandato de movimentação do quadro societário, com a finalidade de sua admissão, assim como para os futuros atos de admissão e demissão de sócios, com delegação de poderes a terceiros, em regra, tendo como um dos procuradores o sócio administrador (fls. 1.190/1.538).

35.1 Desde já ressalto que, para fins do elo societário, é frágil a justificativa que o instrumento de mandado tem por objetivo o fornecimento de praticidade à relação entre as partes, não me convencendo.

36. A despeito da existência de tais instrumentos de mandato, os recorrentes argumentam que a sociedade utiliza de convocações e reuniões para todos os demais atos que exigem deliberação. Nesse sentido, com o propósito de comprovar que os sócios não estão alijados do processo decisório, o recurso voluntário está acompanhado de cópias de folhas de convocações, nomeações, candidaturas, atas de eleição, listas de presença, etc, relacionadas à comissão de ética médica e diretoria clínica da sociedade (fls. 4.470/4.557).

36.1 Contudo, tais formalidades nada mais são que aquelas essenciais e necessárias para o atendimento das normas exigidas pelo Conselho Regional de Medicina. Sem o cumprimento delas, torna-se inviável o exercício das atividades operacionais da sociedade médica.

36.2 Além de não restar conclusivo o efetivo alcance da publicidade das convocações, o arcabouço documental acaba por favorecer as evidências do apego tênue aos rumos da sociedade por parte de seus sócios, na medida em que o número de comparecimento é muito inferior à média anual de mais de 500 médicos formalmente integrantes do quadro societário (fls. 49).

37. O capital social da empresa fiscalizada é meramente simbólico, porém concentrado na pessoa do sócio administrador, Márcio José Ramos de Sant´anna, que detém mais de 85% da participação total. O restante do capital encontra-se pulverizado entre os outros médicos, em quotas rigorosamente iguais de R$ 1,00, a fim de atender ao alto grau de rotatividade de sócios (fls. 48/49).

38. Para fins de execução do seu objeto social, a sociedade fiscalizada capta no mercado de trabalho essencialmente profissionais que tenham disponibilidade e interesse na realização de plantões médicos, sendo que a vinculação somente ocorre na condição de sócio minoritário da empresa, com atribuição de uma única cota no valor simbólico de R$ 1,00.

38.1 Uma vez formalmente sócio da pessoa jurídica, ou mesmo antes, a partir da assinatura do instrumento de mandado para ingresso na sociedade, o profissional liberal passa a executar os serviços perante os clientes da empresa, obedecendo às condições previamente fixadas pela autuada.

39. Noto, então, que o conjunto probatório colhido pela agente fazendário é igualmente significativo para apontar aspectos de natureza empresarial, em contraponto às características inerentes a uma sociedade simples uniprofissional (fls. 45/47).

40. De fato, o que se percebe é a feitura de um mecanismo para reunir mão de obra qualificada de profissionais médicos com o intuito de assegurar a execução dos contratos firmados entre a sociedade recorrente e as pessoas jurídicas, empresas e/ou órgãos públicos, relacionados a demandas de hospitais e postos de saúde.

40.1 Os médicos prestam serviços à empresa recorrente, na condição de contribuintes individuais, cujas tarefas são realizadas dentro das instalações das contratantes, exercendo atividades fins e inerentes a seu objeto social. A fiscalizada exerce o gerenciamento

administrativo dos profissionais de saúde, embora sem configurar a subordinação, inclusive providenciando a escala de trabalho para um determinado local.

40.2 A pessoa jurídica contratada, ora recorrente, é uma autêntica fornecedora de mão de obra especializada a terceiros, com destaque que o contratante dos serviços não procura os médicos em razão do trabalho pessoal. A individualidade e competência do médico, aspecto singular da exploração de atividade econômica civil, é algo indiferente no processo de contratação, na medida em que os profissionais de saúde representam um mero fator de produção da atividade empresarial (mão de obra).

40.3 Tal realidade da pessoa jurídica, a qual também possui no seu quadro segurados empregados, aparenta para o exercício da profissão médica como elemento de empresa (art. 966, parágrafo único, do Código Civil).

