



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10166.720689/2017-18
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2402-012.457 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de fevereiro de 2024
Recorrentes REDE D'OR SÃO LUIZ E OUTROS
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

DECADÊNCIA PARCIAL. OCORRÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. AFASTAMENTO DA QUALIFICADORA DA MULTA DE OFÍCIO.

Simple divergência de interpretação legal e jurisprudencial entre Fisco e contribuinte não pode ser “gatilho” para aplicação da qualificadora da multa de ofício. Afasta-se o caráter doloso de uma conduta praticada em um cenário de dúvida quanto ao resultado de sua interpretação. Não se trata de uma dúvida qualquer, mas de uma dúvida razoável, considerando a existência de precedentes que apontam a conduta como um exercício regular de direito. Aplicável, portanto, a regra do artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

TERCEIRIZAÇÃO DA ATIVIDADE-FIM. “PEJOTIZAÇÃO”. POSSIBILIDADE.

É lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, mantida a responsabilidade subsidiária da empresa contratante. Aplicação do Tema 725 do Supremo Tribunal Federal.

IDENTIFICAÇÃO DO FATO GERADOR DATA DA CARÊNCIA ANTECIPADA INDEPENDENTE DO EXERCÍCIO DAS AÇÕES. VÍCIO NO LANÇAMENTO.

O fato gerador de contribuições previdenciárias, em relação ao plano de *stock option*, ocorre pelo ganho auferido pelo segurado empregado quando esse exerce o direito em relação às ações que lhe foram outorgadas. Improcedente o lançamento quando parte a autoridade fiscal de uma premissa equivocada de que o fato gerador, no caso de *stock options*, seria a data da outorga da opção de compra, independentemente do exercício das ações. Não há como atribuir ganho, se frágil o lançamento em comprovar o efetivo exercício do direito de ações.

LANÇAMENTO. REVISÃO. POSSIBILIDADE.

Plenamente admissível, por expressa previsão legal, a revisão do lançamento, quando trazidos ao feito, na impugnação, novos elementos, capazes de ensejar a retificação de erros ou equívocos na constituição do crédito tributário respectivo.

RESPONSABILIDADE. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA DA HIPÓTESE.

A responsabilidade solidária com o contribuinte se aplica aos diretores, aos sócios administradores e à empresa integrante de grupo econômico tão-somente em relação aos fatos geradores contemporâneos às suas respectivas participações na sociedade empresarial. Comprovados nos autos que tais não compunham o quadro à época dos fatos geradores, obrigatória é sua exclusão.

RESPONSABILIDADE. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA DA HIPÓTESE. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DOS REQUISITOS.

A mera transcrição do fundamento legal no relatório fiscal não tem o condão de atribuir a responsabilidade tributária a terceiros.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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

MULTA AGRAVADA. ATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO PARA PRESTAR ESCLARECIMENTOS. INEXISTÊNCIA DA HIPÓTESE.

Para a imputação da penalidade agravada é necessário que o contribuinte ao não responder às intimações da autoridade fiscal no prazo por esta assinalado o faça de forma intencional e que acarrete prejuízo no procedimento fiscal, obstaculizando a lavratura do auto de infração, o que não ocorreu no presente caso.

MULTA EM RAZÃO DA AUSÊNCIA DE PREPARAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO COM TODAS AS REMUNERAÇÕES DOS SEGURADOS. INEXISTÊNCIA DA HIPÓTESE.

Considerando que o lançamento do crédito tributário relativo à “pejotização” restou cancelado, o Acórdão recorrido merece reforma neste ponto, com o afastamento da multa relativa à ausência de preparação da folha de pagamento com todas as remunerações dos segurados. Aplicação do Parecer PGFN/CAT nº 433/2010.

MULTA DE 5% DO VALOR DA OPERAÇÃO - APRESENTAÇÃO DE ARQUIVOS DIGITAIS DA FOLHA DE PAGAMENTOS INCOMPLETOS. CANCELAMENTO COGENTE.

No âmbito das contribuições previdenciárias, é incabível lançamento por descumprimento de obrigação acessória, relacionada à apresentação de informações e documentos exigidos, ainda que em meio digital, com fulcro no caput e parágrafos dos artigos 11 e 12, da Lei nº 8.218, de 1991. Aplicação da Súmula CARF 181.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos: (A) tocante ao recurso voluntário interposto pela Recorrente: (1) rejeitar as preliminares suscitadas, bem como acatar a prejudicial reconhecendo que os créditos atinentes às competências janeiro a maio de 2012 foram atingidos pela decadência prevista no art. 150, § 4º, do CTN; e (2) no mérito, dar-lhe parcial provimento, para: (i) afastar a qualificação e a majoração da multa de ofício aplicada; (ii) cancelar as multas de 5% do valor da operação – apresentação de arquivos digitais da folha de pagamentos incompletos – e em razão da ausência de preparação da folha de pagamento com todas as remunerações dos segurados; e (iii) cancelar o crédito correspondente à “pejotização”-terceirização da atividade-fim, bem como aquele constituído sobre o plano de stock option, este, por erro na identificação do fato gerador e da base de cálculo, conforme vícios apontados pelo relator; e (B) negar provimento ao recurso de ofício interposto e dar provimento aos recursos voluntários dos responsáveis solidários, afastando-os do polo passivo da referida relação jurídica.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Rigo Pinheiro - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Diogo Cristian Denny, Gregorio Rechmann Junior, Rodrigo Duarte Firmino, Ana Claudia Borges de Oliveira, Rodrigo Rigo Pinheiro e Francisco Ibiapino Luz (Presidente).

Relatório

Trata-se de processo administrativo federal, cujo conteúdo contempla autos de infração para exigência de: (i) diferenças de FAP; (ii) contribuições previdenciárias calculadas sobre rubricas da folha de pagamentos que não foram submetidas à tributação; (ii.1) pagamentos realizados a pessoas jurídicas prestadoras de serviços médicos (“pejotização” ou fenômeno da “terceirização da atividade-fim”); e (ii.2) plano de *stock options*.

A multa de ofício restou qualificada em relação aos dois últimos subitens (ii.1 e ii.2). Foi, também, aplicada penalidade por dois motivos: (a) apresentação de arquivo digital da folha de pagamentos de maneira incompleta; e (b) ausência de inclusão dos valores pagos a pessoas jurídicas prestadoras de serviços médicos no mencionado documento.

Por fim, responsabilizou, solidariamente, pelo crédito em questão, os administradores da Rede D’Or, nos termos abaixo especificados, com fundamento nos artigos 124, I; e 135, III, do Código Tributário Nacional. São eles: a) Heráclito de Brito Gomes Junior

(Diretor Presidente), Paulo Junqueira Moll (Diretor), Mauro Teixeira Sampaio (Diretor), Sérgio Luiz Côrtes da Silveira (Diretor) e Otávio de Garcia Lazeano.

O crédito total deste processo administrativo tributário remonta o importe (à data da época) de R\$262.668.104,77 (duzentos e sessenta e dois milhões, seiscentos e sessenta e oito mil, cento e quatro reais e setenta e sete centavos).

Apresentadas as Impugnações pelos sujeitos passivos, a 7ª Turma da DRJ/REC entendeu por bem julgar parcialmente procedente alguns pedidos apresentados, basicamente, para: a) excluir do lançamento parte das contribuições mencionadas no item (i) acima descrito, com base no reconhecimento de decadência parcial e equívocos retificados no lançamento; e (b) excluir e incluir alguns administradores da Rede D'Or do rol de responsáveis tributários deste lançamento.

Para melhor visualização e facilitação na interpretação do ora dito, transcreve-se sua ementa logo abaixo:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/2012 A 31/12/2012

SEGURADO EMPREGADO. REQUISITOS. IDENTIFICAÇÃO. LANÇAMENTO. Compete à auditoria da Receita Federal do Brasil constituir o crédito tributário para a exigência das contribuições sociais respectivas, uma vez identificados, na prestação de serviços, os requisitos de qualificação de segurado empregado, independentemente da forma jurídica adotada no negócio entabulado entre as partes, especialmente, quando a situação objetiva mascarar a realidade dos fatos.

MULTA. GRAVAME. LEGALIDADE. Identificada ilicitude do negócio jurídico praticado, com fins de encobrir real situação geratriz de contribuições sociais, cabível é o gravame da multa, por expressa disposição legal neste sentido.

STOCK OPTION. DESCARACTERIZAÇÃO. REMUNERAÇÃO INDIRETA. Caracteriza remuneração indireta de diretores empregados a aquisição de ações, sob a roupagem de stock option, sem evidência do ônus suportado exclusivamente pelos beneficiários. Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Período de apuração: 01/01/2012 a 31/01/2012

DECADÊNCIA. PRAZO. CONTAGEM. Em se tratando de tributos, sujeitos a recolhimentos prévios e à homologação pelo fisco, na constituição dos respectivos créditos tributários pelo lançamento de ofício, observar-se-á, em inexistindo dolo, fraude ou simulação, o prazo quinquenal legal, contado da data da ocorrência do fato gerador. Em se verificando quaisquer dos referidos ilícitos tributários, o prazo para o fisco passa a fluir do primeiro dia do exercício seguinte aos referidos fatos geradores.

LANÇAMENTO. REVISÃO. POSSIBILIDADE. Plenamente admissível, por expressa previsão legal, a revisão do lançamento, quando trazidos ao feito, na impugnação, novos elementos, capazes de ensejar a retificação de erros ou equívocos na constituição do crédito tributário respectivo.

RESPONSABILIDADE. SOLIDARIEDADE. APLICAÇÃO. A responsabilidade solidária com o contribuinte se aplica aos diretores, aos sócios administradores e à empresa integrante de grupo econômico, em relação aos fatos geradores contemporâneos às suas respectivas participações na sociedade empresarial.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Acórdão Acordam os membros da 7ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos:

I - acolher, parcialmente, a impugnação, para:

a) retificar o crédito, com a exclusão dos valores relativos a:

a.1 - competência 05/2012, porque decadente, nas diferenças de FAP e de rubricas tributáveis, apuradas em folhas de pagamento e GFIP;

a.2 - Notas Fiscais de Serviço, consoante tabela de fls. 9.061, indevidamente incluídas como remunerações de profissionais de saúde;

a.3 - diferenças de FAP sobre bases de cálculo de empregados declaradas em GFIP, cf. tabela fl. 9.064;

b) em relação à sujeição passiva:

b.1 - manter, para todos os AI, o contribuinte Rede D'Or São Luiz S/A;

b.2 - para as contribuições sociais e AIOA (Auto de Infração de Obrigação Acessória) de deixar de preparar folhas de pagamento nos moldes exigidos pela legislação previdenciária, manter como responsáveis solidários:

- Jorge Neval Moll Filho;

- Paulo Junqueira Moll e

- Pedro Junqueira Moll.

b.3 - para o AIOA (Auto de Infração de Obrigações Acessórias) de não entrega de arquivos digitais ao fisco, manter como responsáveis solidários:

- Jorge Neval Moll Filho;

- Paulo Junqueira Moll;

- Heráclito de Brito Gomes Júnior;

- Mauro Teixeira Sampaio;

- Sérgio Luiz Cortes da Silveira;

- Otávio de Garcia Lazcano;

- Pacific RDSL Participações S/A.

II - rejeitar os demais argumentos da impugnação, mantendo inalterado o crédito tributário remanescente, inclusive as multas de obrigações acessórias.

Em virtude da exclusão dos administradores e da empresa, referidos no parágrafo anterior, do rol de responsáveis tributários, recorre-se de ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, nos termos da Port. MF. nº 63 / 2017".

Em sede de Recursos Voluntários, os autuados (contribuinte principal e responsáveis tributários) apresentaram, em síntese, as seguintes razões de fato e de direito:

1) Rede D'Or São Luiz:

a. Elementos supervenientes com repercussão no julgamento deste processo (imputação de “pejotização”):

A Recorrente cita que se devem considerar, para o presente julgamento, os recentes Acórdãos proferidos por diferentes Turmas desta Segunda Seção de Julgamento, nos quais restou consignado pela impossibilidade de caracterização da condição de segurado empregado com base, exclusivamente, em documentos internos dos hospitais e trechos de contratos de prestação de serviços – isto é, sem a efetiva análise fático-probatória.

Argumenta, ainda, que é cogente ponderar a aplicação do recente julgamento, no STF, em sede de repercussão geral, que determinou a inconstitucionalidade da Súmula n.º 331 do TST (ADPF n.º 324 e RE n.º 958.252), a qual – reforça – foi utilizada como fundamento para a presunção de ilicitude da conduta da Recorrente no lançamento fiscal.

Por fim, conclui que a alteração dessa orientação jurisprudencial traz por terra a premissa firmada nos autos (fls. 124-128), o que evidenciaria a necessidade de comprovação dos pressupostos da relação de emprego – o que no caso, entende que não ocorreu.

b) Preliminares:

A Recorrente argumenta, como *primeira preliminar*, que as autuações fiscais são nulas, em razão da violação ao princípio da autonomia dos estabelecimentos, pois, embora realize a apuração descentralizada das contribuições previdenciárias, o lançamento foi realizado de forma unificada contra sua matriz.

Após, a *segunda preliminar* afirma que os lançamentos foram parcialmente atingidos pela decadência (janeiro a maio de 2012), considerando que a regra do artigo 173, I, do CTN, não possui compatibilidade de aplicação em duas situações concretas: (i) pagamentos efetuados a pessoas jurídicas prestadoras de serviços médicos (“pejotização”) e; (ii) plano de *stock option*.

Em relação ao primeiro item, argumenta que não houve comprovação de dolo, fraude ou conluio, na medida em que as pessoas jurídicas contratadas são verdadeiras empresas médicas. Além disso, aponta que esse modelo de contratação é amplamente utilizado neste ambiente de mercado, sem qualquer, portanto, imposição da Recorrente em sua adoção a terceiros. Cita, ainda, que este Conselho e a Justiça do Trabalho têm reconhecido que o vínculo empregatício é incompatível com a atividade dos profissionais médicos. Assim, nada mais correto que a subsunção à regra prevista no artigo 150, §4º, do CTN.

Já em relação ao segundo item, também aponta a inexistência de comprovação de dolo, fraude ou conluio, especialmente, porquanto a Lei das S.A. e a jurisprudência administrativa reconhecem a natureza mercantil, e não remuneratória, sendo seus planos sempre tratados de maneira transparente em suas demonstrações financeiras, as quais são, inclusive, públicas. Pleiteia, por silogismo, a aplicação da mesma regra decadencial citada no parágrafo acima.

A *terceira preliminar* relaciona-se com a parcela da autuação que se refere à “pejotização”. Pleiteia a sua declaração de nulidade, em função da incompetência do auditor fiscal da Receita Federal do Brasil para reconhecer o vínculo empregatício, cujo predicado é exclusivo da Justiça do Trabalho, nos termos do artigo 39 do CTN.

c) Mérito

c.1) Improcedência da imputação de “pejotização”:

A Recorrente argumenta que, a despeito de a condição de segurado empregado não poder ser reconhecida em abstrato, a d. Fiscalização não avaliou a situação concreta de nenhuma pessoa jurídica contratada.

Afirma que foram analisados apenas regimentos e outros documentos internos disponíveis em *sites* de seus hospitais, e que o lançamento de ofícios das contribuições previdenciárias foram calculadas sobre as despesas lançadas em sua contabilidade. Para reforçar esse argumento, aponta que foram consideradas, como pagamentos a empresas médicas, notas-fiscais emitidas por fornecedor de oxigênio, prestador de consultoria contábil e relativas a serviços de construção civil (fls. 8.787-8.796).

Aduz que a d. Fiscalização, também, desconsiderou a modernização das relações de trabalho, principalmente, no âmbito do setor de Saúde. Nessa linha, cita declaração da Associação Médica de Brasília (AMBr – fls. 5.597ª a 5.604), além de reportar declarações fornecidas pelos próprios médicos (sócios das pessoas jurídicas arroladas no relatório fiscal – fls. 2.765 a 3.186). Reforça, então, a ausência de qualquer constrangimento e/ou imposição de tais profissionais constituírem sociedades para prestação de serviços.

Além disso, afirma que as autuações fiscais são improcedentes por não estarem presentes os pressupostos da relação de emprego, quais sejam, prestação de serviços por pessoa física, subordinação, não eventualidade e onerosidade.

Informa que as pessoas jurídicas foram constituídas por liberalidade dos médicos, em decorrência de sua alta especialização e ímpeto empreendedor, a fim de desenvolver suas atividades de forma independente e dinâmica (CVs dos profissionais encontram-se entre fls. 3.187 e 5.458; escalas médicas das empresas contratadas podem ser vistas

às fls. 8.573- 8.709; provas de que as empresas foram constituídas muito antes da celebração dos contratos às fls. 5.808 - 8.156).

Reafirma a ausência do requisito da pessoalidade, eis que os documentos carreados aos autos demonstram que os profissionais poderiam se fazer substituir. Além disso, tampouco há exclusividade, porquanto as empresas médicas prestavam/prestam serviços a diversas pessoas jurídicas (notas-fiscais de diversas sociedades podem ser encontradas às fls. 8.157-8.752).

Conclui, então, que os contratos que celebrou são, indiscutivelmente, regidos pelo Direito Civil.

Em caráter subsidiário, requer o cancelamento da exigência fiscal, pelo fato de que a d. Fiscalização enquadrou os profissionais médicos como segurado empregados, quando, no máximo, poderiam ser considerados contribuintes individuais – em razão da ausência de subordinação. Cita o Acórdão nº 2402-005.271, como supedâneo de sua afirmação (sessão de 11/05/2016).

Por fim, aponta vício no lançamento quanto à aferição indireta, a qual foi realizada com base nas despesas de sua contabilidade, sem qualquer individualização dos profissionais médicos.

c.2) Improcedência da imputação de natureza remuneratória dos planos de *stock option*:

A Recorrente indica que, ao contrário do quanto afirmado no Relatório Fiscal, os planos de *stock option* são, em sua essência, mercantis, e não remuneratórios, conforme a Lei das S.A. e jurisprudência administrativa.

Argumenta, ainda, que há verdadeiro vício material, por ausência de motivação), porquanto a d. Fiscalização não analisou os contratos de outorga de opções de compra de ações apresentadas durante o procedimento fiscal (anexo 30 do relatório fiscal, a partir da fl. 354).

Destaca que os seus planos têm natureza efetivamente mercantil, pois há onerosidade e risco assumido pelo beneficiário.