40.4 Ao fim e ao cabo, a sociedade assume o ônus de remunerar os médicos pelo labor executado, sendo que os pagamentos consistem, efetivamente, em remuneração pelo trabalho prestado à empresa, disfarçada sob o manto da distribuição de lucros.

41. Não há dúvidas que os médicos, pessoas com formação em grau superior e dotadas de discernimento para tomar decisões, tinham plena consciência de que o trabalho se daria mediante a integração formal no quadro associativo da empresa, aceitando previamente a situação oferecida, assim como, por conveniência, a prestação de serviços sob determinada roupagem jurídica.

42. Nada obstante, o liame tributário decorre da lei. A ocorrência do fato previamente descrito na lei, no antecedente da norma de incidência, basta para o nascimento da obrigação tributária. Nem mais, nem menos. Além de o liame obrigacional prescindir da manifestação de vontade das partes, também os elementos da relação tributária, no consequente da regra-matriz de incidência, não se alteram pela vontade de quem ocupa os pólos ativo e passivo do vínculo jurídico.

43. O agente fazendário também identificou na escrituração contábil da empresa recorrente, para um mesmo profissional médico, o registro de distribuição a título de lucros mais de uma vez durante o mês e, por vezes, mais de um pagamento no mesmo dia, não condizente com a sistemática de antecipação de lucros, e sim com pagamento pelo trabalho executado. Destaca a fiscalização que tais valores eram pré-definidos, levando em consideração a localização da unidade de saúde em que o médico trabalhava como plantonista (fls. 43).

44. De mais a mais, ao contrário do defendido na peça recursal, a aplicação do parágrafo único do art. 116 do CTN não é elemento relevante para o lançamento do crédito tributário em apreço:

> *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.*

44.1 A regra do parágrafo único do art. 116 do CTN é uma norma geral antielisiva, que permite à autoridade fiscal requalificar os atos e negócios particulares quando o sujeito passivo ultrapassa abusivamente os limites aceitáveis da interpretação jurídica, por meio da dissimulação da hipótese de incidência, também chamada de fato gerador abstrato, e não do fato concreto. Quero dizer, embora os fatos correspondam à realidade, há um abuso na subsunção da norma ao fato.

45. Na hipótese dos autos, entretanto, o fingimento se deu quanto ao fato concreto acontecido, porque, a despeito do estabelecimento de vínculo formal como quotista da sociedade, os profissionais de saúde mantém uma relação de prestadores de serviços remunerados à empresa fiscalizada, na qualidade de contribuintes individuais, ausente o elemento "affectio societatis".

46. Diante da natureza dos fatos descritos pela auditoria tributária, o presente lançamento de ofício prescinde da aplicação da norma antielisiva, pois encontra fundamento na própria atribuição legal da constituição do crédito tributário pelo lançamento, consoante o art. 142 do CTN, assim como nas hipóteses do art. 149, incisos V e VI, do mesmo Código:

> *Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*
>
> *Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*
>
> *(...)*
>
> *Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:*
>
> *(...)*
>
> *V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;*
>
> *VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;*
>
> *(...)*

47. No recurso voluntário, afirma-se que a sociedade sempre manteve lucros acumulados em seu balanço. É dito mais. Ainda que o lucro do exercício não estivesse efetivamente apurado, a lei autorizava a distribuição em razão da solvabilidade das contas do balanço contábil.

48. Contudo, mesmo que fosse reconhecida a existência de uma sociedade simples de prestação de serviços profissionais, em que os médicos que integram o quadro associativo são verdadeiramente sócios, o que, repita-se, não configura a hipótese dos autos, seria obrigatória:

> (i) a discriminação contábil entre a parcela da distribuição de lucros e aquela paga pelo trabalho do sócio, de maneira a afastar-se confusão entre a natureza das verbas percebidas; e
>
> (ii) a existência de demonstração contábil que respalde a distribuição de lucros desproporcional com base em período de apuração não encerrado.

49. No Relatório Fiscal, embora não represente os fundamentos do lançamento de ofício, a autoridade tributária questiona a existência de lucros para distribuição antecipada pela sociedade, tendo em vista a frequência mensal e os valores dos pagamentos destinados aos médicos, que exigiria a prova em balanço da apuração positiva de resultados (item 3.5, às fls. 43/44).

50. A respeito de tal matéria, confira-se o § 5º do art. 201 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999:

> *Art. 201 (...)*
>
> *§ 5º No caso de sociedade civil de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentadas, a contribuição da empresa referente aos segurados a que se referem as alíneas "g" a "i" do inciso V do art. 9º, observado o disposto no art. 225 e legislação específica, será de vinte por cento sobre:*
>
> *I - a remuneração paga ou creditada aos sócios em decorrência de seu trabalho, de acordo com a escrituração contábil da empresa; ou*
>
> *II - os valores totais pagos ou creditados aos sócios, ainda que a título de antecipação de lucro da pessoa jurídica, quando não houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social ou tratar-se de adiantamento de resultado ainda não apurado por meio de demonstração de resultado do exercício.*
>
> *(...)*

51. O inciso II do § 5º, acima reproduzido, é esclarecedor ao determinar que os valores pagos a título de adiantamento de lucro, quando ainda não apurados por meio de demonstração de resultado do exercício, serão considerados remuneração paga ou creditada aos sócios em decorrência de seu trabalho.

52. Logo, incumbe à empresa comprovar a existência e a destinação dos lucros, sob pena de se considerar o pagamento como remuneração pelo trabalho. Todavia, em momento

algum nos autos há comprovação do levantamento de balanços intermediários para a apuração do resultado ao longo de período não encerrado, de maneira tal a possibilitar a aferição da regularidade das demonstrações de resultados e da própria distribuição desproporcional em consonância com a participação de cada sócio na execução dos serviços prestados para obtenção das receitas da sociedade.

53. O laudo contábil produzido a pedido da recorrente identificou falhas na classificação contábil dos pagamentos aos médicos/sócios, mas chegou à conclusão que os valores pagos tinham a natureza de distribuições de lucros (fls. 1.739/1.753). Nada obstante, o documento particular é omisso e não permite concluir quanto à elaboração de balanços ou balancetes intermediários pela sociedade, revestidos das formalidades legais, que poderiam dar lastro probatório aos lançamentos contábeis.

54. Por todas as razões, não merece reparo a decisão de piso, devendo-se considerar que os valores recebidos pelos médicos são remunerações correspondentes a serviços efetivamente prestados à empresa fiscalizada, na condição de contribuintes individuais, e não distribuição de lucros pela sociedade.

55. No tocante à contribuição dos segurados, a manutenção do crédito tributário é medida que se impõe, haja vista as razões e os dispositivos legais já consignados neste voto quando do exame das questões preliminares (art. 4º, da Lei nº 10.666, de 2003, e art. 33, § 5º, da Lei nº 8.212, de 1991).

56. A obrigação de arrecadar a contribuição do segurado contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração, sempre existiu para a empresa fiscalizada, ainda que tenha avaliado os fatos jurídicos tributários de maneira equivocada, possuindo o ônus de exigir documentos comprobatórios dos segurados, individualmente considerados, para livrar-se do recolhimento da contribuição previdenciária.

57. Como dito alhures, cuida-se de ônus probatório que incumbe à empresa fiscalizada, malgrado a qualificação que dava aos pagamentos efetuados às pessoas físicas com quem mantinha vinculo laboral, não cabendo a transferência ao Fisco para que verifique a existência de recolhimentos pelos contribuintes individuais.

58. Nessa senda, não é viável o pedido de conversão dos autos em diligência para o Fisco apurar o montante recolhido individualmente a título de contribuição previdenciária para cada médico durante o período fiscalizado. Com efeito, a diligência não é via que se destine a produzir provas de responsabilidade das partes, suprindo o encargo que lhes compete.

59. A aplicação da dedução de 45% da contribuição devida pela empresa, prevista no § 4º do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991, já restou atendida no momento do lançamento fiscal.

59.1 De fato, a alíquota da contribuição previdenciária do segurado contribuinte individual é 20% (art. 21, da Lei nº 8.212, de 1991). Porém, foi exigida pela fiscalização a contribuição previdenciária de 11% sobre a remuneração paga/creditada, no decorrer do mês, pelos serviços prestados à empresa, tendo em conta a dedução máxima permitida de 9% do respectivo salário-de-contribuição (fls. 23/38 e 684/1.015). Além disso, o auto de infração respeitou o limite máximo do salário-de-contribuição.