Por fim, arremata que, mesmo que se entenda pela natureza remuneratória dos seus planos, as exigências são improcedentes, em razão de erro cometido pela autoridade autuante na identificação do fato gerador (contabilização de despesas com *stock option*) e da base de cálculo das contribuições previdenciárias (valor justo dos instrumentos patrimoniais). Esses critérios contrariariam a jurisprudência consolidada deste Conselho, no sentido de que o fato gerador ocorre no momento do exercício das opções, bem pelo fato de que a base de cálculo corresponde à diferença entre o valor de mercado das ações na data do exercício e o preço efetivamente pago para sua aquisição.

c.3) Improcedência da exigência de contribuições previdenciárias sobre rubricas da folha de pagamentos não oferecidas à tributação:

Conforme os documentos anexados à impugnação e à manifestação à informação fiscal (fls. 8.908-8.959 e fls. 9.376-10.208), a Recorrente afirma que as rubricas apontadas no relatório fiscal (adicional de insalubridade, adicional noturno, aviso prévio, décimo terceiro salário, férias, gratificação, hora-extra e prêmios) foram efetivamente computadas na sua base de cálculo de contribuições previdenciárias e recolhidas durante o ano-calendário de 2012.

c.4) Improcedência das divergências de FAP lançadas de ofício:

A Recorrente aduz que a exigência é improcedente por terem sido cometidos erros matemáticos na apuração, dos quais decorreram valores a maior, os quais são indevidos.

c.5) Necessidade de afastamento da qualificadora da multa:

A Recorrente entende ser descabida a aplicação de multa qualificada, em relação aos pagamentos efetuados a empresas médicas e aos planos de *stock option*, uma vez que a d. Fiscalização não comprovou a prática de dolo, fraude ou conluio, afirmando-as de maneira genérica no relatório fiscal. Além dos mais, ela adotou, de forma clara e transparente, modelos amplamente utilizados pelo mercado e reconhecidos como lícitos pela jurisprudência administrativa e judicial.

c.6) Necessidade de afastamento da multa agravada:

A Recorrente argumenta ser despropositada a exigência de multa agravada quanto à imputação de “pejotização” sobre o argumento de que teria se recusado a fornecer os dados pelos médicos.

Isso porque, durante o procedimento de fiscalização, o agente fiscal solicitou os dados dos médicos que efetivamente prestaram os serviços que deram causa aos custos contabilizados. Com total diligência, ela informou à Fiscalização, em sua primeira oportunidade e de maneira tempestiva, que não possuía tais informações, pois as contas contábeis indicadas são relativas apenas a pagamentos realizados a pessoas jurídicas prestadoras de serviços médicos, e não a pessoas físicas.

Assim, afirma sua impossibilidade de rastrear de forma segura em seus sistemas, a partir das contas contábeis, quais são os médicos que realizaram os atendimentos relacionados a cada uma das notas-fiscais escrituradas. Reitera que tal cenário foi devidamente esclarecido no procedimento de fiscalização.

Por fim, argumenta que não houve prejuízo à fiscalização que, por exemplo, poderia ter obtido os dados das empresas médicas para fins de

circularização, com base em suas DIRFs, bem como, exercendo o seu dever de promover a educação fiscal, poderia ter novamente intimado a contribuinte, orientando-a quanto a outra forma de obtenção e disponibilização das informações.

c.7) Cancelamento das multas regulamentares:

Em relação à aplicação da multa prevista no artigo 12, II, da Lei nº 8.218/91 (5% sobre o valor da operação, em razão da suposta apresentação de arquivos digitais da folha de pagamentos de maneira incompleta), tal atitude configura verdadeiro *bis in idem*, pois o artigo 44, I e §2º da Lei nº 9.430/96, que também fundamentou a aplicação de multa de ofício agravada nestes autos, autoriza o seu agravamento quando arquivos digitais não são apresentados nos moldes solicitados.

Assim, argumenta, que embora as condutas que lhe atribuíram pudessem ser enquadradas em um mesmo dispositivo legal, a d. Fiscalização optou por aplicadas penalidades distintas, o que não merece subsistência.

Além disso, afirma que a multa estabelecida no artigo 12 mencionado, não se aplica aos casos de contribuições previdenciárias, na medida em que a Lei nº 8.218/91, com redação dada pela Lei nº 11.941/09, prevê multas específicas para as obrigações acessórias relacionadas com esse tipo de tributo. Assim, reafirma que essa é mais específica e cronologicamente mais recente do que aquela, razão pela qual é inaplicável a disposição legal persente nestes autos.

c.8) Multa em razão da suposta ausência de preparação da folha de pagamento com todas as remunerações dos segurados:

A Recorrente menciona que essa penalidade (ausência de indicação nas folhas de pagamentos dos valores pagos às pessoas jurídicas contratadas) configura, mais uma vez, *bis in idem* com a multa de ofício e aquela mencionada previamente, nos termos do Parecer PGFN/CAT nº 433/2010 e do Acórdão CSRF nº 9202-003.908, merecendo, portanto, ser cancelada.

2) Mauro Teixeira Sampaio:

O Recorrente aponta que, após apresentada sua impugnação, a 7ª Turma da DRJ/REC decidiu converter o julgamento em diligência, a fim de que a autoridade fiscal esclarecesse “se houve, no rol de responsáveis tributários, inclusão de diretores que não integravam o quadro societário das empresas em questão, na ocasião da ocorrência dos fatos geradores, justificando-a”, entre outros pontos (fls. 9.040-9.044).

Narra que, em atendimento ao despacho de conversão, a autoridade fiscal autuante reconheceu que houve erro na indicação dos responsáveis solidários (fls. 9.065-9.070), apontando a correção do polo passivo com sua respectiva exclusão.

Informa que, a despeito do teor da informação fiscal, o Acórdão proferido determinou a sua exclusão do polo passivo, em relação à obrigação principal, mas manteve sua responsabilização solidária no auto de infração lavrado para aplicação de multa por suposta ausência de apresentação e arquivos digitais da folha de pagamentos.

Afirma que a Turma de Julgamento, portanto, alterou o critério jurídico originalmente adotado no lançamento (responsabilização dos diretores com mandato vigente em 2016. Diz que é inequívoco que os julgadores *a quo*, ao constatarem o erro de direito cometido pela autoridade fiscal (imputação de responsabilidade a diretor não sócio à época do fato gerador), buscou retificar esse equívoco por meio da prolação de seu Acórdão.

Alega sua impossibilidade, pois o artigo 145 do CTN somente permite a alteração do lançamento tributário, em função de impugnação do sujeito passivo, recurso de ofício e/ou iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149 do mesmo código.

Ao citar a violação ao artigo 146 do CTN, apresenta seu fundamento no princípio da proteção à confiança, o qual assegura que eventual mudança nos critérios jurídicos somente pode produzir efeitos para fatos geradores posteriores ao lançamento revisto, sob pena de a nova interpretação surpreender e prejudicar o particular. Indica orientação nesse racional. via REsp nº 1.130.54RJ, julgado na sistemática dos recursos repetitivos e demais julgados deste Conselho.

Conclui, nesse ponto específico, que aquela Turma Julgadora adotou a equivocada postura de “consertar” o trabalho fiscal ao verificar suas deficiências, o que é definitivamente proibido, porquanto constitui uma transposição da competência outorgada às Delegacias de Julgamento (competências distintas, rígidas e exclusiva).

Além disso, o Recorrente argumenta que houve violação ao artigo 142 e 135 do CTN, eis que a autoridade fiscal limitou-se a afirmar a prática de atos que, supostamente, ensejariam a aplicação de multa contra a Rede D’Or São Luiz pelo não atendimento adequado à fiscalização, decorrente de relação jurídica distinta da tratada em seu recurso, sem, no entanto, imputar qualquer nexos causal entre eventuais atos cometidos por ele e a consequência jurídica de tais decorrentes.

Afirma que a responsabilidade solidária embasada no inciso I do artigo 124, combinado com o inciso VII do artigo 149, depende da comprovação de conexão entre a conduta dolosa, fraudulenta ou simulada desse terceiro, como o fato gerador da obrigação tributária. Nessa linha aponta o Acórdão nº 2201-003.553, desta Segunda Seção, o qual decidiu que o interesse comum no fato gerador ocorre quando há pluralidade de pessoas concorrendo para a prática do fato imponible, isto é, há de existir um liame

entre a conduta, comissiva ou omissiva, da pessoa física e a ocorrência do fato gerador – o que afirma, não ter ocorrido no presente caso.

Além disso, cita o Parecer Normativo COSIT nº 04/2018 para confirmar seu racional, uma vez que o Acórdão recorrido excluiu, de forma expressa, a sua responsabilização pelo fato gerador autuado, ou seja, a própria obrigação principal atinente aos autos de infração lavrados.

Aponta, ainda, que mesmo diante da hipótese do inciso I do artigo 124 do Código Tributário Nacional, é pressuposto para atribuição de solidariedade sua comprovação efetiva, não se mostrando admissível apenas a menção à tal dispositivo legal. Nesse sentido, transcrevem trecho do Parecer Normativo COSIT/RFB, de 10 de dezembro de 2018.

A partir do parágrafo 64, a Recorrente aponta a ausência de comprovação do nexos causal entre o fato gerador e a conduta dolosa, bem como do interesse comum para a configuração da responsabilidade. Após citar doutrina sobre o tema, indica mais uma vez o Acórdão nº 2201-003.353, desta Segunda Seção, cujo racional se aplica integralmente a essa argumentação.

Em relação ao artigo 135, III, do CTN, a Recorrente aduz que a mera transcrição do fundamento legal no relatório fiscal não tem o condão de atribuir a responsabilidade tributária a si. Menciona que esse é o entendimento reiterado do STJ, inclusive em sede de recurso repetitivo. Em outras linhas, há de se demonstrar que o sujeito passivo atuou, efetivamente, para a ocorrência do fato gerador e, ainda, que tenha atuado com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa.

Confirma sua afirmação ao indicar a Súmula 430 do STJ, a qual determina que o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. Respalda sua linha de defesa, a partir do parágrafo 99, com a menção e transcrição de precedentes deste Conselho.

O Recorrente, a seguir, deixa claro que – conforme ata de reunião de Conselho de Administração anexada à Impugnação, foi eleito diretor da Companhia tão-somente em 02/03/2016. Isso, por si só, já demonstra que não participava da sociedade quando da ocorrência do fato gerador das obrigações principais – e muito menos, da multa relativa aos arquivos digitais.

A partir do parágrafo 108, o Recorrente aponta que, nos quatro parágrafos dedicados a justificar a inclusão de terceiros no polo passivo das autuações fiscais, a autoridade autuante limitou-se a citar e transcrever os dispositivos legais que, em seu entendimento, permitiriam a responsabilização tributária dos diretores da Rede D'Or São Luiz, sem,

contudo, descrever os motivos pelos quais tais pessoas físicas estariam enquadradas nas situações colhidas por essas normas.

Alega, também, que além do grave vício de motivação, a d. Fiscalização deixou de cumprir seu ônus probatório; e que, nos termos do artigo 333 do Código de Processo Civil, a exemplo do Acórdão n.º 9303-002.619, da CSRF, é ônus do postulante a incentivo fiscal a prova das alegações que o faz.

Subsidiariamente, afirma que houve prejuízo ao seu direito de defesa, considerando a ausência de motivação das autuações, bem como a sua inconstitucionalidade pelo princípio da pessoalidade da pena.

3) **Otávio de Garcia Lazcano:**

As razões são idênticas a do responsável indicado no item 2). Vale a menção, ainda, que Otávio de Garcia Lazcano foi eleito diretor da companhia tão-somente em 02/03/2016.

4) **Heráclito de Brito Gomes Junior:**

As razões são idênticas a do responsável indicado no item 2). Vale a menção, ainda, que Heráclito de Brito Gomes Junior foi eleito diretor da companhia tão-somente em 02/03/2016.

5) **Paulo Junqueira Moll:**

As razões são idênticas a do responsável indicado no item 2).

6) **Sérgio Luiz Côrtes da Silveira:**

As razões são idênticas a do responsável indicado no item 2). Vale a menção, ainda, que Sérgio Luiz Côrtes da Silveira foi eleito diretor da companhia tão-somente em 02/03/2016.

7) **Pedro Junqueira Moll:**

O Recorrente inicia sua defesa narrando que, em decorrência do critério adotado pela autoridade autuante, qual seja, de responsabilização apenas dos diretores indicados na ata de eleição de 02/03/2016, ele não havia sido

incluído no polo passivos dos autos de infração, pois não integrava a diretoria da Rede D'Or nessa data.

Indica que, em atendimento ao despacho de conversão em diligência, em 26/4/2018, a autoridade autuante elaborou informação fiscal reconhecendo que houve erro na indicação dos responsáveis solidários (fls. 9.056-9.070). A intimação da informação fiscal foi promovida mediante o envio de sua cópia, por via postal, aos patronos da Rede D'Or São Luiz e dos diretores originalmente incluídos no polo passivo deste processo administrativo, conforme o aviso de recebimento de fl. 9.078.

Logo após, informa que os autos foram remetidos à Derat/SP, unidade da RFB de jurisdição da Rede D'Or São Luiz, que, na fl. 10.223 deste processo, solicitou que o autuante se manifestasse “quanto a necessidade de formalização de Termos de Sujeição Passiva Solidária e ciência do lançamento aos contribuintes incluídos a partir da Informação Fiscal como responsáveis tributários (itens 40/43).

Ainda nessa linha, aponta que, em seu despacho de devolução dos autos à Derat/SP (fl. 10.234), a autoridade fiscal não determinou a lavratura dos termos da sujeição passiva solidária e a ciência dos “novos” responsáveis solidários, como é seu caso.

Afirma, de maneira categórica, que não lhe foi oportunizado o direito de defesa – isto é, a apresentação de Impugnação. E, mesmo assim, o Acórdão recorrido determinou sua responsabilização solidária dos autos de infração. Informa, ainda, que também não foi intimado para interposição de recurso voluntário.

De toda forma, apresenta voluntariamente o recurso em julgamento, a fim de pleitear a nulidade de sua responsabilização por violação ao contraditório, ampla defesa e ao devido processo legal; pela impossibilidade de alteração do lançamento por erro de direito; e, subsidiariamente, o reconhecimento do decurso do prazo decadencial. Cita precedentes do CARF nesse sentido, inclusive, a Súmula nº 110 deste Conselho.

Por fim, apresenta as mesmas razões de direito já delineadas no item (2).

8) **Jorge Neval Moll Filho:**

As razões recursais são idênticas àquelas narradas no item acima (7).

9) **Pacific RDSL Participações S.A.:**

Em situação similar a dos itens (7) e (8), a Recorrente afirma que o primeiro ato administrativo, formalmente constituído nestes autos, que lhe cientificou da existência de um processo administrativo e da alegada responsabilidade tributária, foi a sua intimação e ciência do proferido Acórdão. Informa, ainda, que o Acórdão recorrido lhe atribuiu responsabilidade tão-somente em relação ao suposto descumprimento de obrigações acessórias.

Argumenta, logo em seguida, pelo total descabimento de sua responsabilização solidária imputada pelos artigos 124, I, do CTN e 30, IX, da Lei nº 8.212/91 a todo o crédito em discussão. Reitera que tal fato não implica em reconhecimento da extensão da responsabilidade solidária a todo o crédito tributário.

Em suas razões de defesa, apresenta argumentos similares aos dos itens 2), 7) e 8), com os seguintes pontos de acréscimo: (i) ocorrência dos fatos geradores em discussão (2012) prévios à sua constituição/existência (22/01/2015); (ii) impossibilidade de responsabilidade tributária com base no artigo 30, IX da Lei nº 8.212/91 (cita precedentes deste Conselho); (iii) existência de verdadeira desconsideração da personalidade jurídica; (iv) aplicação do artigo 112 do CTN, em caso de empate de votos no julgamento, para afastamento das penalidades agravadas; e (v) vedação ao confisco.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, a partir das fls. 11.185, apresenta suas contrarrazões aos instrumentos recursais e seu Recurso de Ofício, conforme razões de fato e de direito abaixo sintetizadas:

1) Sobre as alegações preliminares do Recorrente (Rede D'Or São Luiz):

Em relação a nulidade relativa a violação ao princípio da autonomia dos estabelecimentos, a Procuradoria acolhe e reforça os argumentos da decisão recorrida ao transcrever que “(...) o contribuinte autuado não só é a matriz, como também é o centralizador das atividades do empreendimento, dado que é responsável pela escrituração contábil fiscal de todos os estabelecimentos. Além disto, entregou ao fisco folhas de pagamento da Rede D'Or, sem sequer segregar os respectivos estabelecimentos, impossibilitando ao fisco discernir origem, por unidade hospitalar, de cada um deles, dando ensejo, assim, ao lançamento conjunto em nome da matriz”.

Quanto à alegação de decadência, manifesta-se que a questão somente pode ser apreciada após avaliação do mérito da autuação, razão pela qual deixa a questão postergada para o momento que entende adequado.

Em relação à preliminar de incompetência da fiscalização para reconhecer vínculo empregatício, a Procuradoria recorda, logo no início de sua exposição, que o Supremo Tribunal Federal, na ADIN nº 3.395, concedeu liminar

(referendada pelo Plenário), com efeito *ex tunc*, suspendendo “(...) toda e qualquer interpretação dada ao inciso I do artigo 114 da CF, na redação dada pela EC 45/2004, que inclua na competência da Justiça do Trabalho, a ‘apreciação de causas que sejam instauradas entre o Poder Público e seus servidores, a ele vinculados, por típica relação de ordem estatutária ou de caráter jurídico-administrativo”.

Afirma que a atuação da Receita Federal do Brasil está respaldada pelo artigo 2º da Lei n.º 11.457, bem como pelo artigo 33 da Lei n.º 8.212/91. Cita, ainda, precedentes do Superior Tribunal de Justiça e do Tribunal Superior do Trabalho. Por fim, aponta que a fraude praticada pela empresa autoriza a incidência do artigo 9º da CLT, bem como o artigos 118, I, e 149 do CTN, e o artigo 229, §2º, do Decreto n.º 3.048/99.

2) Mérito:

2.1) Da remuneração por meio de *Employee Stock Options Plan*:

Após ponderar e citar doutrina sobre o tema, a Procuradoria aduz que os beneficiários que adquirem ações, no bojo de um plano de *Stock Options*, não são investidores com os quais a companhia faz negócios em condições favorecidas, mas empregados, administradores e executivos de fundamental importância para o sucesso de negócios.

Sobre o contexto de risco envolvido neste tipo de Plano, o deslocamento entre os resultados do empreendimento e o valor de mercado das ações de uma empresa não pode ser assumido como regra. É exceção que se afigura em caso de crise sistêmica do mercado financeiro. Dessarte, “diferentemente de um terceiro não relacionado que adquire ações em bolsa de valores, cujo conhecimento dos fatos relativos à empresa investida é limitado aos informes por ela emitidos, aos fatos relevantes de comunicação compulsória e às notícias veiculadas pela imprensa, um diretor estatutário ou empregado, que, literalmente, compõe a empresa, não apenas têm plena ciência das decisões tomadas na empresa, mas, muitas vezes são eles próprios responsáveis pela tomada dessas decisões, determinando os rumos do empreendimento”.