60. Quanto à incidência de multa de ofício no percentual de 75%, transcrevo o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

> *Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*
>
> *I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;*
>
> *(...)*

61. Como determina a lei ordinária, a penalidade incidiu de maneira proporcional sobre a contribuição previdenciária não declarada/recolhida espontaneamente. O patamar mínimo da multa é fixo e definido objetivamente pela lei, não dando margem a considerações sobre a graduação da penalidade, o que impossibilita o julgador administrativo reduzi-la como medida de equidade.

62. Por sua vez, escapa à competência dos órgãos julgadores administrativos a análise de questões que digam respeito à ocorrência de efeito confiscatório ou a desrespeito à capacidade contributiva do sujeito passivo, haja vista que demandam o exame da incompatibilidade da lei aplicável com preceitos de ordem constitucional. Argumentos desse jaez são inoponíveis na esfera administrativa.

63. Nesse sentido, não só o "caput" do art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, como também o enunciado da Súmula nº 2, deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), assim redigida:

> *Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

64. Com relação aos valores da contribuição previdenciária excluídos pela decisão de primeira instância, os juros e a multa de ofício são abatidos proporcionalmente, na medida em que o acessório segue o principal. Por isso, o registro por escrito de tal providência, como pleiteia o recurso voluntário, é medida desnecessária para a execução do acórdão, que observará a regra de dedução.

65. De outra banda, os eventuais recolhimentos do crédito tributário depois do início do procedimento fiscal, associados à matéria não impugnada, são apenas abatidos do montante do auto de infração lavrado, já que configuram pagamentos realizados após a perda da espontaneidade.

b) Vínculo de Responsabilidade

66. O Relatório Fiscal Complementar, o qual integra o Termo de Sujeição Passiva Solidária, assim fundamentou a responsabilidade solidária atribuída ao sócio administrador Márcio José Ramos de Sant´anna (fls. 1.175/1.176 e 1.179/1.180):

(...)

2. DA SOLIDARIEDADE

2.1 A razão da inclusão do único sócio administrador na solidariedade do lançamento do débito, prende-se aos fatos já relacionados no Relatório Fiscal do Auto de Infração - Processo nº 15956.7220037/2014-40, onde ficou evidenciado que a forma de gerenciamento adotada pelo Sr. Márcio José de Sant´anna, com a utilização de métodos ilegais para a supressão dos pagamentos de tributos e contribuições previdenciárias e a inexistência de quaisquer ativos imobilizados no patrimônio da COMED, indicam que o único sócio administrador se beneficia diretamente da forma de gerenciamento adotada pela COMED, uma vez que os demais sócios majoritários são remunerados em função da sua efetiva prestação de serviços médicos.

2.2 Demonstrado neste Relatório Complementar e no extenso texto do Relatório do Auto de Infração e seus anexos probatórios, que houve interesse pessoal do sócio-administrador na forma adotada pela administração, para a supressão dos fatos geradores da obrigação principal, através de simulação na distribuição de lucros, na distribuição de lucros a pessoas que não faziam parte da relação de associados, omissão de remunerações pagas a segurados e de outras informações em GFIP - Guia do FGTS e Informações à Previdência, caracterizando infração ao Art. 337-A, do Decreto-Lei 2848/40 - Código Penal e outros fatos relatados;

2.3 Verificadas as situações previstas nos Art. 124 e 135, do Código Tributário Nacional, pode na auditoria fiscal indicar o Sr. Márcio José de Sant´anna, como responsável solidário pelos débitos lançados contra a COMED.

(...)

67. Ao apreciar a questão controvertida, a instância julgadora inaugural se pronunciou sobre o vínculo de responsabilidade imputado à pessoa física nos termos a seguir reproduzidos (fls. 4.321/4.322):

DA RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA DO SÓCIO ADMINISTRADOR

75. No feito ora em mesa, foi imputada responsabilidade ao sócio administrador, nele especificado, com fulcro nos arts. 124, I e 135, III, do CTN.

76. Vejamos os dispositivos:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

> *Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.*
>
> *Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:*
>
> *(...)*
>
> *III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.*
>
> *77. O sócio-administrador, por estar à frente da sociedade e ter, praticamente de forma exclusiva, o poder de decisão sobre os rumos dos negócios, já que era detentor majoritário das cotas sociais, em oposição aos demais supostos sócios, de ínfima cota e sem participação direta em assembléias, teve responsabilidade pela ocultação do fato gerador da contribuição previdenciária em questão (responsabilidade por infração, nos moldes do art. 135, III, do CTN).*
>
> *78. De outro giro, não se pode excluir seu interesse na situação constituinte do fato gerador em questão, qual seja, a prestação de serviços médicos remunerados, já que, ao fim e ao cabo, beneficiou-se, também, do ardil e engendrou, em nome da sociedade, a maquinação que resultou na evasão fiscal ora apontada, resultando, em conseqüência, sua responsabilidade solidária, nos moldes do art. 124, I, do referido códice tributário.*
>
> *79. Logo, não há como o afastar tanto do pólo passivo da discussão, quando pela eventual responsabilização pessoal pelo crédito em apreço.*
>
> *(...)*

68. Pois bem. Como sabido, a solidariedade é um instituto que proporciona uma garantia adicional para a satisfação do crédito tributário lançado contra a pessoa jurídica, mediante a inclusão de pessoas no polo passivo da relação tributária. Foi imputada a responsabilidade solidária ao sócio administrador, Márcio José Ramos de Sant´anna, com fulcro no art. 124, inciso I, e no art. 135, inciso III, do CTN.

69. Quanto à primeira hipótese, o inciso I do art. 124 do CTN cuida da solidariedade chamada "de fato". Conforme redação do dispositivo, o fundamento é o interesse comum no fato gerador da obrigação tributária.

69.1 A solidariedade de fato não se dirige a terceiros, alheios à relação jurídica que dá origem à tributação, pois o pressuposto normativo é que as pessoas obrigadas tenham efetivamente participado do fato que constitui a hipótese de incidência tributária. Uma vez envolvidos de maneira conjunta na situação definida em lei como fato gerador, existirá a solidariedade com a obrigação de pagar a dívida tributária, que não comporta benefício de ordem.

70. O interesse comum a que alude o dispositivo de lei é jurídico, no qual há relação direta e pessoal com prática dos atos que dão origem à relação tributária, e não se confunde com o interesse econômico.

71. No presente caso, porém, o trabalho fiscal não descreve os atos de gestão que implicam o interesse comum. tampouco a existência de confusão patrimonial entre sócio administrador e pessoa jurídica, através do qual os negócios daquele se misturam com os da sociedade.

72. Da mesma forma, seja no relatório fiscal principal seja no relatório complementar, ambos elaborados pelo agente lançador, os elementos existentes não apontam, a partir de um conjunto de indícios ou de prova concreta, o benefício pessoal em favor da pessoa física eleita como solidária, isto é, como e em que momento ocorreu o favorecimento, decorrente da falta de recolhimento da contribuição previdenciária apurada, permanecendo-se tão somente no campo da especulação.

73. Logo, no que toca ao vínculo de solidariedade com amparo no inciso I do art. 124 do CTN, cabível afastá-lo, sem dúvida, ante a falta de demonstração pela autoridade tributária da existência do interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária.

74. Por outro lado, correta a responsabilidade do sócio administrador decorrente da sua atuação irregular à frente da sociedade, eis que as evidências contidas nos autos são suficientes para atestar a prática pela pessoa física de infração à lei de que trata o "caput" do art. 135 do CTN.

75. É verdade que, no caso ora recorrido, o agente fazendário deixou de aplicar a multa qualificada, permanecendo o patamar básico de 75%.

75.1 Acredito, no entanto, que a falta de exarcebação da penalidade nada mais é que uma falha no encerramento do procedimento fiscal, na medida em que a própria autoridade fazendária manifesta-se ao longo da descrição da acusação fiscal, em mais de um trecho do documento, no sentido de que os fatos verificados caracterizam uma conduta dolosa de sonegação de pagamento de contribuições previdenciárias, com enquadramento, em tese, na prática de crime tributário previsto no Código Penal.