Arremata sua argumentação, ao dizer que o risco a que se submete um colaborador que opta por aderir à remuneração baseada em opções de compra de ações corresponde ao risco que é inerente a qualquer parcela da remuneração variável, em função dos resultados.

Enfatiza, ainda, que “em nenhum dos casos afigura-se risco propriamente dito, pois não há possibilidade de os beneficiários suportar perdas, uma vez que não pagou pelas opções que lhe foram outorgadas. Recebeu-as a título gratuito e, portanto, o pior dos cenários será não auferir nenhuma parcela da remuneração variável, que se vincularia ao resultado não concretizado. Daí, a sua

adequação ao conceito de remuneração prevista no artigo 22 da Lei nº 8.212/91.

No caso em concreto, aponta que o plano de opções de ações da Recorrente previa resgates anuais, por períodos de cinco anos consecutivos. Afirma que “a repetição uniforme, por cinco anos consecutivos, é apta a caracterizar a habitualidade exigida pelo constituinte, e, portanto, ficam preenchidos os requisitos para que os pagamentos subsumam-se ao conceito de remuneração.

Em relação ao risco de mercado, que se caracterizaria posteriormente ao resgate da ação, a Procuradoria o declara irrelevante para determinar a incidência da contribuição previdenciária, pois o fato gerador da incidência desta já se aperfeiçoou e, por consequente, cessou o vínculo entre prestador-empresa”.

Além disso, refuta as alegações da Recorrente e qualifica como “erro fundamental” identificar o respeito à legislação societária com o aventado caráter mercantil das *stock options*. Afirma que não existe a “figura jurídica” instrumento de alinhamento de interesses e, tampouco, tal teria natureza mercantil.

A Procuradoria, ainda, diz ser necessário “corrigir” a afirmação de que há onerosidade nas opções concedidas no plano em comento. Com a necessária vênua, indica que as opções de compra de ações são recebidas gratuitamente. Eventual desembolso ocorrerá somente no caso de exercício de opção, isto é, o “desembolso será contraprestação para compra de ações, não de opções”. Nessa linha, afasta o requisito do risco, considerando que não há qualquer valor investido nas opções.

Reforça que a oferta de bens por preço subsidiado, por si, consiste em remuneração sob a forma de utilidade, “cuja base de cálculo corresponde à diferença entre o valor do instrumento patrimonial e o valor pelo qual foi adquirido pelo beneficiários, deságio este suportado pela companhia”.

Por fim, observa que, “ao contrário do que deduzido no recurso, a fiscalização examinou os contratos de opção de compra de ações oferecidos pelo autuado aos seus empregados. Às e-fls. 186/189, consta justamente essa análise. E a partir desse exame concluiu corretamente pelo caráter remuneratório do programa de *stock options*”. Cita precedentes deste Conselho.

2.2) Da necessidade de requalificação dos rendimentos. Verbas remuneratórias. Pessoas jurídicas interpostas:

Inicialmente, a Procuradoria entende ser essencial a interpretação do artigo 129 da Lei nº 11.196/05. Para tanto, além de transcrever o dispositivo, insere fala do Presidente do TST, em matéria veiculada em mídia de ampla veiculação.

Afirma que a “lei veio para confirmar a legalidade da contratação de prestadores de serviço, desde que o trabalho não seja realizado na forma do artigo 3º da CLT. Uma vez caracterizada uma relação de emprego, nada muda”. Cita precedentes do TST nessa linha.

Argumenta que a caracterização do vínculo empregatício independe de contrato ou mesmo da legalidade da forma contratada pelas partes. Em seu entendimento, cita que o artigo 129 da mencionada lei não pode servir de abrigo para interposição fraudulenta de pessoas, sob pena de violar as normas basilares do direito previdenciários e trabalhista, tornando inócuos os direitos constitucionalmente assegurados aos trabalhadores.

A partir do item III.2 de suas contrarrazões, a Procuradoria inicia a análise dos elementos constitutivos da relação de emprego, no caso em concreto.

Após citar doutrina sobre o tema, refuta o argumento da Recorrente de que os autos de infração seriam nulos pelo erro na base de cálculo (inclusão de notas-fiscais que não correspondiam a serviços médicos). Ao referendar o Acórdão recorrido, aponta que os equívocos “advieram da recusa do autuado em colaborar com a administração, deixando de colacionar a documentação necessária para que a fiscalização individualizasse cada um dos profissionais de saúde cuja relação de emprego foi identificada. Destarte, a alegação já merece rejeição sob pena de permitir o contribuinte se aproveitar da própria torpeza”.

Sobre o requisito da onerosidade, a Procuradoria afirma inexistir dúvida sobre tal, porquanto “a prestação e serviços era remunerada. Assim, não há dúvida quanto à onerosidade da relação estabelecida, pois a prestação de serviços era remunerada. Questionamentos podem eventualmente surgir quanto à identificação do sujeito passivo, mas não quanto à existência da remuneração”.

Quanto ao requisito da pessoalidade, aponta que “a questão sensível é determinar se houve a contratação de pessoas jurídicas, tal como defende o recorrente, ou se foram contratadas pessoas físicas e a pessoa jurídica é mera simulação”.

Nessa linha, referenda, acolhe e transcreve os fundamentos da decisão recorrida. Indica ,ainda, que – diversamente do que a recorrente alega, os profissionais não poderiam se fazer substituir sem qualquer penalização. Para tanto, aponta e transcreve os documentos relativos a escalas médicas e mensagens eletrônicas do responsável por encaminhá-las. Reforça isso com o fato de que é o hospital quem verifica, autoriza e credencia os profissionais que lhe poderão prestar serviços (e não no crivo das sociedades contratadas). Em suas palavras, “trata-se de indício veemente de interposição artificial da pessoa jurídica”.

Em relação ao requisito da não-eventualidade, delineia que “a fiscalização verificou que a prestação de serviços se fazia com habitualidade, porque se

tratava do mesmo serviço, que, não bastasse, era essencial à execução do objeto social da empresa contratante, em verdade constituía a atividade-fim da sociedade atuada”. Cita decisão do Tribunal Regional do Trabalho sobre o tema, além de transcrever parágrafos do relatório fiscal e do Acórdão recorrido que fundamentam a não-eventualidade.

Sobre o requisito da subordinação, inicia sua fala sobre a noção de subordinação estrutural. Para a Procuradoria, “o reconhecimento da subordinação estrutural é a resposta do ordenamento jurídico diante do surgimento de novas formas de trabalho”.

Após discorrer sobre o tema, afirma que “a subordinação caracterizadora da relação empregatícia deve ser aferida com base na atividade desempenhada pelo trabalhador e a natureza dessa atividade, se essencial ou não ao funcionamento da estrutura organizacional do empregador, dispensando, para sua configuração, a existência de ordem direta (da subordinação direta) do empregador. Cita precedentes do TRT nessa linha.

Conclui que os médicos (pessoas físicas) estavam totalmente inseridos na estrutura operacional da empresa. Afirma que “não tinham autonomia para definir (i) a forma de exercer suas atividades, pois estavam submetidos a direção de Chefe de Equipe e cadeia hierárquica, bem como ao Regimento Interno das unidades hospitalares; (ii) quais pacientes atender; (iii) escolher seus auxiliares; e (iv) o tempo de atendimento dos pacientes”. Confirma a afirmação ao mencionar os documentos internos obtidos pela fiscalização, os quais foram referenciados na decisão recorrida.

Cita, ao final, Acórdão desta Seção, de relatoria do Conselheiro Denny Medeiros da Silveira.

2.3) Alegação de vício no lançamento – aferição indireta:

Após discorrer sobre o tema e citar precedentes sobre o tema, a Procuradoria conclui que “o contribuinte não apresentou todos os documentos solicitados pelo fisco para efeito de corrigir os registros contábeis que deram origem ao lançamento, enquadrando-se, pois, na hipótese de aferição indireta, nos termos do artigo 33, §3º, da Lei nº 8.212/91.

2.4) Das diferenças de folhas de pagamento:

A Procuradoria afasta o argumento recursal do contribuinte ao se apoiar na decisão recorrida, a qual não acolheu “a nova tese, porque precluso o direito para fazê-lo, dado que não se evidenciaram quaisquer das hipóteses do §4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, que autorizassem acolhida de novas teses e/ou elementos fora do prazo da impugnação inicial”.

Ao final, menciona que “a documentação mencionada em sede recursal é a mesma já analisada pela Delegacia Regional de Julgamento. Assim, devem ser mantidos os fundamentos da decisão de primeira instância”.

2.5) Improcedência das divergências de FAP lançadas de ofício em razão de erros matemáticos na apuração:

Aduz que o recorrente não possui razão. Como colocado pela decisão de primeira instância, afirma que erros matemáticos, referentes à determinação da base de cálculo, são suscetíveis de correção de ofício. Uma vez corrigido, o lançamento subsiste na parte remanescente.

2.6) Do pedido de desqualificação da multa para as operações de “pejotização” e *stock option*:

Ao referendar, acolher e transcrever as razões do Acórdão recorrido, a Procuradoria afirma que “uma vez restando caracterizada a ilicitude do negócio jurídico, entabulado para escamotear a real situação dos segurados em tela e não havendo os impugnantes comprovado a inexistência dos fatos apontados, está a fiscalização autorizada a qualificar a multa nos termos do §1º do art. 44, da Lei 9.430/90”.

Não houve apresentação de razões, bem como manifestação sobre os recursos voluntários dos responsáveis tributários eleitos no processo administrativo tributário e suas respectivas alterações pelo conteúdo do Acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Rigo Pinheiro, Relator.

Por serem tempestivos e cumprirem os requisitos de admissibilidade, conheço dos Recursos interpostos pela contribuinte principal e pelos responsáveis solidários, a fim de promover seu adequado julgamento. Nessa linha, também, conheço do Recurso de Ofício relativo à matéria exclusiva de exclusão dos responsáveis tributários, conforme Acórdão da decisão ora recorrida.

Como se trata de processo administrativo tributário complexo e extenso (número de matérias em julgamento, bem como de sujeitos passivos), optarei por realizar a redação do voto em tópicos distintos, para melhor visualização das razões de fato e de direito que aqui serão delineadas.

Iniciemos, portanto, com o julgamento do Recurso Voluntário da Contribuinte principal – Rede D’Or São Luiz, para, posteriormente, tratarmos dos instrumentos recursais dos responsáveis tributários.

Por lógica processual, julgaremos, primeiramente, as matérias preliminares.

REDE D'OR SÃO LUIZ

1) Preliminares:

1.a) Decadência (janeiro a maio de 2012): pagamentos realizados a pessoas jurídicas prestadoras de serviços médicos e *stock option*:

Conforme verificado, tanto nas alegações da Recorrente (Rede D'Or) quanto nas razões do Acórdão recorrido, há divergência de aplicação da regra decadencial nessa parcela específica de crédito tributário.

Os Julgadores da DRJ entenderam por bem manter a aplicação do artigo 173, I, do CTN, considerando que o crédito tributário lançado sobre os pagamentos realizados a PJs e plano de *stock option* encontra-se permeado de ação volitiva de dolo, fraude e simulação. O Órgão fundamentou sua orientação, considerando o conteúdo do Relatório Fiscal. Em seus dizeres: (i) “está claro o dolo uma vez que um contrato é o ajuste em partes que apresentam conjunção de valores e intenção; (ii) está clara a fraude porque os contratos são a materialização da ilicitude; (iii) está claro o conluio uma vez que participam do processo o REDE D'OR e os Diretores empregados consignatários dos contratos de *stock option*”. O mesmo racional foi utilizado para a “pejotização”.

Em contraponto, e conforme já narrado em sede de Relatório deste voto, a Recorrente refuta a aplicação do artigo 173, I, do CTN, porquanto não foi comprovada a prática de atos dolosos e fraudulentos, com o fim de evitar a ocorrência de fatos geradores. Mera transcrição dos fundamentos legais e suposições abstratas não trariam a incidência da norma.

Em relação à “pejotização”, além de não comprovados os requisitos acima indicados, discorre que a prática é usual no mercado de saúde e tem sido amplamente admitida pela Justiça do Trabalho.

Em relação ao plano de *stock option*, fundamenta que se trata de uma ação com permissivo legal expresso no artigo 168, parágrafo 3º, da Leis das S.A., além de ser um instrumento comumente utilizado pelas companhias com finalidade de promover um melhor alinhamento entre seus interesses e os dos empregados diretores.

Afirma que o plano possui caráter mercantil, que sempre o tratou de forma clara e transparente, seja por meio das notas explicativas inseridas em suas demonstrações financeiras, que são disponibilizadas no sítio eletrônico da companhia, seja por meio dos próprios lançamentos contábeis relacionados a tais operações (o qual teria sido confirmado pelo Relatório Fiscal). Cita precedentes do CARF nessa linha (Acórdão 2401-004.467, sessão de 16/08/2016).

Por fim, indica o processo administrativo nº 10166-730.893/2017-39, lavrado em face da Recorrente e com cobrança de contribuições previdenciárias sobre seu plano de *stock option* (2013 e 2014), no qual a autoridade fiscal não aplicou a multa de ofício qualificada, com preclara mudança de alteração de entendimento.

Para este Conselheiro, razão assiste à Recorrente.

O primeiro ponto que entendo ser necessário ponderar é que, aqui, estamos diante de uma simples e clara divergência de interpretação da legislação tributária. Notem: não estamos

aqui a discutir laudos para isenção elaborados de maneira fraudulenta, notas-fiscais “calçadas”, adulteração de nomenclatura fiscal etc. Não; estamos a discutir possíveis interpretações de aplicabilidade de legislação societária, trabalhista e, sobretudo, tributária.

Essa divergência que menciono resta estampada ao levantarmos uma série de Precedentes deste Conselho sobre os dois temas.

Sobre “pejotização”, por exemplo, encontrei os Acórdãos n.ºs 2401-005.900 e 2201-004.378, de Hospitais da rede da Contribuinte principal, nos quais restaram canceladas cobranças nesta exata matéria. Os Acórdãos n.ºs 2402-007.200, 2401-005.900, 2201-004.538, 2401-011.244, 2301-005.788, 2201-004.539, 2301-005.823, 2803-003.815, também cancelaram lançamentos idênticos. Isso sem falar no recente julgamento, no STF, de inconstitucionalidade da Súmula n.º 331 do TST (ADPF n.º 324 e RE n.º 958.252), aplicada pela autoridade autuante para presumir a ilicitude da conduta da Recorrente.

Em relação ao plano de *stock option*, a recíproca é verdadeira. Os Acórdãos n.ºs 2301-005.771, 2301-005.007, 2301-005.006, 2401-003.044, refletem decisões que cancelaram créditos tributários desse tipo. Há, inclusive, decisão recente do TRF 3ª Região afastando a incidência tributária neste tipo de plano (4ª Turma, ApCiv – APELAÇÃO CÍVEL – 5000421-83.2018.4.03.6100, Rel. Desembargador Federal MARLI MARQUES FERREIRA, julgado em 17/02/2020, e – DJF3 Judicial 1 DATA: 26/02/2020).

In contrario sensu, em relação à “pejotização”, foram encontrados os seguintes Acórdãos: 2401-006.810, 2202-009.796, 2401-010.803, 2202-010.130, 2202-009.606 e 2201-010.445. Quanto ao plano de *stock option*, citam-se: 2402-011.012, 2402-011.011, 2201-010.522, 2301-005.772 e 2301-003.597.

Observem, então, a divergência de entendimentos sobre as matérias discutidas tanto neste Órgão administrativo quanto no Poder Judiciário. Sabe-se bem que cada processo possui suas características, fatos, provas etc; mas todos circundam e permeiam o mesmo pano de fundo: a discussão sobre a interpretação da legislação tributária, societária e trabalhista sobre tais.

A premissa aqui que se coloca é que a simples divergência de interpretação entre Fisco e contribuinte não pode ser “gatilho” para aplicação da qualificadora da multa de ofício. E essa premissa independe da resolução do mérito da questão, ao avaliarmos o cenário jurisprudencial acima exposto.

Com base nessa premissa, afasta-se o caráter doloso de uma conduta praticada em um cenário de dúvida quanto ao resultado de sua interpretação. Não se trata de uma dúvida qualquer, mas de uma dúvida razoável, considerando a existência de precedentes que apontam a conduta como um exercício regular de direito.

Em outras linhas, o contribuinte que age – respaldado por uma interpretação possível/provável de seu direito, assim o fez, no máximo, com base em uma dúvida razoável, mas nunca com o intuito de lesar os cofres públicos. Tal ambiguidade interpretativa deveria afastar, por si só, a caracterização do dolo com base no princípio do *in dubio pro reo*, materializada no art. 112 do CTN.

Essa premissa, se bem nos atentarmos, caminha de mão dadas com a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda (CARF), segundo a qual a aplicação da multa qualificada demandaria que o Fisco comprove “o evidente intuito de fraude do sujeito passivo” (Súmula CARF n. 14).

Reitero: mera divergência interpretativa não é fundamento suficiente para aplicação da qualificadora da multa de ofício.

Não fosse isso suficiente, a autoridade fiscal, com a devida vênia, é frágil ao fundamentar a aplicação dessa regra. Parece-me que justificar: (i) o dolo com uma simples menção ao contrato; (ii) a fraude, porquanto os contratos a materializam; e (iii) o conluio pelo fato de que a Recorrente, pessoas jurídicas, Diretores e beneficiários participaram do processo. Em minha concepção, tal afirmativa está longe de demonstrar, efetivamente, a ocorrência dos tais requisitos de aplicabilidade.

Recordemos: trata-se aqui de multa que implica em representação fiscal para fins penais. Não é matéria simples ou corriqueira, trata-se de comunicação de crime, que será investigado pelas autoridades policiais. A mera divergência interpretativa, sem solidez e necessária solidez na comprovação dos requisitos de dolo, fraude conluio, não merece desaguar em um processo criminal. O prejuízo, não só ao contribuinte, mas ao cidadão, é em demasia irregular.

Firmada essa premissa, devemos avaliar a aplicabilidade do artigo 150, §4º, do CTN, ao caso concreto.

A Recorrente foi cientificada da lavratura dos autos de infração em 09 de junho de 2017. Tanto assim o é, que as competências de janeiro a maio de 2012, relativas a outras rubricas, não foram lançadas pela autoridade fiscal e tiveram parcela cancelada pelo Acórdão recorrido.

Diante do exposto, voto para dar provimento ao Recurso Voluntário da Rede D’Or, a fim de reconhecer a extinção do crédito tributário, relativo ao período de janeiro a maio de 2012, sobre as parcelas lançadas sobre o plano de *stock option* e imputação de “pejotização”.

1.b) Nulidade da parcela dos autos de infração que se refere à imputação de “pejotização”. Incompetência do auditor fiscal da RFB para o reconhecimento do vínculo de emprego:

Em relação a essa preliminar, razão não assiste à Recorrente.

A atuação da Receita Federal está respaldada pelo artigo 2º da Lei 11.457, o qual transcrevo:

“Art. 2º Além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita Federal, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição”.

Nessa mesma linha, a atuação da autoridade fiscal, também, encontra respaldo no artigo 33 da Lei 8.212/91:

“Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos”.

Como pontuado nas contrarrazões da Recorrida: “A análise dos dois dispositivos esclarece o âmbito de atuação de cada órgão. Enquanto a Justiça do Trabalho julgará, em caráter definitivo, litígios que envolvam empregados e empregadores; cabe à fiscalização tributária tão-somente lançar e cobrar as contribuições sociais devidas, ainda que para isso tenha que investigar a relação laboral”.

Ante ao exposto, voto para afastar a preliminar discutida neste tópico, com manutenção da decisão recorrida, a qual concluiu pela legitimidade dos agentes da fiscalização previdenciária para lançar as contribuições ora discutidas.

1.c) Nulidade dos autos de infração. Violação ao princípio da autonomia de estabelecimentos:

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente argui que há nulidade dos autos de infração, pois, embora seus estabelecimentos sejam considerados autônomos para fins previdenciários, nos termos do artigo 225 do Decreto nº 3.048/99 e das GFIPs anexadas a estes autos (fls. 240-245), as exigências foram formalizadas de “forma unificada contra todos os estabelecimentos da contribuinte”.

O Acórdão recorrido afastou tal preliminar ao afirmar que “o contribuinte autuado não só é a matriz, como também é o centralizador das atividades do empreendimento, dado que é responsável pela escrituração contábil fiscal de todos”. A decisão consigna, ainda, que as folhas de pagamento foram apresentadas à fiscalização de forma unificada, sem qualquer prejuízo à defesa da Recorrente.

Ao analisar o Relatório Fiscal (parágrafos de 8 à 10), há notícia de que houve, sim, faculdade no TIF 6/2017, de eleição da forma dos documentos ali solicitados. Não houve menção, ali, de que a Recorrente operava sua contabilidade de forma centralizada, mas sim que tão-somente optou por esse formato.

Ainda, nos termos do relatório fiscal, aponta que a Recorrente apresentou o arquivo de folha de pagamentos, no qual constatou-se que foram entregues dados de apenas seis estabelecimentos. Já em relação à GFIP, a contribuinte transmitiu para 34 estabelecimentos. Por tal motivo, foi lavrado o termo de constatação de descumprimento de intimação (I.5.a. Item I.1 do TIF nº 06/2017).

É de se observar, então, que houve dificuldade para obtenção de tais informações – inclusive, com lavratura de penalidade específica para tanto. Diante desse cenário, e não havendo proibição expressa de que o lançamento de ofício seja feita de forma centralizada na

hipótese em julgamento, bem como prejuízo ao exercício do direito de defesa da Recorrente, voto por afastar a preliminar em debate e manter o decisório recorrido.

2) Mérito:

2.a) Da “pejotização”: terceirização da atividade-fim e caracterização de vínculo empregatício entre a Recorrente e os profissionais médicos (sócios) de pessoas jurídicas contratadas:

Apesar de ser tema conhecido por essa Turma, este processo administrativo tributário merece atenção em seus detalhes para fins de caracterização, ou não, da aludida “pejotização” e do vínculo empregatício entre a Recorrente e os profissionais médicos (sócios) de pessoas jurídicas contratadas.

Iniciemos pela transcrição do trecho do Acórdão recorrido, o qual trata sobre o tema e cujo conteúdo entendeu por bem manter o lançamento do crédito tributário:

“Neste sentido, a auditoria fiscal debruçou-se sobre o regimento interno, manual dos médicos e código de conduta, todos elaborados pelas diversas unidades da Rede d'Or, por meio dos quais identificou:

- a) controle dos profissionais pela diretoria técnica e supervisor médico;
- b) credenciamento obrigatório do profissional junto à referida diretoria, que tem o poder de aprová-los ou não, traduzindo a verdade material de que as supostas empresas contratadas não são livres para enviar qualquer profissional na área contratada, mas, somente aqueles previamente credenciados e aprovados pela administração do hospital;
- c) restrições à livre atividade do profissional médico:
 - > fixação de "tempo de observação" dos pacientes;
 - > proibição de concessão de amostras grátis a pacientes e/ou familiares;
 - > definição de "tempo de atendimento" dos plantonistas, que deverá ocorrer no menor intervalo possível;
 - > o ambulatório é gerido pelo hospital, sem qualquer participação do contratado. É a unidade hospitalar que controla a agenda de consultas; a confirmação de presença de pacientes; o preparo prévio dos prontuários; os procedimentos de enfermagem e administrativos necessários. O mesmo ocorre em relação à marcação de exames, cirurgias e quaisquer serviços realizados no hospital;
 - > os cirurgiões são compelidos a utilizar os serviços de anestesia do hospital;
 - > o hospital define a forma de utilização dos materiais cirúrgicos, determinando ao cirurgião o uso estrito somente dos diretamente adquiridos pelo hospital, coibindo a aquisição de terceiros, alheios à relação hospital/fornecedor;
 - > a escala de plantões tem de ser aprovada pelos coordenadores/supervisores do hospital;
 - > são obrigados a atender todos os pacientes do hospital que optarem por seus serviços, trabalhando, inclusive, sob regime de sobreaviso em relação aos mesmos, independentemente de estar na escala;

> os contratos com as supostas pessoas jurídicas, apresentados à fiscalização, são padrões, idênticos, sem possibilidade de interposição de vontades da outra parte, senão de os assinar na forma e parâmetros definidos unilateralmente pelo hospital.

Assim, **não se trata de mera contratação de pessoas jurídicas para prestação de serviços de saúde**, como quer fazer crer a impugnante.

Os referidos profissionais de saúde, não por mera abstração, como alega a defesa, **mas por estrita imposição contratual**, como acima exposto, subsumem-se às restrições e controles rígidos de seu agir, estabelecidos pelas unidades hospitalares.

Cristalizado, portanto, **o direcionamento de suas atividades**, inclusive, em áreas que deveriam ser da estrita competência do profissional, como é o caso de fixação de "tempo de atendimento" e "tempo de observação" dos pacientes, das interferências nas relações médico-pacientes (a concessão de amostras grátis de medicamentos, que é praxe na atividade médica, deveria competir, exclusivamente, à deliberação do profissional, decidindo ou não pela conveniência ou oportunidade, sem restrições de qualquer ordem. Logo, sua coibição evidencia o poder de mando do tomador); impossibilidade de escolha de seus auxiliares (caso dos cirurgiões, em relação aos anestesistas); limitações de material a ser utilizado nos procedimentos.

Daí decorre que **a autonomia de vontades do labor não é, de certo, plena, restando caracterizada a verdadeira subordinação jurídica** aos ditames e interesses do tomador dos serviços.

Some-se a isto o fato de a suposta pessoa jurídica contratada **não poder disponibilizar qualquer profissional de seus quadros para atender às demandas do contrato. Somente aqueles previamente cadastrados e, ainda, submetidos ao crivo da aprovação da diretoria técnica**, podem laborar nas unidades contratantes, plasmando-se, em consequência, a estrita pessoalidade da prestação dos serviços em tela.

Quanto a não eventualidade, esta se traduz pelo exercício do labor pelos referidos profissionais na atividade finalística da tomadora dos serviços, nos moldes do § 4º do art. 9º do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/912. Neste sentido, trata-se de fato incontestado no presente caso, dado que são profissionais de saúde, laborando para unidades hospitalares.

De notar-se que não se põe aqui em discussão a recente vertente de entendimento do STF, da possibilidade de terceirização de serviços em atividades fins, mesmo antes da edição da Lei nº 13.429/2017. (GRIFEI)

O que se tem em mesa é o poder dever de o fisco constituir o crédito, pelo lançamento, exigindo contribuições sociais incidentes sobre serviços prestados por segurados empregados, uma vez identificados os requisitos, que caracterizam estes últimos, na forma como desempenham suas atividades nas unidade tomadora de seu labor, caso dos autos.

E a fiscalização assim o fez com lastro tanto no princípio da primazia da realidade, que prevalece nas relações de trabalho e, por extensão, previdenciárias, quanto no regramento do § 2º do art. 229 do RPS

Assim, uma vez identificados os requisitos de caracterização das atividades exercidas como sendo decorrentes de prestação por segurados empregados, caso dos autos, o fisco é compelido a lançar as contribuições sociais nos moldes entabulados no processo ora em mesa, a fim de tornar possível sua cobrança pela Fazenda Pública.

Não é mister verificar, como quer a defendente, a situação das supostas pessoas jurídicas e sua constituição regular de per si. Basta que se constatem os requisitos elencados na supracitada lei previdenciária de custeio, quais sejam: prestação de

serviços não eventuais, mediante subordinação e remuneração, fatos que restaram evidenciados nos autos.

Tratou-se, in casu, da repudiada "pejotização", prática empresarial ilícita consistente na contratação de pessoas físicas para prestação de serviços, sob o manto pessoa jurídica, constituídas com o fito de descaracterizar a relação de emprego.(GRIFEI) Substitui-se o contrato de trabalho pelo contrato de prestação de serviços firmado entre pessoas jurídicas, atitude claramente infringente às disposições da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT.

Apesar da nulidade dessa espécie contratual, que deflui do art. 9º da mesma CLT, essa modalidade de negócio jurídico tem se afigurado cada vez mais corriqueira, sobretudo entre profissionais eminentemente intelectuais e os tomadores de seus serviços, sobretudo para diminuir a incidência de tributos e demais encargos típicos da relação de emprego.

Na hipótese vertente, controverte-se a validade dos contratos de natureza cível, firmados entre a autuada e as pretensas sociedades, pessoas jurídicas constituídas pelos profissionais de saúde, tendo estes últimos, ao fim e ao cabo, sido os reais prestadores de serviço ao hospital contratante que, inclusive, como verdadeiro empregador, assume o risco da prestação, vez que, em regra, os serviços são prestados em nome da rede hospitalar.

Dessarte, inafastável a conclusão de que a atitude é ilícita e destinada a fraudar direitos trabalhistas e previdenciários.

A ausência da identificação de cada profissional envolvido decorreu da recusa da própria autuada em disponibilizar a relação nominal dos referidos trabalhadores, alegando impossibilidade de fazê-lo, já que se tratava de contratação de pessoas jurídicas e não de pessoas físicas.

Ocorre que, como salientado pela auditoria, para trabalharem nas unidades hospitalares, referidos profissionais, necessariamente, tinham de ser cadastrados e aprovados, previamente, pela diretoria do hospital respectivo, detendo, em consequência, cada uma destas unidades, o controle sobre os mesmos profissionais pessoas físicas, podendo, assim, perfeitamente, identificá-los.

Logo, não prospera a alegação de que os registros contábeis das pessoas jurídicas, utilizados pelo fisco na obtenção dos valores pagos, não possibilitam a identificação dos profissionais, dado que referida impossibilidade foi gerada pela impugnante, não podendo se aproveitar da própria torpeza para se eximir do dever legal ora imposto.

A argumentação de que lhe foi facultado exibir documentos por amostragem não se aplica à apresentação da relação nominal dos profissionais de saúde que lhe prestaram serviço. Consoante documento de fl. 349 dos autos, onde se reproduz o e-mail do fisco à empresa, a apresentação, por amostragem, em relação ao demandado no termo de intimação fiscal nº 5/2017, onde, dentre outros, se requer a referida relação nominal de trabalhadores, foi concedida tão somente para Notas Fiscais de Serviço e contratos de prestação de serviços.

De mesma sorte, não procede o argumento de nulidade do crédito apurado, porque o fisco incluiu no lançamento valores relativos a outras atividades, que não as de profissionais de saúde.

Dada a impossibilidade de identificação dos profissionais, como acima especificado, houve, na verdade, no caso em apreço, lançamento por aferição indireta da remuneração dos obreiros, consoante itens 468 e 469 do relatório fiscal, uma vez que sua contabilidade não discrimina os referidos trabalhadores, mas se refere tão somente às pessoas jurídicas.

Nestas condições, **a prova se inverte, à luz do disposto no art. 33, § 6º da Lei 8.212/91, cabendo a impugnante demonstrar se**, dentre as importâncias contabilizadas nas referidas contas, há valores que não aqueles destinados à remuneração dos profissionais em questão, ônus do qual a autuada se desvencilhou apenas parcialmente, quando apontou a inclusão de empresas não relacionadas com as atividades em tela, que foram, prontamente, reconhecidas como indevidas pelo fisco, com proposta de exclusões dos valores a elas relativos, consoante nova tabela de fl. 9.061, que ora se acolhem.

De notar-se que as importâncias, que ora se excluem, não maculam de nulidade o crédito constituído. Ao contrário, confere-lhe liquidez e certeza, evitando a exigência de exações indevidas, diante de provas carreadas pela impugnante.

Rejeitam-se, assim, os argumentos da defesa para afastar a relação jurídica previdenciária configurada, acolhendo-se tão somente as exclusões dos valores comprovadamente demonstrados pela defesa e atestados pela fiscalização, conforme tabela fl. 9.061, em sua diligência, como estranhos ao feito”.

O primeiro ponto que se roga atenção é sobre a afirmação feita pela decisão recorrida, quando menciona que: *“(...) De notar-se que não se põe aqui em discussão a recente vertente de entendimento do STF, da possibilidade de terceirização de serviços em atividades fíns, mesmo antes da edição da Lei nº 13.429/2017”*.

Para tanto, este Conselheiro analisou atentamente o Relatório Fiscal. Peço vênia, portanto, para indicação dos pontos sensíveis para este julgamento, ao contrário da afirmação acima transcrita do Acórdão recorrido:

- 3) No capítulo III, a fiscalização inicia sua argumentação sobre “TERCEIRIZAÇÃO OU INTERMEDIÇÃO DE MÃO-DE-OBRA”;
- 4) Cita o artigo 8º da CLT como pedra angular do ordenamento jurídico trabalhista, bem como fala sobre os princípios da proteção (art. 10 e 468 da CLT; súmula 51 do TST), da primazia da realidade (art. 9º da CLT), da irrenunciabilidade, da boa-fé e dignidade da pessoa humana (art. 1º, III; da CF);
- 5) Nos parágrafos 194 e seguintes, a autoridade fiscal discorre sobre terceirização e intermediação de mão-de-obra, diferenciando-as (apesar de quase confundí-las – vide parágrafo 200), apontando que, até 2017, a sua permissibilidade era concedida tão-somente com base na jurisprudência do TST (súmulas 239, 256, 257 e 331);
- 6) Nos parágrafos 202 e seguintes, aduz sobre atividade-fim e atividade-meio. Nessa linha, aponta que se houver coincidência entre a atividade desempenhada pelo terceiro e o objeto social da empresa, será o caso de aplicação de atividade-fim; e cita jurisprudência ao concluir que, mesmo com o advento da súmula 331, admite-se tão-somente a terceirização de atividades-meio, e nunca de atividades-fim;
- 7) A partir dos parágrafos 224 e seguintes, a autoridade fiscal inicia a falar sobre a atividade-fim da contribuinte, apontando por meio das informações recebidas pela fiscalizada (que diz terem sido precárias) e aquelas constantes

na internet. Indica o número de hospitais que são da administração da Rede D'Or, regimentos internos e do corpo clínico, manual dos médicos (descreve um do hospital Santa Luzia), código de conduta, guia do paciente, regimento do corpo clínico do hospital e maternidade São Luiz S.A. – Unidade Anália Franco;

- 8) Nos parágrafos 229 e seguintes, menciona sobre os pacientes e como têm acesso à Rede D'OR. Já nos parágrafos 231 e seguintes, dá-se início ao tipo de relacionamento existente entre a Rede D'OR, o profissional médico interveniente e o paciente,
- 9) Conclui que é latente que a relação existente entre a contribuinte e os médicos é laboral, sendo que aquele fornece a estrutura física (prédio, engenharia, espaço físico, salas, macas, cadeiras, mesas e outros), equipamentos para procedimentos médicos (aparelhos específicos como ressonância magnética, raio x e outros) e materiais a serem consumidos com e pelos pacientes, além dos médicos fornecerem seus conhecimentos profissionais;
- 10) E nos parágrafos 253 e seguintes, inicia sua tese de que a prestação de serviços (atividade-fim) a pacientes/clientes é realizada por meio de interposição de pessoas jurídicas. Em silogismo, isso não seria permitido, pois a premissa firmada, previamente, é de que tão-somente atividades-meio poderiam perpassar por contratação. Declara como ilegal, portanto, o inciso I da Súmula 331 do TST;
- 11) **Entendem que, neste caso (parágrafo 265), não há necessidade de comprovação dos requisitos de relação do trabalho (continuidade, subordinação, dependência e pessoalidade), pois se trata de interposição de empresa para a realização da atividade-fim, o que acusou ser flagrantemente ilegal,**
- 12) Em contraponto ao dito acima, no parágrafo 301 (fundamentado nas razões dos parágrafos anteriores), afirma que a relação entre os médicos e o Hospital é empregatícia, nos termos dos artigos 2º e 3º da CLT, uma vez que ficaram demonstradas a pessoalidade, não eventualidade, subordinação e remuneração;
- 13) Nos parágrafos 354 e seguintes, a autoridade fiscalizadora cria novo subcapítulo para falar que houve contrato de terceirização de serviços médicos, desconsiderando-os;
- 14) Nos parágrafos 382 e seguintes, a fiscalização cita ações judiciais que foram encontradas no Poder Judiciário. São ações de indenização, questões de ética etc, que reafirmam, na concepção da fiscalização, de que inexiste as pessoas jurídicas de mão-de-obra, uma vez que só o hospital é demandando.
- 15) Por fim, diz não ser cabível a aplicação da Lei 11.196/2005, com base em jurisprudência do TST e na fala do presidente do TST, em matéria do jornal Valor Econômico.

Feita essa breve rememória, avaliemos a contradição, neste primeiro ponto de atenção, entre o Acórdão recorrido e o Relatório Fiscal, o qual fundamenta e motiva o lançamento, por intermédio da tabela de cotejo analítico abaixo desenhada:

Acórdão recorrido	Relatório Fiscal
<p>“(…) De notar-se que não se põe aqui em discussão a recente vertente de entendimento do STF, da possibilidade de terceirização de serviços em atividades fins, mesmo antes da edição da Lei nº 13.429/2017”.</p>	<p>a) Nos parágrafos 194 e seguintes: a autoridade fiscal discorre sobre terceirização e intermediação de mão-de-obra, diferenciando-as e apontando que, até 2017, a sua permissibilidade era concedida tão-somente com base na jurisprudência do TST (súmulas 239, 256, 257 e 331);</p> <p>b) Nos parágrafos 202 e seguintes, aduz sobre atividade-fim e atividade-meio. Nessa linha, aponta que se houver coincidência entre a atividade desempenhada pelo terceiro e o objeto social da empresa, será o caso de aplicação de atividade-fim; e cita jurisprudência ao concluir que, mesmo com o advento da súmula 331, admite-se tão-somente a terceirização de atividades-meio, e nunca de atividades-fim;</p> <p>c) Nos parágrafos 253 e seguintes, inicia sua tese de que a prestação de serviços (atividade-fim) a pacientes/clientes é realizada por meio de interposição de pessoas jurídicas. Em silogismo, isso não seria permitido, pois a premissa firmada, previamente, é de que tão-somente atividades-meio poderiam perpassar por contratação. Declara como ilegal, portanto, o inciso I da Súmula 331 do TST;</p> <p>d) <u>Entendem que, neste caso (parágrafo 265), não há necessidade de comprovação dos requisitos de relação do trabalho (continuidade, subordinação, dependência e pessoalidade), pois se trata de interposição de empresa para a</u></p>

	<u>realização da atividade-fim</u> , o que acusou ser flagrantemente ilegal.
--	---

Com a devida vênia, o Acórdão recorrido equivocou-se em sua análise.

Ao ler atentamente o Relatório Fiscal, está mais do que claro que o núcleo/pedra angular deste lançamento é a legalidade, ou não, da terceirização de atividade-fim. Confirma-se isso, sem sombra de dúvidas, quando a autoridade autuante fundamenta seu lançamento, inclusive, na inconstitucionalidade da Súmula 331 do TST.

E como assim o é, não podemos olvidar de ponderar a aplicação, aqui, do Tema 725 (ADPF 324 e RE 958252), com repercussão legal reconhecida, onde o Supremo Tribunal Federal decidiu que é lícita a terceirização em todas as atividades de produção – inclusive, em relação à atividade-fim – justamente o caso dos presentes autos, como se fez crer e confirmar pela leitura do Relatório Fiscal.

A orientação cogente do tema assim restou delineada: “É lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, mantida a responsabilidade subsidiária da empresa contratante”.

Não fosse isso suficiente, no julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade 66/DF (ADC 66), o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu a compatibilidade do artigo 129 da Lei nº 11.196/2005 com o texto constitucional. Ao analisar a matéria, a ministra Cármen Lúcia registrou, em minuta de voto, que a "norma não proíbe o contribuinte de buscar, pelas vias legítimas e comportamentos coerentes com a ordem jurídica, economia fiscal, realizando suas atividades de forma menos onerosa, e, assim, deixando de pagar tributos quando não configurado fato gerador cuja ocorrência tenha sido lícitamente evitada".

Mais recentemente, ainda no ano de 2023, a 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal reconheceu, no julgamento da Reclamação Constitucional (RCL) nº 57.917, a legalidade da contratação de um médico, como pessoa jurídica. Prevaleceu o voto divergente do ministro Dias Toffoli, no sentido de julgar procedente a Reclamação e, com isso, cassar a decisão proferida anteriormente pelo Tribunal Regional do Trabalho da 2ª Região, que reconhecia o vínculo entre o médico e um grupo hospitalar.

O STF adotou posicionamento semelhante, inclusive, no julgamento da RCL nº 47.843, de forma que a 1ª Turma, por maioria de votos, julgou outra Reclamação Constitucional procedente nos termos do voto do ministro Alexandre de Moraes:

"Aliás, em caso análogo, também envolvendo, na questão de fundo, discussão sobre ilicitude na terceirização por 'pejotização', por meio da contratação de pessoa jurídica formada por médicos prestadores de serviços terceirizados a hospital tomador de serviços, a 1ª Turma já decidiu em conformidade com o aqui proposto: trata-se da Rcl 39.351 AgR (relatora ministra ROSA WEBER, Relator(a) p/ Acórdão: ALEXANDRE DE MORAES, Primeira Turma, julgado em 11/5/2020)

Nessa linha de raciocínio, e até considerando a Tese 725 do STF- que entendo aplicável neste caso pelas razões ora expostas, forçosa é a aplicação do artigo 92, inciso II, “b”, do novel Regimento Interno do CARF, a fim de cancelar o crédito tributário em discussão neste tópico, considerando que o modelo de contratação exercido pela Recorrente é lícito pela legislação respectiva e foi referendado pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral.

Caso reste vencido, adentro, portanto, ao segundo ponto de debate entre o Acórdão recorrido e a Recorrente: a (in) existência de vínculo empregatício entre os profissionais médicos (pessoas físicas) e a Contribuinte em debate. Esse é o segundo ponto de atenção.

Antes de aprofundarmos, julgo importante mencionar que a Recorrente teve dois processos administrativos tributários cancelados (Acórdãos 2401-005.900 e 2201-004.378), com a mesma similitude fática, probatória e de direito. Transcrevo-as para melhor visualização:

Numero do processo: 14041.720112/2015-01

Turma: Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção

Câmara: Quarta Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Wed Dec 05 00:00:00 UTC 2018

Data da publicação: Wed Jan 09 00:00:00 UTC 2019

Ementa: Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2011 a 30/12/2011

AFERIÇÃO INDIRETA. ARBITRAMENTO. LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. POSSIBILIDADE. Com a recusa ou apresentação deficiente de documentos a fiscalização promoverá o lançamento de ofício por arbitramento, inscrevendo as importâncias que reputar devidas, conforme respaldo no art. 33, §3º da Lei 8.212/91, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

LANÇAMENTO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CONTRADITÓRIO. AMPLA DEFESA. INOCORRÊNCIA. Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR INTERMÉDIO DE PESSOA JURÍDICA. PEJOTIZAÇÃO. POSSIBILIDADE. LIMITES. CARACTERIZAÇÃO DA RELAÇÃO DE EMPREGO. NECESSIDADE. A prestação de serviços pessoais por pessoa jurídica encontra limitação quando presentes os requisitos da relação de emprego. Estando presentes as características previstas no artigo 3º da CLT, a Fiscalização tem o poder/dever de lançar as contribuições previdenciárias incidentes sobre a relação de emprego comprovada. Assim, imprescindível a caracterização da relação empregatícia para a constituição do crédito tributário.

NORMAS PROCEDIMENTAIS DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. CARACTERIZAÇÃO SEGURADOS EMPREGADOS. REQUISITOS DA RELAÇÃO EMPREGATÍCIA. NÃO COMPROVAÇÃO. Não restando constatado a existência dos elementos constituintes da relação empregatícia entre o suposto

“tomador de serviços” e o tido “prestador de serviços”, não poderá o Auditor Fiscal desconsiderar a personalidade jurídica da empresa prestadora de serviços, enquadrando os trabalhadores desta última como segurados empregados da tomadora, com fulcro no artigo 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, c/c Pareceres/CJ nºs 330/1995 e 1652/1999.

Numero da decisão: 2401-005.900

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares. No mérito, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Marialva de Castro Calabrich Schlucking e Miriam Denise Xavier, que negavam provimento ao recurso. (assinado digitalmente) Miriam Denise Xavier - Presidente (assinado digitalmente) Rayd Santana Ferreira - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Cleberson Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Rayd Santana Ferreira, Marialva de Castro Calabrich Schlucking, Andrea Viana Arrais Egypto, Matheus Soares Leite e Miriam Denise Xavier.

Nome do relator: RAYD SANTANA FERREIRA

Numero do processo: 14041.720105/2015-00

Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Tue Apr 03 00:00:00 UTC 2018

Data da publicação: Thu May 03 00:00:00 UTC 2018

Ementa: Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR INTERMÉDIO DE PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE. LIMITES. CARACTERIZAÇÃO DA RELAÇÃO DE EMPREGO. NECESSIDADE. A prestação de serviços pessoais por pessoa jurídica encontra limitação quando presentes os requisitos da relação de emprego. Estando presentes as características previstas no artigo 3º da CLT, a Fiscalização tem o poder/ dever de lançar as contribuições previdenciárias incidentes sobre a relação de emprego comprovada. Assim, imprescindível a caracterização da relação empregatícia para a constituição do crédito tributário.

Numero da decisão: 2201-004.378

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Carlos Alberto do Amaral Azeredo, que deu provimento parcial exclusivamente para afastar a qualificação da multa de ofício e, Daniel Melo Mendes Bezerra, que negou provimento ao recurso voluntário. O Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso, por ter se declarado impedido, foi substituído pela Conselheira Suplente convocada Fernanda Melo Leal. (assinado digitalmente) CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, José Alfredo Duarte Filho, Douglas Kakazu Kushiya, Fernanda Melo Leal (suplente convocada em substituição ao Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso), Dione Jesabel Wasilewski, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

Nome do relator: CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA

Sabe-se que cada processo administrativo tributário é peculiar e que cada Conselheiro tem o direito ao seu livre convencimento no seu ato decisório. Vale, contudo, a menção aos casos para recordar a sempre saudável aplicação dos princípios da segurança jurídica e da confiança da Administração Pública.

Conforme já transcrito neste tópico, a decisão recorrida qualificou e caracterizou a condição de segurados empregados sobre os médicos (sócios) das pessoas jurídicas contratadas pela Recorrente. O fundamento probatório se deu, exclusivamente, com base em regimentos internos, manuais de médicos e códigos de conduta.

Com a devida vênia, razão assiste à Recorrente, que, desde já, afirmo que trouxe amplo arcabouço probatório com o fito de afastar as razões da decisão recorrida.

A fiscalização limitou-se a analisar os regimentos e outros documentos internos disponíveis nos sites de hospitais da Recorrente, sem analisar a situação concreta de cada um desses profissionais, ou quando menos, das sociedades contratadas. Essa informação resta confirmada pelo fato de terem sido computadas, na base de cálculo, despesas relacionadas à aquisição de equipamentos e outros insumos hospitalares e à contratação de consultores nas áreas jurídica e contábil – que aliás foram excluídas pelo julgamento de primeira instância.

Este Conselheiro entende, ainda, que é ilegal e frágil constatar subordinação de múltiplos profissionais – sem individualizá-los, como feito nesta autuação. Essa afirmativa é confirmada pelas extinções, com ou sem resolução de mérito, de ações civis públicas movidas pelo MPT, com o fim de obstar empresas de contratarem outras empresas para a prestação de serviços especializados citadas no instrumento recursal da Recorrente.

Quanto ao argumento do Acórdão recorrido de que as pessoas físicas foram constrangidas e/ou obrigadas a constituir pessoas jurídicas para sua contratação, a Recorrente acostou à sua Impugnação uma gama de declarações prestados pelos próprios médicos (sócios) das pessoas jurídicas mencionadas no AIIM (doc. 3), cujo conteúdo confirma que não foram coagidos a constituir pessoa jurídica para prestação de serviços à Recorrente e de que não possuem interesse na prestação de serviços como empregados, dadas as limitações que tal vínculo impingiria à sua liberdade profissional.

Vislumbrei aos autos, ainda, que a Recorrente juntou e transcreveu que, em casos semelhantes a este, a Justiça do Trabalho já se pronunciou sobre a inexistência de vínculo empregatício entre médicos e prestadores de serviços e outros hospitais da Rede D'Or São Luiz.

Quanto à autonomia dos médicos para organização de suas agendas, conforme documento de numeração 12, juntado à Impugnação, há razão para entender que os médicos possuem ampla liberdade para definir suas agendas. Logo, não haveria de se falar em subordinação jurídica a ensejar o enquadramento desses profissionais como segurados empregados.

Há um exemplo clássico e, efetivamente real, que é o modelo dos médicos cirurgiões. Tais são procurados e contratados por seus pacientes para determinada intervenção cirúrgica e escolhem, dentre os hospitais do local, aquele que melhor atende às suas necessidades, sem estabelecer vínculo de emprego. Logo, as cláusulas contratuais que autorizam a ocupação das áreas físicas do hospital pelos médicos não indicam a existência de vínculo de emprego, mas somente a permissão de utilização da estrutura do hospital pelas pessoas jurídicas prestadoras de serviços especializados.

Não procede, também, as alegações por intermédio de documentos internos da Recorrente. Tais somente visam assegurar o bom funcionamento do estabelecimento hospitalar, e não controlar as atividades do médico. É regra empresarial comum em qualquer estabelecimento e em qualquer país.

Outro ponto fundamental, na visão deste Conselheiro, é que a Recorrente revelou a ausência de subordinação ao trazer (doc.11 da Impugnação) uma série de notas-fiscais das pessoas jurídicas prestadoras de serviço, as quais foram emitidas para diversas instituições e empresas relacionadas à área de saúde, bem como contrato de prestação de serviços firmados entre tais e outras sociedades.

Noutro giro, a circunstância de contratos de prestação de serviços serem padronizados, não muda o fato de os médicos disporem de efetiva autonomia para condução de suas atividades; tampouco, de que os médicos não escolhem as pessoas que irão lhes auxiliar, como secretários, técnicos em enfermagem e enfermeiros, porquanto tal informação apenas confirma a inexistência de vínculo empregatício entre a Recorrente e os sócios e empregados dos prestadores de serviços contratados.

É fato que a Recorrente administra, sim, marcação de consultas médicas e quaisquer outros serviços realizados em suas instalações. Isso é um fato comum para fins organizacionais (evitar que uma pessoa jurídica tente ocupar determinado espaço quando previamente reservado por outra). Aliás, o fluxo foi reconhecido pela própria fiscalização, consoante observação contida na página 86 do Relatório Fiscal ao dizer que os médicos podem escolher datas e horários para seus procedimentos, de acordo com a disponibilidade de salas cirúrgicas (parágrafo 230 e seguintes do mesmo relatório).

Outro ponto importante para o livre convencimento deste Conselheiro é o fato que foi comprovado pela Recorrente, que as sociedades médicas haviam sido constituídas há muito tempo antes de possuírem contrato de prestação de serviços consigo.

Indicam, por intermédio dos docs. de 07 a 10 de sua Impugnação, que as pessoas jurídicas arroladas no Relatório Fiscal foram constituídas antes mesmo da constituição do seu hospital para o qual prestaram serviços e que, inclusive, contratam seus empregados e contam com estabelecimento próprio. Citam uma série de exemplos (inclusive, uma das maiores redes de oncologia do Brasil).

Quanto ao requisito da onerosidade, é fato que, no caso em exame, as pessoas jurídicas prestadoras de serviços especializados – jamais os médicos (sócios pessoas físicas) diretamente, eram retribuídos, por meio da competente emissão de notas-fiscais.

A própria autoridade fiscal reconhece esse fato (parágrafos 237 e 355 do relatório), quando aponta a retenção de percentual entre 2% a 12% por ocasião do repasse de procedimentos ambulatoriais. Seria no mínimo contraditório, que os repasses de honorários médicos e os valores pagos a pessoas jurídicas sejam considerados “remuneração a empregados” ao mesmo tempo que a Recorrente retém parcela dessa “remuneração” para custeio das despesas com a realização dos serviços prestados.

Bem por isso, acolho as razões da Recorrente, a fim de cancelar o crédito tributário em comento neste tópico, porquanto não restaram configurados e comprovados os requisitos necessários para a existência do vínculo empregatício reconhecido pelo Acórdão recorrido.

Por fim, quanto ao argumento de improcedência dos lançamentos, em razão de vício material quanto à aferição indireta realizada, a manifestação deste Conselheiro implicaria em supressão de instância, eis que a 7ª Turma da DRJ/REC não se debruçou sobre o tema. Nessa linha, caso vencido nos decisórios expostos acima, vota-se para dar provimento ao Recurso Voluntário interposto, a fim de anular o Acórdão recorrido, com o fito de devolver os autos à mencionado Turma para pronunciamento sobre o tema.

2.b) Sobre o plano de *stock option*:

Em relação à “remuneração indireta dos Diretores por meio de *Stock Options*”, a decisão recorrida assim determinou:

“A impugnante assinala, em sua defesa, que as outorgas de opção de compra de ações, feitas aos diretores apontados pelo fisco, tiveram natureza mercantil e não remuneratórias e que a auditoria da RFB não apontou falhas em referidos contratos para lastrear a exação em comento.

Ocorre que o fisco destacou em seu relatório (itens 454 e seguintes) que a atuada contabilizou mencionadas concessões como "despesas com pessoal (conta contábil 410101001999)", traduzindo descompasso com a tese de opção de cessão de ações e de operação meramente mercantil.

Ainda, destaca que a empresa o fez, inclusive, em momentos posteriores (quais sejam: 30/6/2012; 30/9/2012 e 31/12/2012) às datas dos exercícios dos contratos de opção pelos mesmos (01/01/2012 e 31/03/2012), sem estornos de referidas despesas e com dedução das mesmas nos lucros de 2012, conforme Demonstrativo do Resultado do Exercício - DRE, cristalizando assunção do ônus de referidas concessões.

Logo, não restaram evidenciados quer o ônus suportado exclusivamente pelos beneficiários, próprio das *stock options*, quer a falta de motivação pela fiscalização, alegada pela impugnante, razão por que resultam não acolhidas as teses da defesa na matéria.

Plausível sua caracterização como remuneração indireta dos referidos diretores, nos moldes entabulados no presente processo, de sorte que se mantém intacto o lançamento neste ponto”.

A Recorrente indica que, ao contrário do quanto afirmado no relatório fiscal, bem como no Acórdão recorrido, os planos de *stock option* são, em sua essência, mercantis, e não remuneratórios, conforme a Lei das S.A. e jurisprudência administrativa.

Argumenta, ainda, que há verdadeiro vício material, por ausência de motivação, porquanto a d. Fiscalização não analisou os contratos de outorga de opções de compra de ações apresentadas durante o procedimento fiscal (anexo 30 do relatório fiscal, a partir da fl. 354).

Destaca que os seus planos têm natureza efetivamente mercantil, pois há onerosidade e risco assumido pelo beneficiário.

Por fim, afirma que, mesmo que se entenda pela natureza remuneratória dos seus planos, as exigências são improcedentes, em razão de erro cometido pela autoridade autuante na identificação do fato gerador (contabilização de despesas com *stock option*) e da base de cálculo das contribuições previdenciárias (valor justo dos instrumentos patrimoniais). Esses critérios contrariariam a jurisprudência consolidada deste Conselho, no sentido de que o fato gerador ocorre no momento do exercício das opções, bem pelo fato de que a base de cálculo corresponde à diferença entre o valor de mercado das ações na data do exercício e o preço efetivamente pago para sua aquisição.

Analisemos, portanto, a contraposição de argumentos.

Em primeiro momento, isto é, em relação ao vício material por falta de motivação (ausência de demonstração dos motivos pelos quais os planos instituídos pela Recorrente teriam natureza remuneratória), notamos que é fato que os parágrafos (397 a 414), efetivamente, só trazem linhas gerais e doutrinária sobre a matéria em julgamento, sem especificar características do plano de opções ora em julgamento.

É fato, também, que a partir do parágrafo 415, a autoridade fiscal começa a contrapor os contratos de *stock options* da autuada, em face das premissas que criou previamente, com base no CPC 10. E é a partir do parágrafo 462 que o Relatório Fiscal conclui sua motivação específica pelos quais os planos da Recorrente possui atividade remuneratória, em seu entendimento, senão vejamos:

“Realizada a devida análise da contabilidade da REDE D’OR para o ano calendário de 2012, em relação ao STOCK OPTION, podemos observar:

462.1. As despesas com Stock Option foram reconhecidas pela empresa em 30/06/2012, 30/09/2012 e 31/12/2012 conforme lançamentos contábeis anotados no parágrafo 160.

462.2. Não constaram na contabilidade de 2012 lançamento de estornos destes reconhecimentos de despesas.

462.3. Não constaram das contabilidades de 2013 a 2015 lançamentos de reversão de despesas (como lucros) em razão destes lançamentos de reconhecimento de despesas de Stock Option.

462.4. A Data de Exercício dos Contratos de Opção para o ano Calendário 2012 são 01/01/2012 e 31/03/2012, anteriores às datas de reconhecimento das despesas.

462.5. Na apuração do lucro do exercício de 2012 a conta de despesa, na sua integralidade de saldo, foi utilizada para redução do lucro conforme DRE – Demonstração de Resultado do Exercício entregue pela empresa ao ambiente SPED e anexada a este processo conforme arquivo digital “Anexo 54 - DRE exercício 2012 entregue ao ambiente SPED.pdf”.

Assim, os lançamentos de despesas incorridos em 30/06/2012, 30/09/2012 e 31/12/2012 são fatos geradores de contribuições previdenciárias nos termos do inciso I do artigo 22

da Lei 8.212/91, constitui fato gerador de contribuição previdenciária a totalidade das remunerações (despesas) pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, para retribuir a prestação de serviços, incidindo-lhes alíquotas devidas de 20% (vinte por cento)”.

Observe, então, que a motivação realizada pela autoridade fiscal pode ser encontrada nos parágrafos acima transcritos do Relatório Fiscal.

Isso, contudo, não avaliza que a contabilização de despesas com *stock option*, nos termos do CPC 10, confira – por si só – a sua natureza remuneratória. A simples aplicação isolada do CPC 10 não autoriza a atribuição dessa natureza de maneira automática. Sua função é meramente orientadora para os operadores das ciência contábeis e, de forma alguma, implicam em um reconhecimento de “salário” para todo e qualquer tipo de plano de *stock option*.

Asseverar de forma diversa seria, inclusive, ser contraditório em toda a jurisprudência que se colacionou neste voto, quando do julgamento da preliminar sobre decadência nesta matéria. É dizer: este próprio Conselho considera outros fatores, que não exclusivamente o CPC 10, para desvendar o caráter mercantil (ou não) de um plano de opção de compra de ações.

De toda maneira, não se acolhe o argumento de vício material por falta de motivação alegado pela Recorrente. Mesmo que este Conselheiro não concorde com a fundamentação exposta pela autoridade autuante, considerar que tal não determinou seus motivos e fundamentos, seria ato incoerente com o lançamento realizado.

Constatou-se, contudo, que o Relatório Fiscal considerou a contabilização das despesas de *stock option* como fato gerador das contribuições previdenciárias, conforme parágrafos 463 e 471:

“463. Assim, os lançamentos de despesas incorridos em 30/06/2012, 30/09/2012 e 31/12/2012 são fatos geradores de contribuições previdenciárias nos termos do inciso I do artigo 22 da Lei 8.212/91, constitui fato gerador de contribuição previdenciária a totalidade das remunerações (despesas) pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, para retribuir a prestação de serviços, incidindo-lhes alíquotas devidas de 20% (vinte por cento).

(...)

471. Assim, nos termos do §6º do artigo 33 da Lei 8.212/91 esta autoridade fiscal considera como data da ocorrência do fato gerador a data em que o HOSPITAL reconheceu a despesa com Stock Option em sua contabilidade e registrou com lançamentos a débito na conta contábil de despesa”.

É dizer: o lançamento em questão considerou, como base de cálculo para a apuração das contribuições previdenciárias, a despesa registrada contabilmente do valor justo das opções outorgadas, nos termos dos parágrafos 478 e 160 do relatório fiscal.

Não é esse, porém, o posicionamento consolidado deste Conselho.

A orientação que permanece é de que a base de cálculo das contribuições previdenciárias se trata da diferença positiva entre o preço de exercício pago e o valor de mercado das ações na data do exercício.

Nessa linha, podemos citar os seguintes Acórdãos desta Segunda Seção: 2301-005.771, sessão de 5/12/18; 2402-006.475, sessão de 7/8/18; 2401-004.861, sessão de 6/6/17; 2301-005.006, sessão de 9/5/17; 2202-003.741; 22202-003.367, sessão de 10/5/2016, 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara, Relator Conselheiro Márcio Henrique Sales Parada, 2301-005.761, sessão de 3/12/2018; 2401-005.729, sessão de 11/9/2018.

Dessa forma, necessário, portanto, o provimento do Recurso Voluntário, e consequente reforma do r. Acórdão recorrido, a fim de que seja cancelado o crédito tributário em debate neste tópico.

Caso vencido nesse certame, outro argumento há de ser ponderado.

Ao analisar os contratos entregues pela Recorrente, alguns pontos chamaram a atenção e que merecem serem reportados para o deslinde julgamento. Notem que as cláusulas do plano são idênticas em sua integralidade, com alterações tão-somente em relação ao preço a pagar (2011 para 2012). São essas que, na concepção deste Conselheiro, outorgam características para qualificar o caráter mercantil ao plano de opções em julgamento:

- a) Cláusula 1 e seus subitens: Informa que o exercício dessa opção não prejudica o direito do beneficiário ao exercício de outras opções que lhe tenham sido ou venham a ser outorgadas pela companhia, em razão de outros contratos, planos ou programas de opção de compra de ações **(voluntariedade)**;
- b) Cláusula 2.1: Informa que a opção de compra é dividida em cinco lotes de proporções iguais (20%), sempre em janeiro de cada ano, a partir de 2012 (até 2016);
- c) Cláusula 2.5: Informa que, na hipótese de realização de uma oferta pública, caso o beneficiário tiver exercido a opção de compra, este poderá alienar as ações adquiridas neste plano, somente após seis meses da realização do IPO (**liberalidade para alienação**);
- d) Cláusula 2.6: Informa que, na hipótese de alienação do controle da companhia, os períodos não maduros serão antecipados e deverão ser alienados pelo mesmo preço e condições dos acionistas que detenham o controle da companhia;
- e) Cláusula 2.7: Informa que as ações dão o mesmo direito de dividendos do que as ações regulares, a partir da subscrição ou aquisição efetiva das ações **(importante detalhe, pois, o simples direito ao exercício de opção não outorga direito imediato a recebimento de dividendos)**;
- f) Cláusula 2.8: o contrato não outorga direitos com respeito à permanência em cargos como administrador, diretor, executivo ou empregado da companhia **(o plano de opção não garante qualquer tipo de manutenção em cargo)**;

- g) Cláusula 3.1: Informa o preço de compra – R\$8,09 por ação; acrescido da variação do CDI, pro rata die, entre 1 de janeiro de 2011 e a data de qualquer exercício de qualquer opção de compra. Há previsão de multa, de 10%, caso haja atraso no pagamento **(onerosidade)**;
- h) Cláusula 4.1: Informa que as ações adquiridas pelo beneficiário não poderão ser alienadas a quaisquer terceiros até o fim do prazo de 180 dias, contados a partir do fim do respectivo período de carência – período de indisponibilidade **(liberalidade para alienação)**;
- i) Cláusula 4.3: Noticia direito de preferência da companhia, no caso de alienação para terceiros, sendo que o pagamento será sempre feito à vista – e a companhia poderá indicar terceiros para exercer o direito de preferência, sejam ou não beneficiários do plano;
- j) Cláusula 4.5: O beneficiário somente poderá alienar as ações de sua titularidade após o pagamento integral do respectivo preço, salvo nos casos de desligamento, falecimento ou invalidez ou em caso de alienação ou alteração do controle da companhia **(onerosidade)**;
- k) Cláusula 6: Aponta que, em situações de destituição ou término do mandato ou do contrato do beneficiários, por justa causa, ou demissão por justa causa, ou renúncia e desligamento voluntário, com ou sem justa causa, e até na situação de aposentadoria, as opções de compra objeto de lotes maduros caducarão **sem direito a indenização (risco da operação)**;
- l) Há cláusula de disposição geral reconhece o contrato como título executivo extrajudicial e que a resolução do contrato será feita mediante arbitragem **(reforço do caráter mercantil)**.

Nesse racional, merece provimento o Recurso Voluntário da Recorrente, para que seja cancelada a parcela dos autos de infração relativas às despesas com *stock option*.

2.c) Rubricas da folha de pagamentos não tributadas pela Recorrente:

A Recorrente narra, a partir do parágrafo 400 de seu instrumento recursal, que, em sede de impugnação, afirmou que ocorreu mero erro formal na geração do arquivo digital da folha de pagamento, tendo sido as rubricas em comento submetidas à tributação. Para tanto, juntou documentos que podem ser encontrados entre as folhas 8.908-8.959.

Aponta que, por ocasião de sua manifestação à informação fiscal, acostou nova amostra de documentos (fls. 9.376-10.208), relativos à competência de junho de 2012, englobando memória de cálculo, folhas de pagamentos, GFIP e GPS. Ele justifica a dificuldade em entregar e emitir arquivos digitais nos moldes estabelecidos no Manad logo ao parágrafo 407.

Afirma que os documentos mencionados acima não foram considerados pela 7ª Turma da DRJ/REC, porquanto foram juntados somente na fase de Informação Fiscal (conversão

de julgamento em diligência), e o Acórdão decidiu pela preclusão de seu direito, nos termos do artigo 16 do Decreto n.º 70.235/72.

Ao avaliar este ponto, ponderei os seguintes fatos:

- (i) Os novos documentos mencionados não foram juntados à Impugnação, como a própria Recorrente aponta;
- (ii) Os novos documentos só foram juntados após a Informação fiscal carreada aos autos. Antes disso, nunca;
- (iii) Os novos documentos são relativos tão-somente ao mês de junho de 2012. Não há documentação relativa aos demais, pedido de nova juntada no futuro, menções de esforços para tentativa de correção dos erros formais, e\ou pedido de solicitação em conversão deste julgamento em diligência;
- (iv) Pelo contrário, não obstante apontarem o princípio da verdade material e a regra do formalismo moderado, a Recorrente pleiteia o cancelamento do crédito tributário, relativo a este tópico, de maneira integral.

Não há verossimilhança suficiente e\ou provas contundentes que deem azo a um cancelamento de lançamento nesses moldes.

Bem por isso, mantenho a decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos, nos termos do artigo 114, §12, I, do novel RICARF.

2.d) Diferenças de FAP lançadas no processo administrativo tributário:

Nesse tópico, a Recorrente diverge da decisão recorrida, porquanto “o erro de lançamento cometido pela autoridade autuante não poderia ter sido corrigido no curso deste processo administrativo, impondo-se, pelo contrário, o integral cancelamento da exigência fiscal, conforme precedentes do STJ.

Sem razão, contudo, a Recorrente. Adota-se, neste caso, as razões proferidas pela r. decisão recorrida, nos termos do artigo 114, §12, I, do novel RICARF, as quais transcrevo abaixo:

“Em diligência, a fiscalização reconheceu os equívocos e refez a tabela, conforme fl. 9.064, dando conhecimento da mesma aos sujeitos passivos, havendo o contribuinte, em seu aditivo, pleiteado o cancelamento da exigência, dada a confissão de erro pelo fisco.

Ocorre que o lançamento pode ser revisto, nos moldes do art. 145, I do CTN1, quando o erro apontado pelo impugnante é reconhecido pela autoridade fiscal.

Não é, assim, peça imutável, ainda mais quando a falha decorre de equívocos de cálculos e é reaberto o prazo para a empresa, verificando a nova tabela, conferir sua adequação, o que foi o caso dos autos em comento.

Logo, a retificação, nos moldes apontados, não traz nulidade ao AI, motivo por que não há como acatar o cancelamento requestado pela impugnante”.

Mantém-se, portanto, o crédito tributário relativo a este item.

2.e) Da qualificação da multa de ofício:

Por ilação lógica, isto é, considerando que este Conselheiro deu provimento ao Recurso Voluntário, a fim de afastar o crédito tributário relativo à “pejotização” e ao plano de *stock option* (parcelas que deram origem à qualificadora), é de rigor afastar a multa qualificada lançada neste processo administrativo.

De toda forma, caso haja divergência de interpretação sobre os créditos que dão sustento à qualificadora da multa de ofício, afasta-se – da mesma forma – a sua qualificação, nos idênticos termos das razões de fato e de direito já transcritas na preliminar sobre decadência parcial (item 1.a). Ali, restou clara a inaplicabilidade deste tipo de multa por considerar a inexistência de dolo, fraude ou simulação em situações de preclara divergência jurisprudencial. Além disso, deixou-se clara que a fundamentação e motivação trazida no Relatório Fiscal restou frágil e sem comprovação efetiva de seus requisitos de aplicabilidade.

Recordemos, ainda, que a novel redação dada pela Lei nº 14.289, de 20 de setembro de 2023, limitou a aplicação da qualificadora da multa de ofício somente para a hipótese de restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71,72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964 – ato que, aqui, não restou evidenciado como já explanado.

2.f) Da multa agravada – artigo 44, I e §2º da Lei nº 9.430/96:

Conforme se depreende do Relatório Fiscal, a multa em apreço foi fundamentada da seguinte forma:

“535. A REDE D’OR, quando intimada a identificar os profissionais de saúde responsáveis pelas despesas registradas nas contas de repasses de honorários médicos apresentou recusa voluntária conforme resposta ao presente processo pelo arquivo digital ‘Anexo 20 – Carta 13022017 – TIF 05.pdf’.

Ao analisar os autos, constatei que, diferentemente do quanto afirmado no relatório fiscal, a Recorrente não se recusou a fornecer informações durante todo o procedimento de fiscalização. Pelo contrário, atendeu todos os termos de intimação, inclusive, com a realização de deslocamentos a Brasília e comunicações por e-mail com o agente fiscal (doc.20 da Impugnação).

Em relação ao pedido de relação nominal dos profissionais de saúde que, efetivamente, prestaram os serviços, a Recorrente informou à Fiscalização, na primeira oportunidade, que não possuía tais, pois as contas contábeis indicadas são relativas apenas a pagamentos realizados a pessoas jurídicas prestadoras de serviços médicos, e não a pessoas físicas (anexo 28 do relatório fiscal). Não teria ela condições de rastrear os médicos.

Além disso, mesmo que os dados dos médicos estivessem disponíveis nos prontuários arquivados, tais documentos, igualmente, não fazem a concatenação entre o

profissional e a eventual pessoa jurídica da qual é sócio, de modo que não permitiriam o atendimento ao referido termo de intimação.

Este Conselho vem afastando a penalidade em comento, porquanto é necessário que o contribuinte, ao não responder às intimações da autoridade fiscal, faça-o de forma intencional, com o intuito de causar prejuízo no procedimento fiscal e obstaculizar a lavratura do auto de infração - o que não ocorreu no presente caso. Vejamos:

Numero do processo: 10120.007042/2006-62

Turma: 2ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 2ª SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Thu Aug 08 00:00:00 UTC 2013

Data da publicação: Wed Oct 16 00:00:00 UTC 2013

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF Exercício: 2002, 2003 MULTA AGRAVADA, INAPLICABILIDADE. Esta 2ª Turma da CSRF firmou entendimento no sentido de que para a imputação da penalidade agravada é necessário que o contribuinte ao não responder às intimações da autoridade fiscal no prazo por esta assinalado o faça de forma intencional e que acarrete prejuízo no procedimento fiscal, obstaculizando a lavratura do auto de infração, o que não ocorreu no presente caso. Recurso especial negado.

Numero da decisão: 9202-002.839

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Votou pelas conclusões o Conselheiro Henrique Pinheiro Torres. (Assinado digitalmente) Henrique Pinheiro Torres - Presidente em exercício (Assinado digitalmente) Elias Sampaio Freire – Relator EDITADO EM: 16/08/2013 Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Presidente em exercício), Gonçalo Bonet Allage, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka (suplente convocado), Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire. Ausente, justificadamente, a Conselheira Susy Gomes Hoffmann.

Matéria: IRF- ação fiscal- ã retenção/recolhim. (rend.trib.exclusiva)

Nome do relator: ELIAS SAMPAIO FREIRE

Numero do processo: 10508.000598/2009-26

Turma: Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção

Câmara: Quarta Câmara

Seção: Primeira Seção de Julgamento

Data da sessão: Tue Mar 05 00:00:00 UTC 2013

Data da publicação: Tue Jun 25 00:00:00 UTC 2013

Ementa: Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2005 MULTA AGRAVADA. ATENDIMENTO À FISCALIZAÇÃO A multa agravada somente deve ser aplicada quando o contribuinte ignora a fiscalização, deixando de dar qualquer resposta às intimações que lhe são endereçadas, ou quando provoca a realização de diligências inúteis, turbando e atrapalhando a fiscalização. o Contribuinte que atende à fiscalização, respondendo às intimações que lhes foi endereçada, não está sujeito ao agravamento da multa. Para afastar a multa agravada, o contribuinte que não precisa apresentar os dados solicitados nas intimações, mas tem de comparecer perante o Fisco informando essa situação. O agravamento da multa refere-se à conduta do contribuinte durante a fiscalização, não importando a gravidade dos fatos que deram origem ao nascimento do crédito tributário. Recurso voluntário negado

Numero da decisão: 1401-000.936

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. (assinado digitalmente) Jorge Celso Freire da Silva - Presidente. (assinado digitalmente) Alexandre Antonio Alkmim Teixeira - Relator. Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jorge Celso Freire da Silva (Presidente), Karem Jureidini Dias (vice-Presidente), Antonio Bezerra Neto, Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Fernando Luiz Gomes De Mattos e Mauricio Pereira Faro.

Nome do relator: ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA

Numero do processo: 10865.001460/2004-71

Turma: 2ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 2ª SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Thu Dec 11 00:00:00 UTC 2014

Data da publicação: Tue Feb 24 00:00:00 UTC 2015

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Exercício: 1999, 2000, 2001, 2002 MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. Não é de ser aplicada a multa de ofício agravada se o sujeito passivo atendeu as intimações da fiscalização, ainda que de forma considerada incompleta. Recurso especial negado.

Numero da decisão: 9202-003.506

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Votou pelas conclusões o Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão. (Assinado digitalmente) Marcos Aurélio Pereira Valadão – Presidente em exercício (Assinado digitalmente) Alexandre Naoki Nishioka – Relator EDITADO EM: 17/02/2015 Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em exercício), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka (Relator), Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Pedro Anan Junior (suplente convocado), Maria Helena Cotta Cardozo, Gustavo Lian Haddad, Elias Sampaio Freire e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Nome do relator: ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA

d. Ante ao exposto, voto para dar provimento ao Recurso Voluntário, a fim de afastar a penalidade aplicada e prevista no artigo 44, I e §2º da Lei nº 9.430/96.

2.g) Multa de 5% do valor da operação – apresentação de arquivos digitais da folha de pagamentos incompletos:

Conforme já informado no percorrer deste voto, a r. Fiscalização considerou o descumprimento do TIF 6/17 pela Recorrente, porquanto deixou de apresentar, integralmente, arquivos digitais relativos à folha de pagamentos sobre seus estabelecimentos. A multa aplicada recebeu fundamento no artigo 12, II, da Lei nº 8.218/91, como decorrência do descumprimento de seu artigo 11.

Neste caso, o tema já está definido pela Súmula CARF 181:

“No âmbito das contribuições previdenciárias, é incabível lançamento por descumprimento de obrigação acessória, relacionada à apresentação de informações e documentos exigidos, ainda que em meio digital, com fulcro no caput e parágrafos dos artigos 11 e 12, da Lei nº 8.218, de 1991”.

Ante ao exposto, dá-se provimento ao Recurso Voluntário neste quesito, a fim de reformar a r. decisão recorrida e cancelar a multa de 5% aplicada sobre o valor da operação.

2.h) Multa em razão da ausência de preparação da folha de pagamento com todas as remunerações dos segurados:

Em relação a aplicação dessa penalidade, assim decidiu o Acórdão recorrido:

“A impugnante confessa, em seu aditivo, haver preparado folhas de pagamento, sem identificar os respectivos estabelecimentos, acusando, entretanto, a ausência de intimação prévia do fisco para a correção da falta.

Trata-se de obrigação acessória plasmada no art. 32, I, da Lei 8.212/91 c/c art. 225, I e § 9 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99 e alterações posteriores, que assim estabelecem:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

I - preparar folhas-de-pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social;

Art. 225. A empresa é também obrigada a: I - preparar folha de pagamento da remuneração paga, devida ou creditada a todos os segurados a seu serviço, devendo manter, em cada estabelecimento, uma via da respectiva folha e recibos de pagamentos; (...)

§ 9º A folha de pagamento de que trata o inciso I do caput, elaborada mensalmente, de forma coletiva por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços, com a correspondente totalização, deverá:

I - discriminar o nome dos segurados, indicando cargo, função ou serviço prestado;

II - agrupar os segurados por categoria, assim entendido: segurado empregado, trabalhador avulso, contribuinte individual; (Redação dada pelo Decreto n.º 3.265, de 1999)

III - destacar o nome das seguradas em gozo de salário-maternidade;

IV - destacar as parcelas integrantes e não integrantes da remuneração e os descontos legais; e

V - indicar o número de quotas de salário-família atribuídas a cada segurado empregado ou trabalhador avulso.

Tratando-se de obrigação cogente, sua inobservância autoriza a imediata autuação pelo fisco, com imposição de penalidade correspondente, independente de prévia notificação para a correção ou adequação à legislação. Sem respaldo, portanto, a irresignação do sujeito passivo na matéria”.

A Recorrente, em contraponto, requer o cancelamento da multa, porquanto os pagamentos realizados, no ano de 2012, às pessoas jurídicas relacionadas no auto de infração, não têm natureza de salário e, portanto, em hipótese alguma transitariam pela folha de pagamentos.

Nessa linha, indicam que o Parecer PGFN/CAT n.º 433/2010 adota esse racional para afastar a aplicação de multa, por falta de apresentação de GFIP, em situações semelhantes à da Recorrente, isto é, quando a lavratura da autuação fiscal, e a conseqüente exigência da multa de ofício, decorrem da divergência entre Fisco e contribuinte, quanto ao enquadramento de segurados empregados.

Por silogismo, isto é, considerando que este Conselheiro cancelou o lançamento do crédito tributário relativo à “pejotização”, o Acórdão recorrido merece reforma neste ponto, com o afastamento da multa relativa à ausência de preparação da folha de pagamento com todas as remunerações dos segurados.

Não fosse isso suficiente, este Conselheiro entende que, com o advento da Lei n.º 11.941, de 2009, o lançamento de ofício envolvendo a exigência de contribuições previdenciárias, bem como a verificação de falta de declaração do respectivo fato gerador, em GFIP, ,sujeita o Contribuinte a uma única multa, no percentual de 75%, sobre a totalidade ou diferença da contribuição, prevista no art.44, inciso I, da Lei n.º 9.430, de1996.

Ante ao exposto, dá-se provimento ao Recurso Voluntário, também, neste quesito, a fim de cancelar a multa exigida neste tópico,

3) RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS

Sobre o tema de responsabilidade tributária, pede-se vênia para transcrição do trecho do Acórdão recorrido que tratou sobre o tema, a fim de facilitar a visualização e operacionalização do voto:

“Inicialmente, contestam os impugnantes a inclusão indevida, no relato fiscal original, de pessoas físicas que sequer compunham o quadro empresarial na ocasião da

ocorrência dos fatos e a referência a fundamento legal inexistente no demonstrativo de responsáveis tributários (art. 124, III, do CTN).

Após diligência, o fisco admitiu os equívocos, apontou a fundamentação legal e refez o rol de responsáveis solidários, consoante itens 40, 43 e 44 da informação de fls. 9.069/70, excluindo do mesmo Mauro Teixeira Sampaio, Sérgio Luiz Côrtes da Silveira e Otávio da Garcia Lazcano, acolhendo, neste ponto, parte da impugnação dos interessados.

Em seu aditivo, reclamam os impugnantes, ainda, contra a manutenção pelo fisco de Heráclito de Brito Gomes Júnior e contra a extensão da responsabilidade à empresa Pacific RDSL Participações S/A, afirmando que ambos não integravam o quadro societário no momento dos fatos geradores em tela.

Em relação à matéria, é mister destacar que, quanto aos fatos geradores, há de se distinguir as duas modalidades de obrigações envolvidas no presente processo:

a) principal, pelo não recolhimento do tributo, que compreende os fatos geradores das competências 01/2012 a 12/2012;

b) acessórias, por:

b.1. deixar de disponibilizar arquivos digitais, requestados pelo fisco, cujos fatos geradores respectivos ocorrem no momento da recusa ou não atendimento à demanda fiscal. Neste caso, deixaram de ser atendidas no curso da inspeção;

b.2. deixar de preparar folhas de pagamento nos moldes exigidos pela legislação previdenciária. Neste caso, a infração ocorreu no ano de 2012.

De notar-se, ainda, que:

I - Heráclito de Brito Gomes Júnior não consta como integrante da administração anteriormente a 10/4/2013, data de sua eleição como diretor presidente (cf. registrado pelo próprio fisco no item 40 de seu relatório aditivo, fl. 9.069).

II - a Pacific RDSL Participações S/A, conforme consulta à ficha cadastral simplificada da referida empresa, no endereço eletrônico da Junta Comercial do Estado de São Paulo - JUCESP, somente foi constituída em 22/1/2015.

Do exposto, resulta que:

I - em relação aos fatos geradores de 2012, quer em decorrência da obrigação principal, quer pelo descumprimento da obrigação acessória de preparação de folhas de pagamento nos moldes da legislação previdenciária, integram o rol de responsáveis solidários: - Jorge Neval Moll Filho; - Paulo Junqueira Moll e - Pedro Junqueira Moll.

II - em relação ao descumprimento da obrigação acessória de disponibilização dos arquivos digitais, o mencionado rol, pelas razões supracitadas, se amplia, compreendendo:

a) os diretores, no momento da inspeção, consoante atas arquivadas pela empresa na JUCESP:

- Jorge Neval Moll Filho;

- Paulo Junqueira Moll;

- Heráclito de Brito Gomes Júnior;

- Mauro Teixeira Sampaio;

- Sérgio Luiz Cortes da Silveira;

- Otávio de Garcia Lazcano;

b) a coligada Pacific RDSL Participações S/A.

A defesa questiona a impossibilidade de alteração da responsabilização solidária nesta fase do processo. Ocorre que, diante de novos elementos de prova, pode e deve o fisco modificar o lançamento para o adequar à realidade jurídica e fática, ainda mais quando decorrente da impugnação, nos exatos termos do art. 145, I do CTN, como já explanado no presente voto. Logo, não prospera no ponto a insatisfação dos sujeitos passivos.

No pertinente à arguição de que o equívoco cometido na responsabilização em tela não decorreu da falta de apresentação de documentos de constituição da sociedade e de suas alterações, em nada interfere na apuração dos fatos, dado que não foi objeto de autuação e, por consequência, irrelevante para a solução da matéria.

Quanto ao pedido de exclusão de Paulo Junqueira Moll, por ausência de motivação para seu enquadramento como responsável tributário, é mister ressaltar que o fisco especificou, em seu relatório, as infrações imputadas à Rede d'Or e elencou os diretores da empresa como responsáveis tributários, dentre eles, o administrador em questão, dado os poderes de decisão, inerentes aos mesmos, sobre os atos do grupo, quer na coibição, quer na ação das práticas ilícitas apontadas, motivo por que tipificou a responsabilidade nos termos do art. 135, III do CTN.

Outrossim, o art. 124 I, do CTN, foi aplicável somente ao presidente do referido Conselho de Administração (Jorge Neval Moll Filho), porque, na qualidade de acionista do grupo, tem interesse comum na redução de tributos, advinda da prática dos ilícitos apontados. Motivadas, assim, as responsabilizações entabuladas, não há que se falar de ausência de atenção ao princípio da pessoalidade da pena ou de motivação da mesma.

Como se trata de uma série de responsáveis, far-se-á o voto compartimentado para cada um. Notem que, em algumas situações, as razões recursais de fato e de direito são idênticas, com alteração fática em uma ou outra situação. Sendo assim, para efeitos de praticidade, replicarei a conclusão de um ou outro voto para aquela situação que for similar.

3.1) Mauro Teixeira Sampaio:

Por silogismo, isto é, considerando que este Conselheiro cancelou a multa que fundamenta a responsabilidade do Recorrente em apreço (obrigação acessória de disponibilização de arquivos digitais) e as respectivas obrigações principais, é seu dever dar provimento ao Recurso Voluntário interposto, a fim de determinar sua exclusão do polo passivo do presente processo administrativo tributário.

Caso seja vencido neste ponto, de toda forma, razão ainda assiste ao Recorrente em seu instrumento recursal.

Inicialmente, o Recorrente deixou claro que – conforme ata de reunião de Conselho de Administração anexada à Impugnação, **foi eleito diretor da Companhia tão-somente em 02/03/2016.** Isso, por si só, já demonstra que não participava da sociedade quando da ocorrência do fato gerador das obrigações principais – e muito menos, da multa relativa aos arquivos digitais.

Como ensinava Ruy Barbosa Nogueira, o que é sonogado é o conhecimento ao Fisco da realização do fato gerador, da sua natureza ou das suas circunstâncias materiais ou das

condições pessoais de contribuinte (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 201).

Não é possível cometer sonegação sem, antes, realizar o fato gerador do tributo. Será impossível, ainda menos, realizar o fato gerador de obrigação principal e/ou acessória quando sequer se compunha a relação jurídico-tributária.

Não fosse isso suficiente, é fato que a Turma de Julgamento alterou o critério jurídico, originalmente, adotado no lançamento. É inequívoco, portanto, que a DRJ/REC, ao constatar o erro de direito cometido pela autoridade fiscal (imputação de responsabilidade a diretor não sócio à época do fato gerador), buscou retificar esse equívoco por meio da prolação de seu Acórdão.

Diferentemente do que indicado no Acórdão, o artigo 145 do CTN somente permite a alteração do lançamento tributário, em função de impugnação do sujeito passivo, recurso de ofício e/ou iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149 do mesmo Código.

Não fosse isso suficiente, houve violação ao artigo 142 e 135 do CTN, eis que a autoridade fiscal limitou-se a afirmar a prática de atos que, supostamente, ensejariam a aplicação de multa contra a Rede D'Or São Luiz pelo não atendimento adequado à fiscalização, decorrente de relação jurídica distinta da tratada no caso deste Recorrente, sem, no entanto, imputar qualquer nexos causal entre eventuais atos cometidos por ele e a consequência jurídica de tais decorrentes.

Cito, ainda, o Acórdão n.º 2201-003.553, desta Segunda Seção, o qual decidiu que o interesse comum no fato gerador ocorre quando há pluralidade de pessoas concorrendo para a prática do fato imponível, isto é, há de existir um liame entre a conduta, comissiva ou omissiva, da pessoa física e a ocorrência do fato gerador – o que não ocorreu no presente caso.

Em relação ao artigo 135, III, do CTN, é, também, fato que a mera transcrição do fundamento legal no relatório fiscal não tem o condão de atribuir a responsabilidade tributária a si. Em outras linhas, há de se demonstrar que o sujeito passivo atuou efetivamente para a ocorrência do fato gerador e, ainda, que tenha atuado com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa.

Esse é o espírito, inclusive, da Súmula 430 do STJ, a qual determina que o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

Renovo, portanto, o ato de dar provimento ao Recurso Voluntário interposto, a fim de determinar sua exclusão do polo passivo do presente processo administrativo tributário.

3.2) Otávio de Garcia Lazcano:

Por silogismo, isto é, considerando que este Conselheiro cancelou a multa que fundamenta a responsabilidade do Recorrente em apreço (obrigação acessória de disponibilização de arquivos digitais) e as respectivas obrigações principais, é seu dever dar

provimento ao Recurso Voluntário interposto, a fim de determinar sua exclusão do polo passivo do presente processo administrativo tributário.

Caso seja vencido neste ponto, de toda forma, razão ainda assiste ao Recorrente em seu instrumento recursal.

Inicialmente, o Recorrente deixou claro que – conforme ata de reunião de Conselho de Administração anexada à Impugnação, **foi eleito diretor da Companhia tão-somente em 02/03/2016**. Isso, por si só, já demonstra que não participava da sociedade quando da ocorrência do fato gerador das obrigações principais – e muito menos, da multa relativa aos arquivos digitais.

Como ensinava Ruy Barbosa Nogueira, o que é sonegado é o conhecimento ao Fisco da realização do fato gerador, da sua natureza ou das suas circunstâncias materiais ou das condições pessoais de contribuinte (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 201).

Não é possível cometer sonegação sem, antes, realizar o fato gerador do tributo. Será impossível, ainda menos, realizar o fato gerador de obrigação principal e/ou acessória quando sequer se compunha a relação jurídico-tributária.

Não fosse isso suficiente, é fato que a Turma de Julgamento alterou o critério jurídico, originalmente, adotado no lançamento. É inequívoco, portanto, que a DRJ/REC, ao constatar o erro de direito cometido pela autoridade fiscal (imputação de responsabilidade a diretor não sócio à época do fato gerador), buscou retificar esse equívoco por meio da prolação de seu Acórdão.

Diferentemente do que indicado no Acórdão, o artigo 145 do CTN somente permite a alteração do lançamento tributário, em função de impugnação do sujeito passivo, recurso de ofício e/ou iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149 do mesmo Código.

Não fosse isso suficiente, houve violação ao artigo 142 e 135 do CTN, eis que a autoridade fiscal limitou-se a afirmar a prática de atos que, supostamente, ensejariam a aplicação de multa contra a Rede D'Or São Luiz pelo não atendimento adequado à fiscalização, decorrente de relação jurídica distinta da tratada no caso deste Recorrente, sem, no entanto, imputar qualquer nexos causal entre eventuais atos cometidos por ele e a consequência jurídica de tais decorrentes.

Cito, ainda, o Acórdão nº 2201-003.553, desta Segunda Seção, o qual decidiu que o interesse comum no fato gerador ocorre quando há pluralidade de pessoas concorrendo para a prática do fato imponível, isto é, há de existir um liame entre a conduta, comissiva ou omissiva, da pessoa física e a ocorrência do fato gerador – o que não ocorreu no presente caso.

Em relação ao artigo 135, III, do CTN, é, também, fato que a mera transcrição do fundamento legal no relatório fiscal não tem o condão de atribuir a responsabilidade tributária a si. Em outras linhas, há de se demonstrar que o sujeito passivo atuou efetivamente para a ocorrência do fato gerador e, ainda, que tenha atuado com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa.

Esse é o espírito, inclusive, da Súmula 430 do STJ, a qual determina que o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

Por esse crivo, dou provimento ao Recurso Voluntário interposto, a fim de determinar sua exclusão do polo passivo do presente processo administrativo tributário.

3.3) Heráclito de Brito Gomes Junior:

Por silogismo, isto é, considerando que este Conselheiro cancelou a multa que fundamenta a responsabilidade do Recorrente em apreço (obrigação acessória de disponibilização de arquivos digitais) e as respectivas obrigações principais, é seu dever dar provimento ao Recurso Voluntário interposto, a fim de determinar sua exclusão do polo passivo do presente processo administrativo tributário.

Caso seja vencido neste ponto, de toda forma, razão ainda assiste ao Recorrente em seu instrumento recursal.

Inicialmente, o Recorrente deixou claro que – conforme ata de reunião de Conselho de Administração anexada à Impugnação, **foi eleito diretor da Companhia tão-somente em 02/03/2016**. Isso, por si só, já demonstra que não participava da sociedade quando da ocorrência do fato gerador das obrigações principais – e muito menos, da multa relativa aos arquivos digitais.

Como ensinava Ruy Barbosa Nogueira, o que é sonogado é o conhecimento ao Fisco da realização do fato gerador, da sua natureza ou das suas circunstâncias materiais ou das condições pessoais de contribuinte (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 201).

Não é possível cometer sonegação sem, antes, realizar o fato gerador do tributo. Será impossível, ainda menos, realizar o fato gerador de obrigação principal e/ou acessória quando sequer se compunha a relação jurídico-tributária.

Não fosse isso suficiente, é fato que a Turma de Julgamento alterou o critério jurídico, originalmente, adotado no lançamento. É inequívoco, portanto, que a DRJ/REC, ao constatar o erro de direito cometido pela autoridade fiscal (imputação de responsabilidade a diretor não sócio à época do fato gerador), buscou retificar esse equívoco por meio da prolação de seu Acórdão.

Diferentemente do que indicado no Acórdão, o artigo 145 do CTN somente permite a alteração do lançamento tributário, em função de impugnação do sujeito passivo, recurso de ofício e/ou iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149 do mesmo Código.

Não fosse isso suficiente, houve violação ao artigo 142 e 135 do CTN, eis que a autoridade fiscal limitou-se a afirmar a prática de atos que, supostamente, ensejariam a aplicação de multa contra a Rede D'Or São Luiz pelo não atendimento adequado à fiscalização, decorrente de relação jurídica distinta da tratada no caso deste Recorrente, sem, no entanto, imputar

qualquer nexos causal entre eventuais atos cometidos por ele e a consequência jurídica de tais decorrentes.

Cito, ainda, o Acórdão n.º 2201-003.553, desta Segunda Seção, o qual decidiu que o interesse comum no fato gerador ocorre quando há pluralidade de pessoas concorrendo para a prática do fato impositivo, isto é, há de existir um liame entre a conduta, comissiva ou omissiva, da pessoa física e a ocorrência do fato gerador – o que não ocorreu no presente caso.

Em relação ao artigo 135, III, do CTN, é, também, fato que a mera transcrição do fundamento legal no relatório fiscal não tem o condão de atribuir a responsabilidade tributária a si. Em outras linhas, há de se demonstrar que o sujeito passivo atuou efetivamente para a ocorrência do fato gerador e, ainda, que tenha atuado com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa.

Esse é o espírito, inclusive, da Súmula 430 do STJ, a qual determina que o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

Renovo, portanto, o ato de dar provimento ao Recurso Voluntário interposto, a fim de determinar sua exclusão do polo passivo do presente processo administrativo tributário.

3.4) Paulo Junqueira Moll:

Por silogismo, isto é, considerando que este Conselheiro cancelou a multa que fundamenta a responsabilidade do Recorrente em apreço (obrigação acessória de disponibilização de arquivos digitais) e as respectivas obrigações principais, é seu dever dar provimento ao Recurso Voluntário interposto, a fim de determinar sua exclusão do polo passivo do presente processo administrativo tributário.

Caso seja vencido neste ponto, de toda forma, razão ainda assiste ao Recorrente em seu instrumento recursal.

Não fosse isso suficiente, é fato que a Turma de Julgamento alterou o critério jurídico, originalmente, adotado no lançamento. É inequívoco, portanto, que a DRJ/REC, ao constatar o erro de direito cometido pela autoridade fiscal (imputação de responsabilidade a diretor não sócio à época do fato gerador), buscou retificar esse equívoco por meio da prolação de seu Acórdão.

Diferentemente do que indicado no Acórdão, o artigo 145 do CTN somente permite a alteração do lançamento tributário, em função de impugnação do sujeito passivo, recurso de ofício e/ou iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149 do mesmo Código.

Não fosse isso suficiente, houve violação ao artigo 142 e 135 do CTN, eis que a autoridade fiscal limitou-se a afirmar a prática de atos que, supostamente, ensejariam a aplicação de multa contra a Rede D'Or São Luiz pelo não atendimento adequado à fiscalização, decorrente de relação jurídica distinta da tratada no caso deste Recorrente, sem, no entanto, imputar

qualquer nexos causal entre eventuais atos cometidos por ele e a consequência jurídica de tais decorrentes.

Cito, ainda, o Acórdão n.º 2201-003.553, desta Segunda Seção, o qual decidiu que o interesse comum no fato gerador ocorre quando há pluralidade de pessoas concorrendo para a prática do fato impositivo, isto é, há de existir um liame entre a conduta, comissiva ou omissiva, da pessoa física e a ocorrência do fato gerador – o que não ocorreu no presente caso.

Em relação ao artigo 135, III, do CTN, é, também, fato que a mera transcrição do fundamento legal no relatório fiscal não tem o condão de atribuir a responsabilidade tributária a si. Em outras linhas, há de se demonstrar que o sujeito passivo atuou efetivamente para a ocorrência do fato gerador e, ainda, que tenha atuado com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa.

Esse é o espírito, inclusive, da Súmula 430 do STJ, a qual determina que o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

Renovo, portanto, o ato de dar provimento ao Recurso Voluntário interposto, a fim de determinar sua exclusão do polo passivo do presente processo administrativo tributário.

3.5) Sérgio Luiz Cortês da Silveira:

Por silogismo, isto é, considerando que este Conselheiro cancelou a multa que fundamenta a responsabilidade do Recorrente em apreço (obrigação acessória de disponibilização de arquivos digitais) e as respectivas obrigações principais, é seu dever dar provimento ao Recurso Voluntário interposto, a fim de determinar sua exclusão do polo passivo do presente processo administrativo tributário.

Caso seja vencido neste ponto, de toda forma, razão ainda assiste ao Recorrente em seu instrumento recursal.

Inicialmente, o Recorrente deixou claro que – conforme ata de reunião de Conselho de Administração anexada à Impugnação, **foi eleito diretor da Companhia tão-somente em 02/03/2016**. Isso, por si só, já demonstra que não participava da sociedade quando da ocorrência do fato gerador das obrigações principais – e muito menos, da multa relativa aos arquivos digitais.

Como ensinava Ruy Barbosa Nogueira, o que é sonogado é o conhecimento ao Fisco da realização do fato gerador, da sua natureza ou das suas circunstâncias materiais ou das condições pessoais de contribuinte (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 201).

Não é possível cometer sonogação sem, antes, realizar o fato gerador do tributo. Será impossível, ainda menos, realizar o fato gerador de obrigação principal e/ou acessória quando sequer se compunha a relação jurídico-tributária.

Não fosse isso suficiente, é fato que a Turma de Julgamento alterou o critério jurídico, originalmente, adotado no lançamento. É inequívoco, portanto, que a DRJ/REC, ao constatar o erro de direito cometido pela autoridade fiscal (imputação de responsabilidade a diretor não sócio à época do fato gerador), buscou retificar esse equívoco por meio da prolação de seu Acórdão.

Diferentemente do que indicado no Acórdão, o artigo 145 do CTN somente permite a alteração do lançamento tributário, em função de impugnação do sujeito passivo, recurso de ofício e/ou iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149 do mesmo Código.

Não fosse isso suficiente, houve violação ao artigo 142 e 135 do CTN, eis que a autoridade fiscal limitou-se a afirmar a prática de atos que, supostamente, ensejariam a aplicação de multa contra a Rede D'Or São Luiz pelo não atendimento adequado à fiscalização, decorrente de relação jurídica distinta da tratada no caso deste Recorrente, sem, no entanto, imputar qualquer nexos causal entre eventuais atos cometidos por ele e a consequência jurídica de tais decorrentes.

Cito, ainda, o Acórdão n.º 2201-003.553, desta Segunda Seção, o qual decidiu que o interesse comum no fato gerador ocorre quando há pluralidade de pessoas concorrendo para a prática do fato imponível, isto é, há de existir um liame entre a conduta, comissiva ou omissiva, da pessoa física e a ocorrência do fato gerador – o que não ocorreu no presente caso.

Em relação ao artigo 135, III, do CTN, é, também, fato que a mera transcrição do fundamento legal no relatório fiscal não tem o condão de atribuir a responsabilidade tributária a si. Em outras linhas, há de se demonstrar que o sujeito passivo atuou efetivamente para a ocorrência do fato gerador e, ainda, que tenha atuado com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa.

Esse é o espírito, inclusive, da Súmula 430 do STJ, a qual determina que o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

Renovo, portanto, o ato de dar provimento ao Recurso Voluntário interposto, a fim de determinar sua exclusão do polo passivo do presente processo administrativo tributário.

3.6) Pedro Junqueira Moll:

Por silogismo, isto é, considerando que este Conselheiro cancelou a multa que fundamenta a responsabilidade do Recorrente em apreço (obrigação acessória de disponibilização de arquivos digitais) e as respectivas obrigações principais, é seu dever dar provimento ao Recurso Voluntário interposto, a fim de determinar sua exclusão do polo passivo do presente processo administrativo tributário.

As mesmas razões de fato e de direito, também, foram replicadas no instrumento recursal do Recorrente, mas com um detalhe diverso e relevante:

Em seu arrazoado, o Recorrente indica que, em atendimento ao despacho de conversão em diligência, em 26/4/2018, a autoridade atuante elaborou informação fiscal reconhecendo que houve erro na indicação dos responsáveis solidários (fls. 9.056-9.070). A intimação da informação fiscal foi promovida mediante o envio de sua cópia, por via postal, aos patronos da Rede D'Or São Luiz e aos diretores originalmente incluídos no polo passivo deste processo administrativo, conforme o aviso de recebimento de fl. 9.078.

Logo após, informa que os autos foram remetidos à Derat\SP, unidade da RFB de jurisdição da Rede D'Or São Luiz, que, na fl. 10.223 deste processo, solicito que o atuante se manifestasse “quanto a necessidade de formalização de Termos de Sujeição Passiva Solidária e ciência do lançamento aos contribuintes incluídos a partir da Informação Fiscal como responsáveis tributários (itens 40\43).

Ainda nessa linha, aponta que, em seu despacho de devolução dos autos à Derat\SP (fl. 10.234), a autoridade fiscal não determinou a lavratura dos termos da sujeição passiva solidária e a cientificação dos “novos” responsáveis solidários, como é seu caso.

As informações são verídicas e isso implica, por si só, a ausência de oportunidade do seu direito de defesa – isto é, a apresentação de Impugnação. E, mesmo assim, o Acórdão recorrido determinou sua responsabilização solidária dos autos de infração – sem, também, qualquer intimação para apresentação deste Recurso (apresentou-o de maneira voluntária).

Adentrando ao voto, é fato que a Turma de Julgamento alterou o critério jurídico, originalmente, adotado no lançamento. É inequívoco, portanto, que a DRJ/REC, ao constatar o erro de direito cometido pela autoridade fiscal (imputação de responsabilidade a diretor não sócio à época do fato gerador), buscou retificar esse equívoco por meio da prolação de seu Acórdão.

Diferentemente do que indicado no Acórdão, o artigo 145 do CTN somente permite a alteração do lançamento tributário, em função de impugnação do sujeito passivo, recurso de ofício e/ou iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149 do mesmo Código.

Não fosse isso suficiente, houve violação ao artigo 142 e 135 do CTN, eis que a autoridade fiscal limitou-se a afirmar a prática de atos que, supostamente, ensejariam a aplicação de multa contra a Rede D'Or São Luiz pelo não atendimento adequado à fiscalização, decorrente de relação jurídica distinta da tratada no caso deste Recorrente, sem, no entanto, imputar qualquer nexo causal entre eventuais atos cometidos por ele e a consequência jurídica de tais decorrentes.

Cito, ainda, o Acórdão nº 2201-003.553, desta Segunda Seção, o qual decidiu que o interesse comum no fato gerador ocorre quando há pluralidade de pessoas concorrendo para a prática do fato imponível, isto é, há de existir um liame entre a conduta, comissiva ou omissiva, da pessoa física e a ocorrência do fato gerador – o que não ocorreu no presente caso.

Em relação ao artigo 135, III, do CTN, é, também, fato que a mera transcrição do fundamento legal no relatório fiscal não tem o condão de atribuir a responsabilidade tributária a si. Em outras linhas, há de se demonstrar que o sujeito passivo atuou efetivamente para a

ocorrência do fato gerador e, ainda, que tenha atuado com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa.

Esse é o espírito, inclusive, da Súmula 430 do STJ, a qual determina que o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

Considerando, então, que as mesmas razões de fato e de direito replicadas no instrumento recursal do Recorrente foram aquelas acolhidas no item (1) deste capítulo de responsabilização tributária, voto: (i) para dar provimento ao Recurso Voluntário interposto, a fim de determinar sua exclusão do polo passivo do presente processo administrativo tributário; e (ii) subsidiariamente, caso vencido, a nulidade de sua responsabilização por violação ao contraditório, ampla defesa e ao devido processo legal.

3.7) Jorge Neval Moll Filho:

Por silogismo, isto é, considerando que este Conselheiro cancelou a multa que fundamenta a responsabilidade do Recorrente em apreço (obrigação acessória de disponibilização de arquivos digitais) e as respectivas obrigações principais, é seu dever dar provimento ao Recurso Voluntário interposto, a fim de determinar sua exclusão do polo passivo do presente processo administrativo tributário.

As mesmas razões de fato e de direito, também, foram replicadas no instrumento recursal do Recorrente, mas com um detalhe diverso e relevante:

Em seu arrazoado, o Recorrente indica que, em atendimento ao despacho de conversão em diligência, em 26/4/2018, a autoridade autuante elaborou informação fiscal reconhecendo que houve erro na indicação dos responsáveis solidários (fls. 9.056-9.070). A intimação da informação fiscal foi promovida mediante o envio de sua cópia, por via postal, aos patronos da Rede D'Or São Luiz e aos diretores originalmente incluídos no polo passivo deste processo administrativo, conforme o aviso de recebimento de fl. 9.078.

Logo após, informa que os autos foram remetidos à Derat\SP, unidade da RFB de jurisdição da Rede D'Or São Luiz, que, na fl. 10.223 deste processo, solicito que o autuante se manifestasse “quanto a necessidade de formalização de Termos de Sujeição Passiva Solidária e ciência do lançamento aos contribuintes incluídos a partir da Informação Fiscal como responsáveis tributários (itens 40\43).

Ainda nessa linha, aponta que, em seu despacho de devolução dos autos à Derat\SP (fl. 10.234), a autoridade fiscal não determinou a lavratura dos termos da sujeição passiva solidária e a cientificação dos “novos” responsáveis solidários, como é seu caso.

As informações são verídicas e isso implica, por si só, a ausência de oportunidade do seu direito de defesa – isto é, a apresentação de Impugnação. E, mesmo assim, o Acórdão recorrido determinou sua responsabilização solidária dos autos de infração – sem, também, qualquer intimação para apresentação deste Recurso (apresentou-o de maneira voluntária).

Adentrando ao voto, é fato que a Turma de Julgamento alterou o critério jurídico, originalmente, adotado no lançamento. É inequívoco, portanto, que a DRJ/REC, ao constatar o erro de direito cometido pela autoridade fiscal (imputação de responsabilidade a diretor não sócio à época do fato gerador), buscou retificar esse equívoco por meio da prolação de seu Acórdão.

Diferentemente do que indicado no Acórdão, o artigo 145 do CTN somente permite a alteração do lançamento tributário, em função de impugnação do sujeito passivo, recurso de ofício e/ou iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149 do mesmo Código.

Não fosse isso suficiente, houve violação ao artigo 142 e 135 do CTN, eis que a autoridade fiscal limitou-se a afirmar a prática de atos que, supostamente, ensejariam a aplicação de multa contra a Rede D'Or São Luiz pelo não atendimento adequado à fiscalização, decorrente de relação jurídica distinta da tratada no caso deste Recorrente, sem, no entanto, imputar qualquer nexos causal entre eventuais atos cometidos por ele e a consequência jurídica de tais decorrentes.

Cito, ainda, o Acórdão nº 2201-003.553, desta Segunda Seção, o qual decidiu que o interesse comum no fato gerador ocorre quando há pluralidade de pessoas concorrendo para a prática do fato imponível, isto é, há de existir um liame entre a conduta, comissiva ou omissiva, da pessoa física e a ocorrência do fato gerador – o que não ocorreu no presente caso.

Em relação ao artigo 135, III, do CTN, é, também, fato que a mera transcrição do fundamento legal no relatório fiscal não tem o condão de atribuir a responsabilidade tributária a si. Em outras linhas, há de se demonstrar que o sujeito passivo atuou efetivamente para a ocorrência do fato gerador e, ainda, que tenha atuado com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa.

Esse é o espírito, inclusive, da Súmula 430 do STJ, a qual determina que o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

Considerando, então, que as mesmas razões de fato e de direito replicadas no instrumento recursal do Recorrente foram aquelas acolhidas no item (1) deste capítulo de responsabilização tributária, voto: (i) para dar provimento ao Recurso Voluntário interposto, a fim de determinar sua exclusão do polo passivo do presente processo administrativo tributário; e (ii) subsidiariamente, caso vencido, a nulidade de sua responsabilização por violação ao contraditório, ampla defesa e ao devido processo legal.

3.8)

3.9) Pacific RDSL Participações S.A.:

Em situação similar a dos itens 6) e 7), a Recorrente afirma que o primeiro ato administrativo, formalmente constituído nestes autos, que lhe cientificou da existência de um processo administrativo e da alegada responsabilidade tributária, foi a sua intimação e ciência do Acórdão recorrido. Informa, ainda, que o Acórdão recorrido lhe atribuiu responsabilidade tão-somente em relação ao suposto descumprimento de obrigações acessórias.

Argumente, logo em seguida, pelo total descabimento de sua responsabilização solidária imputada pelos artigos 124, I, do CTN e 30, IX, da Lei nº 8.212/91, a todo o crédito em discussão. Reitera que tal fato não implica em reconhecimento da extensão da responsabilidade solidária a todo o crédito tributário.

Por silogismo, isto é, considerando que este Conselheiro cancelou a multa que fundamenta a responsabilidade do Recorrente em apreço (obrigação acessória de disponibilização de arquivos digitais), é seu dever dar provimento ao Recurso Voluntário interposto, a fim de determinar sua exclusão do polo passivo do presente processo administrativo tributário.

Caso vencido, mantém-se a linha de ausência de cumprimento dos requisitos no artigo 124, I, do CTN para imputar responsabilidade solidária ao Recorrente, já exposta nos votos de (1) a (7).

Em relação à responsabilização com fundamento no artigo 30, IX, da Lei nº 8.212/91, afasta-se, também, essa possibilidade, porquanto a empresa restou constituída tão-somente em 22 de janeiro de 2015 e, certamente, não figurava como coligada ou integrante do grupo econômico da Rede D'Or. Por ilação lógica, não possuía nenhum interesse comum na situação que culminou na lavratura do auto de infração relativa ao dever instrumental de entrega de arquivos digitais.

Por esse crivo, dou provimento ao Recurso Voluntário interposto, a fim de determinar sua exclusão do polo passivo do presente processo administrativo tributário.

Conclusão

Ante ao exposto, este Conselheiro vota para:

- (i) Conhecer e dar parcial provimento ao Recurso Voluntário da Contribuinte Rede D'Or, a fim de cancelar o crédito tributário em litígio, com manutenção do lançamento tão-somente sobre as diferenças de FAP e as rubricas da folha de pagamentos não tributadas;
- (ii) Conhecer e dar provimento aos Recursos Voluntários interpostos pelos responsáveis tributários, a fim de determinar sua exclusão do polo passivo do presente processo administrativo tributário;

- (iii) Conhecer e negar provimento ao Recurso de Ofício, pelas razões de fato e de direito expostas nos votos relativos aos responsáveis tributários.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Rigo Pinheiro