75.2 Tanto é assim que o agente fiscal formalizou Representação Fiscal para Fins Penais, destinada à avaliação do Ministério Público Federal (fls. 41/56).

76. Consta dos autos que o Sr. Márcio José Ramos de Sant´anna sempre esteve no controle da pessoa jurídica, na condição de sócio administrador, possuindo mais de 85% das quotas sociais, em oposição aos demais associados minoritários, em número superior a 500 pessoas por ano, as quais detinham uma única quota da sociedade cada, no valor de R$ 1,00 (fls. 58/548).

76.1 Para fins do vínculo de responsabilidade, acaba relegado a segundo plano o capital simbólico registrado pela pessoa jurídica, o qual gravita na ordem de R$ 5 mil, merecendo realce, no caso concreto, a discrepância entre a participação do sócio administrador e dos demais sócios na capital social.

77. De fato, à vista do panorama societário, é indubitável que o poder de decisão sobre a gestão da sociedade no período dos fatos geradores está concentrado na pessoa do sócio administrador, que determina a prática de atos imprescindíveis para as atividades da organização, inerentes à sua posição de domínio dos fatos e amplo controle da entidade.

78. Como dito linhas acima, a sociedade atua como fornecedora de mão de obra médica a terceiros, com evidentes traços de atividade empresarial, organizada com fatores de produção.

79. A forma peculiar de captação da força de trabalho dos médicos é amplamente divulgada pela empresa, oferecendo a oportunidade da integração do profissional de saúde na sociedade, na forma de adesão como sócio detentor de uma única quota de R$ 1,00, não resultando em custo de ingresso ou retirada da corporação, sendo que a carga tributária, conforme anunciado, será suportada pela pessoa jurídica em sua totalidade (fls. 50).

80. Nada obstante, o que se busca é a prestação de serviço autônomo pelos médicos, dentro de sua especialização, de modo a suprir as demandas contratuais firmadas com empresas e órgãos públicos, cujos profissionais de saúde percebem remuneração pelos serviços efetivamente prestados à medida da realização dos plantões médicos, dissimulada sob a denominação de distribuição de lucros, estratégia que leva, ao menos num primeiro momento, à redução do custo tributário, porém impregnada de evasão fiscal.

81. Recruta-se a mão de obra médica na condição de sócio apenas como expediente para a diminuição da carga tributária da atividade de prestação de serviços pelos médicos, tendo em vista que o real propósito é a obtenção da força de trabalho qualificada, ausente, como já exposto, o requisito de "affectio societatis", o que se mostra inegável pela elevada rotatividade dos sócios e utilização de instrumentos de mandato para entrada e saída das pessoas físicas da sociedade.

82. Dada a sua posição na organização societária, com domínio dos fatos, houve a participação consciente e ativa do sócio administrador na distorção da realidade, não sendo possível cogitar que o método de contratação dos médicos, com o propósito de dissimular a prestação de serviços por contribuinte individual, deu-se alheio à prática de quaisquer atos pelo administrador da empresa fiscalizada, que detém poderes para determinar, permitir e/ou validar as condutas da sociedade, inclusive, para ordenar a cessão dos atos irregulares a qualquer momento.

83. É de ver-se que durante o exercício da administração em nome da sociedade, o Sr. Márcio José Ramos de Sant´anna, na qualidade de sócio administrador designado no contrato social, foi responsável por transgressões conscientes à lei penal, as quais têm o condão de impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária e/ou excluir ou modificar as suas características essenciais (arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964). Tais atos praticados com infração à lei pelo administrador mantêm conexão com a ocorrência dos fatos jurídicos tributários objeto do lançamento fiscal.

84. Dessa forma, uma vez cumpridos os requisitos do art. 135 do CTN, é devida a responsabilização da pessoa física recorrente, não merecendo reforma as conclusões do acórdão contestado.

Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO dos recursos voluntários, REJEITO as preliminares e, no mérito, NEGO-LHES PROVIMENTO.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess