MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

DOCUMENTO VALIDADO

PROCESSO	**11065.721832/2014-39**
ACÓRDÃO	2302-004.400 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SOMEHR SOCIEDADE SIMPLES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

CONHECIMENTO. INCONSTITUCIONALIDADES. SÚMULA CARF Nº2

CARF não é competente para se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei tributária.

MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA ISOLADOS. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO.

Comprovada a falta de retenção do imposto com natureza de antecipação do devido na declaração de ajuste anual dos beneficiários, após o termo final do prazo fixado para entrega dessas declarações, é devido pela fonte pagadora dos rendimentos a multa de ofício e os juros de mora isolados.

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. NATUREZA JURÍDICA DOS VALORES PAGOS AOS SÓCIOS. VERDADE MATERIAL.

Demonstrado que as atividades e os negócios jurídicos desenvolvidos possuem aspectos diversos da realidade formal, onde os sócios participantes da conta participação prestavam serviços ao sócio ostensivo, os valores pagos por este em decorrência dos contratos de SCP devem ser classificados, segundo a sua efetiva natureza jurídica, como rendimentos sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas.

CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. REMUNERAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA. INCIDÊNCIA.

O pagamento a pessoa física filiada ao Regime Geral de Previdência Social na qualidade de segurado contribuinte individual configura fato gerador de contribuições a cargo da empresa.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. SÓCIO ADMINISTRADOR.

Se o sócio da empresa não participa da gerência dos negócios, o vínculo societário, por si só, não o arrasta para o polo passivo da autuação, como responsável tributário solidário. Por outro lado, o sócio administrador, por estar à frente da sociedade e ter o poder de decisão sobre os rumos do negócios ao contribuir para a ocultação do fato gerador da contribuição previdenciária, tem responsabilidade pela infração cometida por violação à legislação previdenciária durante o tempo de seu mandato.

SOCIEDADE. LUCROS. DESCARACTERIZAÇÃO. REALIDADE. PRIMAZIA.

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

DOCUMENTO VALIDADO

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente dos Recursos Voluntários, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade e de matérias estranhas à lide, para, no mérito, negar-lhes provimento.

Sala de Sessões, em 5 de março de 2026.

Assinado Digitalmente

Alfredo Jorge Madeira Rosa – Relator

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Carmelina Calabrese, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Roberto Carvalho Veloso Filho, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de autuação pela falta de retenção e recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) relativos aos anos-calendário de 2009, 2010 e 2011, conforme circunstanciado no Relatório de Ação Fiscal às fls. 1810/1833. O lançamento feito se refere somente a Multa e Juros Isolados Por Falta de Retenção de IRRF, não incluindo o valor principal que deixou de ser retido.

Durante o período fiscalizado, o contribuinte apresentou-se como sócia ostensiva de uma Sociedade em Conta de Participação (SCP) na qual os médicos integrantes do corpo funcional figuraram como sócios capitalistas.

No entendimento da fiscalização a estrutura *"tinha como objetivos dissimular a verdadeira natureza das importâncias pagas aos médicos e, por conseguinte, lesar o fisco, dando tratamento de lucros distribuídos aos honorários pagos aos profissionais."*

Foram formalizados dois autos de infração em dois processos administrativos distintos. O presente processo versa sobre a autuação de IRRF, e o processo 11065-723.421/2014-88, pautado para julgamento em mesma sessão, versou sobre a autuação de contribuições previdenciárias.

A autuada é pessoa jurídica, constituída sob a forma de sociedade simples organizada por cotas de responsabilidade limitada. Trata-se de uma sociedade de médicos com fins econômicos e responsabilidade limitada ao capital social.

Conforme 5ª alteração do Contrato Social (e-fls. 40/53), o objeto da sociedade é *"prestação de serviços médicos na área de saúde, tratamento de pacientes, conveniados ou não"*.

Por bem resumir os fatos contidos nos autos, reproduzo abaixo trechos do relatório do acórdão recorrido.

> Em sintonia com os objetivos sociais, a análise dos contratos entabulados com os tomadores dos serviços por ela prestados mostra claramente a atuação empresarial, desenvolvendo as atividades inerentes à prestação de serviços médicos, v.g., emissão de faturas, cobrança, recebimento de pagamentos, orientação do corpo funcional e responsabilidade sobre os encargos tributários, sociais e previdenciários incidentes sobre as receitas auferidas.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Neste sentido, tomemos exemplificativamente o contrato (fls. 138/253) firmado entre a fiscalizada (CONTRATADA) com a Fundação Assistencial dos Servidores do Ministério da Fazenda - Fundação Assefaz (CONTRATANTE), do qual extraímos os seguintes trechos:

> Cláusula 1 a : "O presente contrato tem como OBJETO, a prestação, pela CONTRA TADA, de serviços médicos" [...] "aos pacientes enviados pela empresa CONTRA TANTE, aqui denominados BENEFICIÁRIOS, incluindo os serviços de consultas, procedimentos médicos eletivos, de urgência e/ou emergência" [...] Cláusula 3 a : Pela prestação dos serviços médicos revistos na tabela abaixo, a CON TRATANTE pagará à CONTRATADA os honorários calculados de acordo com o res pectivo ANEXO.
>
> Cláusula 5 a : A fatura dos serviços prestados pela CONTRATADA será apresentada à CONTRATANTE até o dia 05 (cinco) de cada mês [...] Cláusula 9 a -Parágrafo Segundo: A CONTRATADA se compromete a divulgar entre seu corpo clínico, administrativo e profissional os serviços que serão prestados aos beneficiários da CONTRATANTE e a orientá-los quanto ao teor do presente contrato e aos critérios para sua operacionalização.
>
> Cláusula 12 a -Parágrafo Segundo: A CONTRATADA é responsável por todos os en cargos tributários, sociais e previdenciários incidentes sobre os valores dos serviços prestados, procedendo a CONTRATANTE, no ato do pagamento, aos descontos e recolhimentos previstos em lei. [...]

Obviamente, e em consonância com as cláusulas 9ª e 12ª acima, a fiscalizada valeu-se de profissionais da área (médicos) para prestar serviços, remunerando-os pelos trabalhos desenvolvidos.

Neste contexto, em 21/AGO/2006, foi constituída uma suposta Sociedade em Conta de Participação (SCP) -vide Instrumento Particular de Constituição de Sociedade em Conta de Participação - fls. 54/89, na qual a fiscalizada assumiu a condição de sócia ostensiva, tendo como sócios capitalistas os 103 médicos relacionados no contrato.

Como aprofundaremos mais adiante, a constituição desta SCP tinha como objetivos dissimular a verdadeira natureza das importâncias pagas aos médicos e, por conseguinte, lesar o fisco, dando tratamento de lucros distribuídos aos honorários pagos aos profissionais. Mas, importa agora ter presente que o corpo clínico da SOMEHR era formado pelos médicos ("sócios capitalistas" da SCP), ou seja, foram estes que executaram os serviços médicos, atendendo as pessoas beneficiárias (por exemplo: segurados, enfermos) dos tomadores (v.g., planos de saúde, hospitais) dos serviços médicos prestados pela fiscalizada.

DOCUMENTO VALIDADO

Porém, valendo-se irregularmente de uma Sociedade em Conta de Participação, a fiscalizada mascarou o corpo clínico prestador dos serviços como sócios e classificou os pagamentos efetuados aos médicos como antecipações de distribuição de lucros da SCP, os quais não estão sujeitos à retenção de imposto de renda na fonte e não implicam incidência de contribuições previdenciárias. O tratamento dado pela contribuinte aos honorários pagos pelos serviços prestados pelos médicos não guarda correlação com a verdadeira natureza jurídica de tais pagamentos pelas razões que passamos a expor.

Em primeiro lugar, a remuneração dos médicos foi feita mediante pagamentos mensais e em montantes calculados em função dos volumes e modalidades dos serviços executados por cada profissional, sem correlação alguma com a participação social ou o capital empregado na suposta Sociedade em Conta de Participação. Por óbvio, nos períodos (meses ou anos) em que determinado profissional não efetuou atendimentos, não houve qualquer pagamento aquele médico, mesmo continuando ele a ser um dos supostos sócios capitalistas da SCP. Ou seja, os valores pagos decorreram unicamente dos trabalhos executados (consultas e demais serviços médicos), deixando transparecer claramente a natureza de rendimento do trabalho e não do capital. Neste sentido, a resposta (fls. 1328/1330) dada pela contribuinte ao Termo de Intimação Fiscal n° 01 (fls. 1331/1332) informou que os critérios utilizados no cálculo dos valores pagos aos médicos obedeceram ao estipulado na Cláusula Vigésima Terceira do Instrumento Particular de Constituição de Sociedade em Conta de Participação (fls. 54/89), abaixo transcrito.

Cláusula Vigésima Terceira

> Nos termos do Decreto 3.000 de 26/03/1999 e da Lei 9.249/95, Artigo 10, os sócios da Sociedade em Conta de Participação convencionam que os lucros serão distribuídos **de acordo com** os valores oriundos e correspondentes **à proporção de mão-de-obra** prestada pelo sócio na consecução dos objetivos sociais, **independente da contribuição para o capital social**. [Grifos nossos]

De outro lado, da forma como fez parecer a SOMEHR, os médicos prestaram serviços graciosamente sem cobrar quaisquer honorários (tributáveis!), apenas recebendo adiantamentos de lucros (isentos/sem incidência!). Ora, não é razoável que TODOS os profissionais médicos tenham trabalhado sem qualquer remuneração e, ainda por cima, para uma empresa privada não beneficente, somente na expectativa de que a SCP por eles formada teria lucros que seriam distribuídos no futuro, quando da decisão de assembléia societária. Tal fato foge ao aceitável do ponto de vista racional e clama atenção de pessoas equilibradas. É óbvio que os médicos pretendiam receber contrapartidas remuneratórias pelos serviços prestados. E foi exatamente isso que aconteceu, pois recebiam mensalmente "adiantamentos de lucros" da SCP, os quais, em realidade, eram

DOCUMENTO VALIDADO

contrapartidas dos serviços prestados e não participação nos resultados da sociedade como mascarou a fiscalizada.

Ademais, normalmente os lucros de uma companhia são distribuídos aos sócios tomando por base a participação social. Excepcionalmente, a distribuição não igualitária dos resultados de uma sociedade aos sócios participantes é possível desde que prevista em instrumento próprio. Neste sentido, olhemos mais uma vez a Cláusula Vigésima Terceira do contrato de constituição da SCP (fls. 54/89), a qual estabelece que *"os lucros serão distribuídos de acordo com os valores oriundos e correspondentes à proporção de mão-de-obra prestada pelo sócio na consecução dos objetivos da sociedade, independentemente da contribuição para o capital social"*. Sem desviar nosso foco, s.m.j., esta cláusula permite que um ou mais "socios" não recebam qualquer participação nos resultados da fiscalizada, pois se não prestaram serviços à sociedade em determinado exercício social, nada tiveram a receber, o que implica concluir pela invalidade absoluta deste dispositivo contratual, já que o art. 1008 do Código Civil prevê que *"É nula a estipulação contratual que exclua qualquer sócio de participar dos lucros e das perdas"*. Como vemos, no caso da fiscalizada, o montante pago a cada médico variou única e exclusivamente em função do número de atendimentos (consultas ou prestação de serviços) e que resultaram nas receitas geradas individualmente para a sociedade, sem correlação alguma com o capital social.

A respeito da participação na Sociedade em Conta de Participação, ao atender aos itens 1 e 2 do Termo de Intimação Fiscal N° 01 (fls. 1328/1330), relatando o procedimento realizado para que novo sócio ingressasse na SCP, a fiscalizada informou que as alterações do quadro societário da SCP eram registradas em livro próprio (fls. 1333/1348). Mais, sobre o ingresso de novos sócios, relatou que, uma vez cumpridas as condições previstas na Cláusula Vigésima Quarta abaixo transcrita, os novos médicos apresentavam cópia da documentação pessoal e técnica, assinavam um Termo de Adesão e a Declaração Voluntária de Adesão à Sociedade em Conta de Participação da Associação dos Médicos do Hospital Regina -SOMEHR, manifestavam ciência e concordância com o Instrumento Particular de Constituição de Sociedade em Conta de Participação e adquiriam uma cota social.

CAPÍTULO VII

Condições Indispensáveis para Ingresso e Permanência na Sociedade

Cláusula Vigésima Quarta

A presente Sociedade em Conta de Participação é constituída em função da qualidade pessoal e profissional dos sócios. São condições indispensáveis dos sócios para ingresso e permanência na presente Sociedade em Conta de Participação:

DOCUMENTO VALIDADO

a) Ser médico regularmente inscrito no CREMERS, em dia com suas contribuições;

b) Observar os preceitos da Ética Médica e não possuir conceito negativo justificado;

c) Exercer atividade profissional como membro do Corpo Clínico do Hospital Regina;

d) Obter parecer favorável de pelo menos 51% (cinqüenta e um por cento) dos sócios diretores da sociedade.

Sobre a participação social de cada médico no capital da SCP, a cota social que cada novo sócio adquiriu ao ingressar na sociedade custou meros R$ 200,00 (duzentos reais). Ou seja, os supostos sócios capitalistas praticamente nada investiram na SCP já que este montante de recursos não constituiu um verdadeiro aporte para constituição de um fundo societário. O valor investido na SCP por cada profissional assemelhou-se muito mais a uma taxa de inscrição do que a uma inversão de capital visando investimento, restando claro que a intenção dos médicos nunca foi investir, apenas prestar serviços na condição de trabalhadores autônomos. Isto vai de encontro à teoria das SCP, tendo em conta que estas são muito mais uma "parceria de investimento" do que uma sociedade propriamente. Aliás, conforme Cláusula Vigésima Quarta (transcrita acima) do Instrumento Particular de Constituição de Sociedade em Conta de Participação (fls. 54/89), os pré-requisitos para a entrada de novos sócios na SCP não mencionavam qualquer quantidade de capital a investir na SCP, apenas estabeleciam atributos pessoais.

O fato de cada médico trabalhar individualmente e pagar apenas uma taxa de inscrição para poder prestar serviços à fiscalizada demonstra que inexistia *"affectio societatis"* entre eles quando da celebração do contrato da conta de participação. Em realidade, o interesse dos médicos era atuar de forma isolada, prestando seus serviços nos próprios consultórios e recebendo honorários médicos mascarados de lucros distribuídos para evitar o pagamento do imposto de renda e das contribuições previdenciárias.

Além disso, sobre a relação societária supostamente existente entre a fiscalizada e os médicos prestadores de serviços, temos de ter em mente que, se fosse válida a constituição da SCP formalizada para mascarar a verdadeira natureza dos honorários médicos pagos, seria defeso aos médicos integrantes do quadro societário prestarem serviços de saúde juntamente ou em nome da sociedade, pois, ex vi do Parágrafo Único do Artigo 993 do Código Civil *"o sócio participante não pode tomar parte nas relações do sócio ostensivo com terceiros, sob pena de responder solidariamente com este pelas obrigações em que intervier"*. Anotemos que, a forma como foi organizada a suposta sociedade somente agrava a invalidade do negócio jurídico (constituição de uma SCP) materializado para fraudar o fisco, pois mesmo que houvesse sido constituída uma sociedade de responsabilidade limitada não alteraria o fato de os honorários

DOCUMENTO VALIDADO

pagos aos médicos prestadores autônomos de serviços serem rendimentos do trabalho remunerado e não distribuição de lucros como fez parecer a fiscalizada.

De outro lado, temos que os lucros de uma companhia são o resultado positivo das atividades da sociedade em determinado período e são normalmente apurados ao final do exercício social. Sobre este ponto, atendendo ao Termo de Intimação Fiscal Nº 01 (fls. 1328/1330). quando questionada se os lucros distribuídos tiveram por base a escrituração contábil, a contribuinte informou (fl. 1331) que "os lucros foram apurados com base na escrituração contábil" e que os "critérios utilizados para o cálculo dos valores pagos a cada médico estavam determinados na Cláusula Vigésima terceira do 'Instrumento Particular de Constituição de Sociedade em Conta de Participação', conjuntamente com demais critérios estabelecidos em deliberações sociais, e ainda sofrendo a retenção de tributos e taxas de administração, para suporte de despesas da Sociedade".

Como vemos, os pagamentos efetuados aos profissionais médicos foram feitos mensalmente e proporcionalmente às receitas das consultas e outros serviços de saúde realizados por cada médico, deduzindo os tributos incidentes sobre tais receitas e uma taxa administrativa. Ou seja, independentemente da apuração de lucros, os médicos (supostos sócios capitalistas da SCP) foram remunerados o que deixa transparecer mais uma vez a natureza de rendimentos por trabalho.

No tocante à apuração dos resultados passíveis de distribuição, considerando que os médicos eram sócios da SCP (e não da fiscalizada), evidentemente, somente poderiam ser remunerados com a distribuição de lucros apurados pela SCP. Ainda que a escrituração contábil da SCP fosse feita nos livros da fiscalizada, segundo o art. 254, inc. II, do RIR/99, os lucros da SCP deveriam estar demonstrados destacadamente dos resultados apurados pelo sócio ostensivo (fiscalizada). Apesar de ter sido solicitado especificamente a apresentação de demonstrações de resultados da SCP (item 3 do Termo de Intimação Fiscal n° 2 - fls. 1472/1473), a fiscalizada limitou-se a informar que "as demonstrações financeiras da SCP estão todas vinculadas à apuração de resultados da sócia ostensiva, já entregues, e de conhecimento desta fiscalização", anexando, à reposta, Demonstrações do Resultado do Exercício, relativas aos anos de 2009 a 2011, que não permitem identificar o resultado apurado pela SCP. Portanto, depreende-se que a fiscalizada não elaborou (ou não dispõe) essas demonstrações.

Mais significativo ainda é o documento, também apresentado em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal n° 02, em que a fiscalizada "demonstra" os lucros distribuídos mensalmente para os médicos. Isto porque o referido documento aponta, em diversos meses (julho de 2009, agosto de 2009, outubro de 2009, novembro de 2009, janeiro de 2010, março de 2010), **a inexistência dos lucros "adiantados" aos médicos**, evidenciando, mais uma vez,

DOCUMENTO VALIDADO

que os valores pagos aos profissionais naqueles meses não eram distribuição de lucros.

Relativamente à denominação adotada pela fiscalizada, vale lembrar que no direito tributário, o conteúdo prevalece sobre a forma. Logo, o fato de a fiscalizada ter denominado de "adiantamentos de lucros" os honorários médicos pagos pelos serviços prestados não tem o condão de desnaturar tais pagamentos e, tampouco, pode ter a força de afastar a incidência das normas tributárias. Por conseguinte, já que os pagamentos efetuados foram rendimentos do trabalho, são tributáveis pelo imposto de renda e sofrem incidência de contribuições previdenciárias, sendo irrelevante o nomen iuris atribuído pela fiscalizada.

Assim, pelas razões expostas, concluímos que as importâncias pagas aos médicos foram retribuições pelos serviços e constituíram rendimentos tributáveis do trabalho por eles prestados. Conseqüentemente, a FALTA DE RETENÇÃO NA FONTE DE IMPOSTO DE RENDA a que a fiscalizada estava obrigada por força do disposto no Artigo 717 do Decreto n° 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda) caracterizou infração tributária.

(...)

4.2 INEFICÁCIA DO NEGÓCIO JURÍDICO SIMULADO EM RELAÇÃO À FAZENDA PÚBLICA

Já que a tributação dos honorários pagos pela fiscalizada aos médicos prestadores de serviços deve se dar em função da real natureza jurídica, desconsiderando a aparência de lucros distribuídos por uma Sociedade em Conta de Participação, interessante tecer algumas considerações sobre a ineficácia de negócios jurídicos simulados em relação à fazenda pública.

Neste sentido, as normas jurídicas emanadas do direito privado brasileiro estabelecem que a simulação é causa de nulidade do ato jurídico lato sensu, desde que o vício seja reconhecido em pronunciamento emanado do Poder Judiciário. Já o direito tributário socorre-se dos princípios gerais de direito privado, que são utilizados para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários (CTN, art. 109).

Assim, ao enfrentar a situação como a ocorrida, na qual a fiscalizada mascarou como sócios de uma Sociedade de Conta de Participação os profissionais médicos que na realidade integravam o seu corpo funcional, a atuação da Fiscalização de Tributos Federais não se desenvolverá no sentido de impugnar a existência ou a validade do negócio jurídico em razão do qual foi constituída a sociedade em conta de participação. Também não se cogita afastar os efeitos inter-partes do negócio simulado. O que se negócios em relação à Fazenda Pública Federal. Nesse sentido, é a lição de Marco Aurélio Greco (*"Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária"*. São Paulo: Dialética, 1998. p.55):

DOCUMENTO VALIDADO

(...)

Por fim, o artigo 118 do CTN remata a questão, estabelecendo com clareza a dicotomia entre os planos da validade e da eficácia, ressaltando que o direito tributário pode não se preocupar com a validade dos atos, mas tão-somente com os efeitos dentro de seu espectro de incidência: (...)

Em face do exposto, os pagamentos de lucros efetuados pela SOMEHR SOCIEDADE SIMPLES LTDA, na condição de sócia ostensiva da SCP, aos socios participantes desta conta de participação, serão tomados em sua efetiva natureza jurídica, qual seja, pagamento de serviços médicos prestados por pessoas físicas, sujeitos ao imposto de renda retido na fonte, à incidência de contribuições previdenciárias e considerados como rendimentos tributáveis nas declarações de rendimentos dos beneficiários.

4.3 TEORIA DAS SOCIEDADES EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO

Na medida em que a simulação perpetrada pela fiscalizada teve por centro a constituição de uma sociedade em conta de participação, conveniente trazermos em rápidas palavras a teoria do direito civil e as normas tributárias que regram este tipo societário.

A conta de participação está regulada nos artigos 991 a 996 do Código Civil.

Para a situação a ser enfrentada, inicialmente, observemos o disposto nos artigos 991 a 993:

> Da Sociedade em Conta de Participação
>
> Art. 991. Na sociedade em conta de participação, a atividade constitutiva do objeto social é exercida unicamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade, participando os demais dos resultados correspondentes.
>
> Parágrafo único. Obriga-se perante terceiro tão-somente o sócio ostensivo; e, exclusivamente perante este, o sócio participante, nos termos do contrato social.
>
> Art. 992. A constituição da sociedade em conta de participação independe de qualquer formalidade e pode provar-se por todos os meios de direito.
>
> Art. 993. O contrato social produz efeito somente entre os sócios, e a eventual inscrição de seu instrumento em qualquer registro não confere personalidade jurídica à sociedade.
>
> Parágrafo único. Sem prejuízo do direito de fiscalizar a gestão dos negócios sociais, o sócio participante não pode tomar parte nas relações do sócio ostensivo com terceiros, sob pena de responder solidariamente com este pelas obrigações em que intervier.

DOCUMENTO VALIDADO

Trata-se, portanto, de uma forma de organização social não sujeita a registro, por isso mesmo, não dotada de personalidade jurídica (não personificada). Nela, vamos encontrar dois tipos de sócios:

• Ostensivo: é o único que aparece e atua diretamente nas relações com terceiros, executando o objeto da conta de participação. Consequentemente, ele responde perante aqueles com todo o seu patrimônio e, perante os sócios participantes, nos termos do contrato social;

• Participante: é o que apenas investe na sociedade, alcançando recursos ao sócio ostensivo. Ele somente participa nos resultados do empreendimento. E nesta condição, ele, em princípio, não responde e nem assume qualquer responsabilidade perante terceiros.

De plano, é possível inferir que a conta de participação, por suas características, constitui muito mais uma "parceria em investimento" do que propriamente uma sociedade. As pessoas participantes entregam recursos ao elemento ostensivo que, atuando isoladamente perante terceiros, deve executar o investimento objeto da conta de participação. Após ter praticado a atividade objeto, o sócio ostensivo apura e recolhe os tributos incidentes sobre a atividade, quantifica os ganhos ou perdas e, por fim, presta contas aos sócios participantes.

Visto isso, fica evidente que a sociedade em conta de participação é uma forma jurídica aplicável à exploração de negócios e atividades em que faz sentido, ou é economicamente conveniente, apenas o sócio ostensivo aparecer e obrigar-se perante terceiros. É a típica situação em que investidores, os denominados sócios participantes, confiando em atributos, habilidades, conhecimentos ou qualidades do sócio ostensivo, entregam-lhe recursos para que este, operando isoladamente, realize atividade lucrativa, atendendo expectativas daqueles.

De outro lado, no que se refere às regras tributárias aplicáveis às sociedades em conta de participação, devemos partir dos artigos 148 e 149 do Decreto n° 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda de 1999):

> Sociedade em Conta de Participação
>
> Art. 148. As sociedades em conta de participação são equiparadas às pessoas jurídicas (Decreto-Lei n° 2.303, de 21 de novembro de 1986, art. 7º e Decreto-Lei n° 2.308, de 19 de dezembro de 1986, art. 3 o). Art. 149. Na apuração dos resultados dessas sociedades, assim como na tributação dos lucros apurados e dos distribuídos, serão observadas as normas aplicáveis às pessoas jurídicas em geral e o disposto no art. 254, II (Decreto-Lei n° 2.303, de 1986, art. 7 o , parágrafo único).

Evidentemente, a regulamentação fiscal não atribui personalidade às sociedades em conta de participação, as quais, como vimos, não se sujeitam ao registro dos atos constitutivos no Registro Público de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas. Há simplesmente a equiparação das sociedades em conta de participação às pessoas jurídicas em geral com vistas à apuração e

DOCUMENTO VALIDADO

recolhimento dos tributos federais. Nesse sentido, o artigo 254 do Regulamento do Imposto de Renda define a forma por meio da qual o sócio ostensivo, este sim dotado de personalidade jurídica, deverá controlar e apurar os resultados da conta de participação:

> Art. 254. A escrituração das operações de sociedade em conta de participação poderá, à opção do sócio ostensivo, ser efetuada nos livros deste ou em livros próprios, observando-se o seguinte: - quando forem utilizados os livros do sócio ostensivo, os registros contábeis deverão ser feitos de forma a evidenciar os lançamentos referentes à sociedade em conta de participação; - os resultados e o lucro real correspondentes à sociedade em conta de participação deverão ser apurados e demonstrados destacadamente dos resultados e do lucro real do sócio ostensivo, ainda que a escrituração seja feita nos mesmos livros;
>
> - nos documentos relacionados com a atividade da sociedade em conta de participação, o sócio ostensivo deverá fazer constar indicação de modo a permitir identificar sua vinculação com a referida sociedade.

Então, sendo o sócio ostensivo o único a exercer atividades e a atuar perante terceiros, cabe a ele a responsabilidade pelo registro das operações, apuração dos resultados e recolhimento dos tributos devidos pela sociedade em conta de participação.

Ademais, conforme dispõe o parágrafo único do artigo 993 do Código Civil vigente, neste tipo societário, os sócios capitalistas não podem tomar parte nas relações do sócio ostensivo com terceiros, sob pena de responderem solidariamente com este pelas obrigações em que intervierem.

(...)

4.5 PENALIDADES DECORRENTES DA FALTA DE RETENÇÃO DE IRRF

Segundo Parecer Normativo SRF n° 1, de 24 de setembro de 2002, constatada a falta de retenção na fonte do imposto de renda com natureza de antecipação após o termo final do prazo fixado para entrega das declarações de ajuste anual pelas pessoas físicas beneficiárias, será exigido da fonte pagadora somente a multa de ofício e os juros de mora isolados.

Falta-nos, pois, quantificar quanto de IR deixou de ser retido e os valores de multa e juros isolados. É o que passamos a fazer. (...)

4.5.2 MULTA ISOLADA (PASSÍVEL DE REDUÇÃO)

A partir dos valores de IRF não retidos, constatada a falta de retenção após o termo final do prazo fixado para entrega das declarações de ajuste anual pelas pessoas físicas, será exigido da fonte pagadora somente a multa de ofício e os juros de mora isolados, conforme dispõe o Parecer Normativo SRF n° 1 de 24/SET/2002, com fundamento no art. 9 o da Lei n° 10.426/2002, convenientemente transcrito a seguir:

DOCUMENTO VALIDADO

(...)

Ademais, como já relatamos, a fiscalizada atuou como prestadora de serviços médicos no período fiscalizado, valendo-se do seu corpo de médicos e remunerando-os na medida das atividades por eles realizadas.

Todavia, em 21/AGO/2006, visando lesar os interesses da Fazenda, foi constituída uma suposta Sociedade em Conta de Participação (SCP) -vide Instrumento Particular de Constituição de Sociedade em Conta de Participação - fls. 54/89, na qual a empresa fiscalizada assumiu a condição de sócia ostensiva e os mais de cem médicos integrantes do corpo clínico funcional figuraram como sócios capitalistas.

A constituição desta SCP teve como escopo mascarar a verdadeira natureza jurídica dos honorários pagos aos médicos que prestaram serviços para a SOMEHR, fazendo-os parecer rendimentos isentos do imposto de renda e fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias (lucros distribuídos) quando, em realidade, constituíram rendimentos tributáveis (rendimentos de trabalho pagos por pessoa jurídica a pessoas físicas).

A celebração de negócio jurídico simulado de constituir uma SCP deixou nítida a intenção de ludibriar o fisco mediante a alteração das características essenciais dos honorários médicos pagos de modo a evitar a incidência da contribuição previdenciária patronal e a retenção do imposto de renda na fonte, caracterizando FRAUDE conforme preceitua o art. 72 da Lei n°. 4.502/64, "in verbis":

(...)

Ainda, a máscara de lucros aos honorários tributáveis pagos serviu aos propósitos dos médicos beneficiários, pois estes incluíram tais rendimentos como se isentos fossem em suas declarações de renda participando, portanto, ativamente da engenharia jurídica utilizada pela fiscalizada para reduzir fraudulentamente a carga tributária. Tais fatos implicam dizer que houve CONLUIO entre as partes conforme art. 73 da Lei n°. 4.502/64:

(...)

Portanto, diante da constatação de que houve FRAUDE e CONLUIO nas ações que resultaram na supressão dos tributos devidos, aplicamos a multa de ofício no percentual de 150% como dispõe o §1° combinado com o inciso I, ambos do art. 44 da Lei n° 9.430/96, o qual transcrevemos parcialmente a seguir:

(...)

4.5.3 JUROS DE MORA ISOLADOS

Além da multa isolada, já que a constatação de falta de retenção na fonte de IR se deu após o prazo de entrega das declarações de ajuste anual por parte das pessoas físicas beneficiárias, devemos, de acordo com o Parecer Normativo SRF n° 1 de 24/SET/2002, cobrar juros de mora isolados, calculados desde a data

DOCUMENTO VALIDADO

prevista para recolhimento do imposto que deveria ter sido retido até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual.

A quantificação dos juros isolados aplicáveis obedece ao disposto no Parágrafo 3º do Artigo 61 da Lei n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996, transcrito a seguir. (...)

O recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte deveria ter ocorrido até o último dia do segundo decêndio do mês subseqüente ao da ocorrência dos fatos geradores (Alínea d do Inciso I do Artigo 70 da Lei n° 11.196/2005) e o termo final de entrega das declarações de ajuste anual foi o último dia do mês de abril do ano seguinte ao da retenção. Portanto, os juros aplicáveis são o somatório das taxas Selic do mês subsequente ao que deveria ter ocorrido o pagamento até o mês de abril do ano seguinte.

(...)"

4. Entendendo comprovada a prática de fraude e conluio, e tendo em conta, ainda, o disposto no art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (CTN), o Fisco atribuiu responsabilidade tributária aos sócios-administradores da empresa à época da ocorrência dos fatos geradores, responsabilizando-os pessoalmente pelos créditos tributários lançados. A esse respeito, veja-se o teor do item 5 do Relatório Fiscal:

"**5 RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS**

O Código Tributário Nacional (Lei n° 5.172/1966), no artigo 135, inciso III, estabeleceu que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas do direito privado respondem pelos créditos tributários exigidos por conta de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, qualificando tais administradores como responsáveis pelos créditos tributários que forem exigidos da pessoa jurídica.

Ou seja, aquelas pessoas que tinham poderes de gestão na pessoa jurídica na época da ocorrência dos fatos geradores, se constatada a prática de atos que corresponderam à infração de lei, devem ser erigidas à condição de responsáveis tributários pelas exações devidas pela pessoa jurídica. Ainda, anotemos que a lei desrespeitada não precisa ser tributária, bastando que as consequências do ato ilegal praticado tenham efeitos tributários.

Como demonstramos anteriormente, ao dissimular os profissionais integrantes do seu corpo clínico como sócios de uma Sociedade em Conta de Participação e tratar os honorários médicos pagos como se lucros fossem, a contribuinte praticou fraude fiscal. Conduta esta perpetrada conscientemente com vistas a suprimir a Contribuição Previdenciária Patronal incidente e deixar de reter o Imposto de Renda na fonte, ou seja, as ações fraudulentas foram dolosas.

Não obstante, a pessoa jurídica é uma ficção da lei, não sendo capaz, portanto, de implementar ações por si própria, mas sim por meio da atuação dos

DOCUMENTO VALIDADO

seus diretores, gerentes e representantes, os quais demonstram capacidade de discernimento e consciência, elementos subjetivos necessários para caracterizar o ato ilícito, do qual resulta a responsabilidade.

Assim, por força do inciso III do artigo 135 do Código Tributário Nacional, os sócios-administradores citados devem ser pessoalmente responsabilizados pelos créditos tributários constituídos neste procedimento fiscal.

Na situação concreta, consoante o Contrato Social e alterações (mormente a terceira, quarta e quinta alterações, fls. 27/53), a pessoa jurídica foi administrada pelos sócios João Batista do Couto Neto (CPF 767.406.410-72), Luis Marcelo Muller (CPF 575.715.970-72), Rogér Corrêa Dias (CPF 571.109.300-25, retirou-se da sociedade em 01/MAI/2009), João Arthur Trein Júnior (CPF 950.852.890-72, ingressou na sociedade em 01/MAI/2009 e retirou-se em 03/JAN/2011) e Alessandro Afonso Peres (CPF 691.362.540-53, ingressou na sociedade em 03/JAN/2011), os quais detinham amplos poderes para gerir e administrar a sociedade.

Cada administrador deve ser responsabilizado pelos valores de crédito tributário constituído referente ao período em que laborou na atividade administrativa da sociedade.

(...) ”

5. Intimada das autuações em **20/10/2014**, via Termo de Encerramento de Fiscalização com Ciência de Documentos (fls. 1834/1835), a contribuinte protocolizou em **18/11/2014** (fl. 1851), por intermédio de seus advogados e bastantes procuradores (instrumento de mandato às fls. 1912/1914), a impugnação de fls. 1851/1908, instruída com os documentos às fls. 1909/2021.

5.1. Abstraindo as alegações correspondentes às contribuições previdenciárias (cujo litígio não é objeto deste processo), nessa impugnação, após o relato dos fatos, é alegado, em síntese, o seguinte:

- *Da Escolha da Sociedade em Conta de Participação Como Modelo Societário*

• Que os valores que distribuiu – na condição de sócia ostensiva da SCP – eram considerados como lucro, donde não havia que se falar em incidência de Contribuição Previdenciária e nem em Imposto de Renda na Fonte com base na tabela progressiva mensal das pessoas físicas, esclarecendo que a impugnante e os médicos não se reuniram em SCP para auferir vantagem tributária, visto que esse modelo societário nenhuma vantagem acrescentaria em relação à sociedade simples;

• Defende a total improcedência da alegação de simulação, pois não é razoável que os médicos constituíssem uma SCP com o objetivo de simular uma situação jurídica se a situação concreta, que supostamente a SCP viria a mascarar, lhes confere o mesmo tratamento tributário do que aquele que lhe proporciona a SCP;

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

• Diante da dinamicidade societária, o aspecto prático que restou facilitado com a constituição da SCP foi a facilidade de ingresso e saída de sócios, independentemente da realização de alteração contratual com o correspondente registro no Cartório de Pessoas Jurídicas;

• Enumera diversas vantagens na formação da SCP, tais como: a sinergia gerada pelo corpo clínico atuando conjuntamente, redução e centralização do controle das glosas médicas, organização administrativa, coesão, poder de barganha, fortalecimento frente aos planos de saúde, melhor atendimento médico e redução no seu envolvimento com questões burocráticas, entre outras;

• Trata-se de profissionais médicos que se reuniram em sociedade justamente em face dos propósitos acima mencionados, e que, por conta disso, não agiram com má-fé e nem auferiram qualquer vantagem tributária, inclusive dando publicidade aos atos constitutivos da SCP, mesmo que não exigida essa condição pela legislação civil ou societária;

• Inexiste um controlador que se beneficie do trabalho dos demais ou, se responsabilize pela remuneração dos médicos. A receita distribuída é aquela gerada pelo trabalho dos sócios, distribuída na medida em que este mesmo trabalho foi realizado por cada qual. Cada sócio ganha conforme seu trabalho, nenhum se valendo da mais valia do outro;

• Prosseguindo, argui que o Auto de Infração não reconhece sequer a possibilidade de os sócios integrantes da impugnante (sócia ostensiva) auferirem lucros, na medida em que restou por tributá-los como se não tivessem auferido qualquer distribuição do lucro, somente remuneração por serviços prestados sem vínculo empregatício;

• Afirma que o Auditor-Fiscal criou a ficção de uma empresa em que todos são autônomos ou funcionários e trabalham para um ente fictício, uma entidade abstrata, que não é dirigida ou empresariada por ninguém. Tratar-se-ia de um caso único no mundo capitalista, em que a empresa é formada por autônomos, mas não há sócios, lucro e muito menos distribuição de lucros;

• Ainda que se possa discutir se o modelo de SCP utilizado é formalmente compatível com as sociedades simples de prestação de serviços, sustenta que um aspecto é incontroverso. Todo o resultado gerado pela sociedade foi distribuído aos médicos nos anos fiscalizados. E se todo o lucro foi distribuído, argumenta, não há retenção de qualquer valor para posterior distribuição a um possível "sócio controlador" da sociedade, evidenciando que os únicos sócios são mesmo os médicos componentes da sociedade;

• O fato inegável, assevera, é que a relação entre os médicos e a SOMEHR é uma relação societária, sendo de todo lícita a distribuição de lucros;

• A constituição de pessoa jurídica para prestar serviços, diz, é uma faculdade prevista na legislação. Nesse sentido, menciona o art. 129 da Lei 11.196/2005, conhecida como a Lei do Bem, que veio sedimentar essa faculdade,

permitindo a contratação, mediante pessoa jurídica e *sem vínculo de emprego*, de prestador de serviço personalíssimo, ou não, de natureza intelectual, inclusive o científico, artístico e o cultural;

• Por coerência e isonomia, o trabalho do Fisco deveria estender-se a todos os outros prestadores de serviço que se organizam em pessoas jurídicas; não o faz, porém, porque isso implicaria em ter que ir de encontro a todo um sistema legal já instituído. Por isso é que se irresigna com o modelo de SCP, embora deste modelo não advenha qualquer vantagem tributária;

• Mesmo que o modelo de SCP possa ser considerado formalmente não habitual para organizar a relação jurídica existente entre os médicos – o que aqui se admite *ad argumentandum tantum*, o fato é que, sustenta, a relação entre os médicos e a SOMEHR é uma relação societária, sendo inteiramente lícita a distribuição de lucros realizada;

- *Simulação*

• Mostra-se indispensável dissecar o ponto central que ensejou os lançamentos ora hostilizados, notadamente no tocante à alegada simulação do negócio jurídico que teriam entabulado a SOMEHR e os médicos integrantes da SCP;

• Diz que a decisão de constituir a SOMEHR representa a motivação da reunião dos médicos em torno de uma sociedade para unir esforços, agregar valor e reconhecimento de mercado. Assim, há plena compatibilidade entre a causa e o negócio praticado. E havendo essa compatibilidade afastar-se-ia a alegada simulação;

• Para afastar a alegada simulação pretendida pela fiscalização, também é necessário verificar se há um motivo real que não corresponda a um motivo aparente, dado que a simulação corresponde a um vício da vontade, no qual há uma vontade real e uma vontade aparente;

• Argumenta que a causa real para a constituição da SOMEHR existe, não se verificando, na espécie, uma causa aparente. Somente no caso de existir, de fato, uma causa real e outra aparente se poderia cogitar de simulação, hipótese em que se poderia vislumbrar o mascaramento de um verdadeiro negócio jurídico, o que não ocorre na situação presente;

• No caso concreto, alega, não ocorre a denominada simulação absoluta, cuja característica é a completa ausência da realidade ou da vontade das partes. Nem mesmo de negócio aparente se pode cogitar, visto que somente há um negócio real e uma vontade real de constituir a SOMHER pelas inúmeras razões apontadas. Afirma que também não ocorre, no caso, a denominada simulação relativa (dissimulação), que somente se pode cogitar quando há dois negócios – um real e outro aparente;

DOCUMENTO VALIDADO

• Segundo informa, os julgamentos do Carf são pacíficos e unânimes em reconhecer que o que importa é a substância em prejuízo da formalidade e, no caso, independentemente da forma de SCP adotada, a substância é inegavelmente uma sociedade de médicos e, como tal, passível de geração de lucro para distribuição entre seus sócios;

• Que inexiste a alegada simulação, pois jamais buscou mascarar o real negócio celebrado – a constituição da sociedade ou da SCP, até mesmo porque não há apenas um único negócio (o aparente) ou dois negócios jurídicos (o real e o aparente), única hipótese que se poderia cogitar da denominada simulação absoluta ou da simulação relativa (dissimulação), respectivamente;

• No caso há um único negócio jurídico – o atendimento pelos médicos através da SOMEHR – e nenhum outro negócio jurídico que se poderia denominar de aparente, o que afasta integralmente a alegada simulação, que somente ocorre quando houver discrepância entre o motivo aparente e o motivo real, visando mascarar o verdadeiro negócio celebrado;

• Também não há qualquer discrepância entre o claro propósito negocial obtido com a constituição da sociedade e o resultado atingido. De um lado, as vantagens com a constituição da SOMEHR e, de outro, o resultado, que nada mais é do que a distribuição do lucro;

• Conclui dizendo que os médicos não constituíram uma SCP com o objetivo de simular uma situação jurídica, se a situação concreta, que supostamente a SCP viria a mascarar, lhes confere o mesmo tratamento tributário (senão até mais benéfico) que aquele proporcionado pela SCP;

- II.1

• Que o gozo dos benefícios fiscal e previdenciário exige apenas que o serviço pessoal de natureza intelectual, de que trata o art. 129 da Lei nº 11.196/2005, seja prestado por sociedade legalmente constituída, nos termos dos arts. 44, II, e 45 do Código Civil;

• Defende a licitude de distribuição dos lucros conforme a produção de cada médico, critério que entende ser objetivo e isento de dúvidas, bem como a possibilidade de distribuição desproporcional de lucros, por estar amparado no art. 1.007 do Código Civil de 2002 e em face da irrelevância do capital investido nas sociedades simples de serviços médicos, caso da impugnante;

- II.2

• Argui que não há absolutamente nada de injurídico no fato de a impugnante distribuir aos sócios toda a remuneração pela participação no resultado da SOMEHR na forma de distribuição de lucros, sem que lhes tenha sido pago qualquer pro labore ou remuneração por trabalho prestado sem vínculo empregatício, como pretende a fiscalização;

- II.3

DOCUMENTO VALIDADO

• Assevera que se o contrato social define que o critério de distribuição do lucro é a produção de cada médico, corolário lógico e inexorável deste critério é que o sócio que não trabalhou em determinado mês nada receba neste mesmo mês, não havendo que se falar em afronta ao art. 1.008 do Código Civil, o qual dispõe que é nula a estipulação contratual que exclua qualquer sócio de participar dos lucros e das perdas;

- II.4

• Assegura que o valor investido por cada sócio não necessitou ser expressivo, pois se trata de simples sociedade de prestação de serviços de médicos, cujo maior ativo é a qualidade pessoal e profissional de cada médico integrante do corpo societário, salientando que o direito nacional não veda a que o aporte de determinado sócio se dê através de serviços;

• Segundo a equivocada ótica do fiscal, não poderia o sócio participante trabalhar para a sociedade, sob pena de descaracterizar o regime jurídico das SCP. Mas qual o fundamento deste entendimento, se a própria natureza das sociedades em conta de participação permite o aporte de serviço, tal qual garantido às sociedade simples?

• Conforme alega, os médicos ao ingressarem na sociedade não necessitam aportar expressivo capital, pois estão investindo um valor muito superior ao valor monetário integralizado, isto é, sua formação médica, experiência e reputação no mercado, sendo estes os verdadeiros ativos, que depois renderão os honorários médicos e faturamento da sociedade;

• Se poderia cogitar apenas da forma adotada na constituição da SCP, entendendo inadequada para os fins pretendidos, porém o vínculo societário é da substância do propósito visado pelos médicos. Com efeito, a disposição do caput do art. 167 do Código Civil vem a socorro da impugnante, quando determina que *"é nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância ou forma"*;

- II.5

• Sustenta que o ingresso na sociedade não é apenas uma questão do candidato dispor-se a investir o capital exigido. Trata-se também de submeter seu nome ao crivo dos demais sócios, que após a análise do seu currículo, deliberarão sobre seu ingresso ou não aos quadros sociais da SOMEHR. Com efeito, o já tantas vezes mencionado verdadeiro propósito negocial ao constituir a sociedade representa claramente o interesse e a afectio societatis existente entre os sócios;

- II.6

• Na SCP, afirma, era a impugnante, na qualidade de sócia ostensiva, que contratava com os planos de saúde, emitia faturas e notas fiscais, recolhia os tributos e assumia toda a parte negocial perante terceiros. O atendimento aos

DOCUMENTO VALIDADO

pacientes, beneficiários dos planos de saúde, era realizado pelos seus sócios e pelos demais sócios participantes da SCP;

• Assim, entende que não há razão para descaracterizar a SCP por tais práticas, uma vez que não é vedada a prestação de serviços pelos sócios participantes, sendo que a única consequência é que eles tornam-se responsáveis, perante terceiros, quando exercem atividade constante do objeto da SCP, conforme o parágrafo único do art. 993 do Código Civil de 2002;

- II.7

• A legislação contábil e fiscal não impede a distribuição mensal e antecipada dos resultados, constante do contrato social da SOMEHR. Apenas determina que os mesmos sejam tratados como pro labore caso o lucro ao final do período não se confirme. No entanto, o fiscal não identificou tal situação (lucros inexistentes), razão pela qual esses resultados devem ser tratados como lucros, transcrevendo julgado do CARF para corroborar seu entendimento;

- II.8

• Argumenta que os lucros distribuídos pela SCP são os lucros apurados pela SOMEHR e que nada alteraria se os sócios participantes da SCP estivessem inseridos no quadro social da SOMEHR, procedendo com o mesmo modus operandi da SCP, pois os lucros, após as deduções devidas, seriam distribuídos com o mesmo tratamento, qual seja, isentos do imposto de renda, razão pela qual, não traduzem qualquer vantagem tributária ou a alegada simulação;

- II.9

• O Auditor-Fiscal apontou no Relatório de Ação Fiscal que apenas nos meses de julho, agosto, outubro, novembro de 2009 e janeiro e março de 2010, *"a inexistência dos lucros adiantados aos médicos"*. Logo, nos demais meses do período fiscalizado, o Auditor Fiscal reconhece que não há qualquer irregularidade na distribuição dos lucros, salvo apenas seu entendimento discordante quanto à própria distribuição de lucros; simulação;

- II.10

• Mesmo que seja desconsiderado o modelo de SCP adotado, o que se admite para melhor argumentar, está equivocada a requalificação da relação existente entre a SOMEHR e seus sócios como relação de emprego ou de trabalho autônomo, uma vez que a SOMEHR é constituída de médicos que não guardam qualquer relação de hierarquia entre si. Não há um médico que se beneficie do trabalho dos demais. Tampouco qualquer dos médicos apresenta relação de subordinação aos demais;

- O Lucro Distribuído aos Sócios Administradores da Sociedade Simples Deve Ser Excluído da Exigência Fiscal

• É inegável que os valores distribuídos aos sócios administradores pela impugnante têm a natureza de distribuição de lucros e não, como pretende o

DOCUMENTO VALIDADO

Auditor-Fiscal, a de remuneração por prestação de serviços médicos sem vínculo empregatício;

• Ora, se prevalecer o entendimento de que a SOMEHR utilizava-se de serviços médicos prestados sem vínculo empregatício pelos médicos sócios participantes da SCP, também é – no mínimo – lógico e irrecusável se admitir a existência da SOMEHR. Com efeito, existindo a SOMEHR, como de fato existe, não há que se contestar a validade do vínculo societário dos médicos sócios e administradores;

• Através de argumento claramente improcedente, a fiscalização afirma que os valores recebidos a título de lucros apenas poderiam ser oriundos da SCP, tendo em vista que cada sócio administrador *"recebeu pró-labore fixo pelo exercício das funções de administrador da Sociedade Simples"*. Ou seja, para o Fisco, não haveria a possibilidade dos sócios da sociedade simples perceberem *pró-labore* e lucro da impugnante, quando a legislação fiscal é expressa em admitir essa possibilidade; e, mais, não havendo a discriminação do valor pago a título de um (lucro) e de outro (*pró labore*), todo o valor deveria ser considerado como pró labore sujeito ao recolhimento do IRF;

• É manifestamente improcedente a pretensão do Auditor-Fiscal quando afirma que os valores percebidos pelos médicos administradores da impugnante não seriam lucros distribuídos, mas tão somente remuneração por serviços médicos prestados sem vínculo empregatício a essa mesma sociedade, restando admitir que é inteiramente inexigível o IRRF, a multa qualificada e os juros de mora isolados incidentes sobre os valores distribuídos aos sócios integrantes do quadro social da impugnante;

- *Fraude à Lei Tributária*

• Improcede a alegação de que a SCP foi constituída para que os sócios participantes recebessem rendimentos/lucros isentos, pois o mesmo ocorreria se integrassem uma sociedade simples que adotasse o regime do lucro presumido, tal qual a impugnante;

• Com efeito, qual teria sido o *"drible jurídico"* praticado na suposição de verdadeira a alegação de fraude na conduta da impugnante e dos médicos? Nenhum, pois não foi utilizada, no conjunto do ordenamento jurídico tributário, uma norma de contorno com menor ônus fiscal para afastar eventual norma contornada mais onerosa fiscalmente;

• No caso concreto, não há como o Fisco reagir visando aplicar norma tributária contornada mais onerosa do ponto de vista tributário, pois não ocorreu conduta que viola diretamente uma norma que assegura ao Fisco um direito de crédito, como por exemplo falsificar documentos ou livros fiscais, caixa dois, caracterizando casos típicos de evasão de tributos na maioria das vezes com nítida feição penal;

DOCUMENTO VALIDADO

• Afirma que nas hipóteses de fraude à lei tributária não incide a multa agravada de 150%, apenas nos casos de fraude contra o Fisco, tal como estabelecido no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, ou seja, *"nos casos de evidente intuito de fraude"*;

• Ressalta que, se não houve a intenção de enganar, isto é, se a impugnante e os médicos agiram de forma clara, explicitando seus atos, permitindo ampla fiscalização e, ainda, se agiram na certeza que seus atos estavam em consonância com a lei, nem mesmo enquadrando a hipótese em norma tributária menos onerosa, não se trata de caso regulado pelo § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 (multa de 150%), mas de divergência na qualificação jurídica dos fatos, que é hipótese completamente distinta da necessária premissa de *"evidente intuito de fraude"*;

• Consoante demonstrado, nenhuma fraude ocorreu na hipótese em exame. Nem a fraude à lei tributária, vez que não foi utilizada uma norma de contorno com menor ônus fiscal para afastar eventual norma contornada mais onerosa fiscalmente. Nem fraude contra o Fisco, na exata medida que não há uma norma que necessariamente deveria ser observada e que assegurasse ao Fisco um direito de crédito ou imposição de maior carga tributária;

- *Multa Qualificada e dos Juros Isolados*

• Não há no caso a alegada simulação, que somente ocorre quando houver discrepância entre o motivo aparente e o motivo real, visando mascarar o verdadeiro negócio celebrado. Também não há qualquer discrepância entre o claro propósito negocial obtido com a constituição da sociedade e o resultado atingido. De um lado, as vantagens com a constituição da SOMEHR e, de outro, o resultado, que nada mais é do que a distribuição do lucro. Também não se buscou ordenar o negócio jurídico de modo menos oneroso sob o ponto de vista tributário, se comparado a outra modalidade negocial;

• A aplicação da multa qualificada teve por fundamento o entendimento do Auditor-Fiscal de que a constituição da SCP teve o intuito de lesar os interesses da Fazenda Nacional, mascarando a verdadeira natureza jurídica dos honorários pagos aos médicos, sócios participantes, configurando hipótese de fraude e conluio, previstas nos arts. 72 e 73 da Lei n° 4.502/1964. Tal presunção, contudo, não trouxe consigo qualquer elemento de prova capaz de comprovar a existência de dolo na conduta da impugnante e dos sócios ao constituir a SCP;

• Em momento algum o Fisco buscou evidenciar a existência de dolo na conduta da impugnante, requisito essencial à qualificação da multa pela fraude. Limitou-se a sustentar a existência de fraude tão somente em face da alegada redução da carga tributária incidente sobre os valores recebidos pelos sócios participantes da SCP a título de distribuição de lucros;

• Assumir, como pretende o fiscal, a existência de fraude e conluio na simples utilização de uma SCP, sem qualquer indício de que efetivamente exista a

DOCUMENTO VALIDADO

suposta vinculação dos sócios ao corpo funcional da sócia ostensiva, seria permitir ao Fisco a cobrança de multa em completa afronta aos princípios da boa-fé e da razoabilidade;

• Argui que, em nenhum momento, houve omissão das receitas recebidas e distribuídas aos sócios da SCP, tendo a impugnante apresentado à fiscalização toda a documentação contábil relativa aos negócios por ela praticados e às receitas advindas de sua atividade. Ademais, conforme reconhecido pelo Auditor-Fiscal, os lucros distribuídos pela SCP foram também registrados pelos sócios em suas declarações de ajuste anual;

• Não há como sustentar o dever da impugnante e de seus sócios, todos com formação na área médica, de reconhecer possível incompatibilidade da SCP com a atividade por eles praticada, quanto mais considerando se tratar de matéria controvertida, não havendo consenso jurisprudencial e doutrinário sobre a real viabilidade de sua aplicação a casos como o ora analisado;

• Logo, não se vislumbram fundamentos aptos a sustentar a multa qualificada, vez que as circunstâncias agravantes da multa não se aplicam à conduta da impugnante, inexistindo sequer um mínimo de prova da ocorrência de dolo específico visando simular, fraudar ou agir em conluio na prática de qualquer dos atos previstos na Lei nº 4.502/1964;

• Sustenta, ainda, que o percentual de 150% inviabiliza o pagamento e representa verdadeiro confisco, não podendo a multa constituir tributo disfarçado. Também permitir ao Fisco o lançamento de multa qualificada quando ausentes elementos essenciais ao reconhecimento das qualificadoras previstas legalmente (sonegação, fraude e conluio) seria permitir verdadeiro confisco, em manifesta afronta à razoabilidade, liberdade econômica e boa fé, consoante julgado do STF que reproduz;

• Transcreve julgados do Carf reconhecendo que, ausente o dolo na conduta do contribuinte, é impossível a qualificação da multa, que deverá ser fixada no patamar de 75%;

• Assim, é manifestamente improcedente a cominação da multa no elevado patamar de 150% e também de juros de mora isolados, uma vez que não há qualquer elemento de dolo na conduta da impugnante, estando convicta, quando da constituição da SCP, de que o negócio jurídico praticado era lícito e passível de aplicação à relação existente entre si e os sócios ocultos;

• Ainda que mantida a exigência fiscal pela irregularidade da constituição da SCP com a finalidade de reduzir a carga tributária, o que se admite apenas por argumentação, não há como se admitir a imposição de multa qualificada à vista da manifesta boa-fé com a qual laborou a impugnante e os demais sócios da SCP, os quais, em momento algum, tiveram consciência da eventual ilicitude da formatação societária adotada;

DOCUMENTO VALIDADO

• Caso mantido o lançamento tributário, requer a desqualificação da multa isolada, vez que clara a ausência de dolo capaz de amparar a qualificação da multa pelo § 1º do art. 44 da Lei n° 9.430/1996 cumulado com os arts. 72 e 73 da Lei n° 4.502/1964, nos termos levados a efeito pelo Auditor-Fiscal, restando a redução de seu percentual para 75%, consoante o inciso I do art. 44 da Lei 9.430/1996;

- *Da Ausência de Responsabilidade Tributária dos Sócios-Administradores*

• A fiscalização entendeu haver responsabilidade dos sócios-administradores da SOMEHR, em relação à dívida fiscal, por suposta infração à lei (art. 135, III, do CTN). Primeiro, como já demonstrado, não ocorreu simulação nem dissimulação para mascarar os valores distribuídos como lucros isentos, assim como também não houve fraude à lei tributária e nem contra o Fisco. Resta, assim, inteiramente improcedente a afirmação de que as ações teriam sido perpetradas conscientemente, ensejando condutas fraudulentas e dolosas;

• Ocorre que essa suposta "conduta consciente" dos sócios-administradores da SOMEHR na constituição da SCP unicamente para não recolher tributos não restou comprovada pela fiscalização na lavratura das autuações fiscais, além de não possuir qualquer coerência lógica;

• A expressão "infração à lei", utilizada pelo legislador complementar no inciso III do art. 135 do CTN, não pode ser interpretada latu sensu, como qualquer descumprimento de preceito normativo, seja material ou formal, principal ou acessório, ou de qualquer outra natureza. A responsabilidade ali atribuída é subjetiva, ou seja, se não estiver presente e comprovado pela fiscalização o elemento subjetivo do dolo, no caso o "evidente intuito de fraude ou de conluio" na conduta do administrador da pessoa jurídica, não há que se falar em atribuição de responsabilidade pessoal;

• No caso, conforme se demonstrou, o dolo não está presente na conduta dos administradores e tampouco restou minimamente provado pelo Auditor-Fiscal a alegação de que as *"ações fraudulentas foram dolosas"*;

• Informa que o STF entendeu que a responsabilidade tributária é decorrente do descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, o que não ocorreu no presente caso. Todas as informações foram precisamente repassadas ao Fisco, o qual, repita-se: não sofreu qualquer prejuízo;

• Inegável que cabia ao Fisco a prova de que houve dolo por parte dos administradores na suposta infração à lei ensejadora da responsabilidade tributária;

• Está claro que os sócios-administradores da SOMEHR não auferiram qualquer benefício para si, nem gozavam de poderes superiores na administração da sociedade ou em relação aos demais médicos;

DOCUMENTO VALIDADO

• Portanto, é imperioso admitir-se a total ausência de responsabilidade dos sócios-administradores, ante o não preenchimento dos elementos do art. 135, III, do CTN;

- *Pedido*

• Ante todo o exposto, requer a impugnante seja julgada procedente a sua impugnação, a fim de que sejam:

a) integralmente cancelados os Autos de Infração que lhe foram expedidos, reconhecendo a procedência dos lucros isentos distribuídos pela impugnante e, simultaneamente: (1) a não incidência de Contribuição Previdenciária; (2) o cancelamento do valor da multa qualificada isolada de 150% e dos juros de mora isolados incidentes sobre o valor do Imposto de Renda Retido na Fonte, que na ótica do Auditor-Fiscal teria deixado de ser recolhido;

b) subsidiariamente, a exclusão do valor correspondente aos lucros distribuídos aos sócios administradores do montante dos valores apurados nos Autos de Infração que lhe foram expedidos; e

c) a exclusão da responsabilidade pessoal (CTN, art. 135, III) dos sócios administradores pelos créditos tributários constituídos.

6. Por sua vez, três dos cinco sócios-administradores da impugnante, aos quais foi atribuída responsabilidade pessoal pelos créditos tributários constituídos, foram cientificados pessoalmente dos lançamentos em **20/10/2014** (fl. 1837) e **21/10/2014** (fls. 1839 e 1841). Os outros dois sócios-administradores tomaram ciência dos lançamentos, por via postal, em **23/10/2014** (fls. 1844 e 1847). Todos eles protocolizaram em **18/11/2014** (fls. 2031, 2101, 2170, 2239 e 2307), por meio de seus advogados e bastantes procuradores (instrumentos de mandato às fls. 2096/2098, 2165/2167, 2235/2236, 2303/2304 e 2377/2379), as contestações de fls. 2031/2095, 2101/2164, 2170/2234, 2239/2302 e 2307/2376.

7. Não levando em conta as razões oferecidas relativamente à tributação das pessoas físicas (matéria que não está em litígio no presente processo), em suas impugnações, os sócios-administradores Alessandro Afonso Peres, João Arthur Trein Júnior, João Batista do Couto Neto, Luís Marcelo Müller e Rogér Corrêa Dias repisam as alegações apresentadas pela empresa autuada, antes sintetizadas.

7.1. Além dos argumentos referidos no item anterior, a contestação formulada pelo sócio-administrador Rogér Corrêa Dias, adicionalmente, sustenta que:

- *O Impugnante Não Era Administrador no Período da Autuação*

• Não possuía qualquer poder de gerência sobre a sociedade no período em que lhe foi imputada responsabilidade pessoal pelos débitos da pessoa jurídica, pela simples razão de que em 11/09/2008 deixou de ser administrador da SCP;

• Sua retirada da administração foi deliberada na Ata de Diretoria n° 2 (ver item 1 da Ata - Eleição da Diretoria da SOMEHR - SCP - Doc. 02), datada de

DOCUMENTO VALIDADO

11/09/2008. Ainda, consoante deliberado na parte final da Ata de Diretoria n° 2, a Assembléia determinou que tal decisão passaria a valer a partir 01/10/2008;

• Ainda que se entenda pela manutenção da aplicação do art. 135, III, do CTN, em relação aos sócios-administradores, é certo que tal responsabilização pessoal não pode prosperar em relação ao impugnante Rogér Correa Dias, visto que desde 01/10/2008 deixou de exercer a administração da sociedade, pelo que deve ser cancelado o correspondente Termo de Sujeição Passiva.

Acordaram os membros da 1ª Turma de Julgamento da DRJ/BEL, nos termos do voto condutor, julgar, por maioria de votos, improcedentes as impugnações apresentadas pelo sujeitos passivos, mantendo os créditos tributários exigidos, vencido o Julgador Paulo Afonso da Costa Vasconcellos no tocante à responsabilização tributária do sócio-administrador Alessandro Afonso Peres. O acórdão recebeu a seguinte ementa.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA ISOLADOS. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO.

Comprovada a falta de retenção do imposto com natureza de antecipação do devido na declaração de ajuste anual dos beneficiários, após o termo final do prazo fixado para entrega dessas declarações, é devido pela fonte pagadora dos rendimentos a multa de ofício e os juros de mora isolados.

PROVAS INDICIÁRIAS.

A comprovação material de uma dada situação fática pode ser feita, em regra por uma prova única, direta, concludente por si só, ou por um conjunto de indícios que, isoladamente, nada atestam, mas agrupados têm o condão de estabelecer a certeza daquela matéria de fato.

SIMULAÇÃO.

Comprovada a simulação por meio de conjunto indiciário convergente, cabe à Fazenda Pública desconsiderar os efeitos dos atos viciados, para que se operem consequências no plano da eficácia tributária, independentemente de prévia manifestação judicial a respeito da validade do ato viciado.

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. NATUREZA JURÍDICA DOS RENDIMENTOS PAGOS AOS SÓCIOS PARTICIPANTES. VERDADE MATERIAL.

Demonstrado que as atividades e os negócios jurídicos desenvolvidos possuem aspectos diversos da realidade formal, onde os sócios participantes da conta participação prestavam serviços ao sócio ostensivo, os valores pagos por este em decorrência desses contratos devem ser classificados segundo a sua efetiva natureza jurídica, como rendimentos tributáveis de prestação de serviços, que correspondem à verdade material dos fatos, e não lucros isentos do Imposto de Renda, que é a versão apresentada pela autuada.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

DOLO. LESÃO À ORDEM TRIBUTÁRIA.

Tem-se que cada ato ilícito carrega uma determinada carga de lesão à ordem tributária, onde determinadas condutas são tão graves a ponto de, por si só, imediatamente consubstanciarem o intuito doloso. Outros procedimentos, de menor poder ofensivo, se analisados individualmente não caracterizam a ação premeditada, no entanto, podem evidenciar o dolo quando reiteradamente praticados ao longo de um determinado tempo ou pela forma como foram executados, onde emergem os subterfúgios utilizados pelo contribuinte para lesar o Fisco.

MULTA QUALIFICADA ISOLADA. EXIGIBILIDADE.

Estando configurado o intuito de fraude e conluio na simulação, utilizada para evitar o pagamento do tributo, mantém-se a multa qualificada isolada de 150%.

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO.

É inaplicável o princípio constitucional da vedação ao confisco em relação à exigência da multa de ofício, uma vez que esta não se reveste do caráter de tributo, além de que essa vedação constitucional dirige-se ao legislador e não ao aplicador da lei.

JUROS DE MORA. SELIC A utilização da taxa Selic no cálculo dos juros moratórios encontra respaldo na legislação regente, não podendo ser dispensada.

LEGITIMIDADE PASSIVA. RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS.

Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Foram apresentados Recursos Voluntários tempestivos, por parte do contribuinte e responsáveis solidários, trazendo as seguintes alegações:

- que não houve motivação tributária e sim várias motivações extratributárias que afirmariam o proposito negocial da SCP formada;

- da legalidade da SCP e ausência de simulação;

- da desconsideração da SCP disfarçada pelo relatório fiscal;

- que o lucro distribuído aos sócios administradores da sociedade simples deve ser excluído da exigência fiscal;

- que não houve fraude à legislação que autorize a qualificação da multa de ofício;

- que o percentual de 150% de multa constitui verdadeiro confisco;

- ausência de fundamentação da multa qualificada;

- ausência de responsabilidade tributária dos sócios administradores;

- após o prazo de entrega da declaração de ajuste anual a responsabilidade pelo recolhimento do imposto de renda desloca-se para o beneficiário;

Juntou aos autos, em 13/04/2017, os documentos às e-fls. 2533 a 2776, referentes a supostas glosas de valores da Somehr junto a operadores de planos de saúde.

O presente processo e o de número 11065.723421/2014-88 serão julgados em conjunto, dado o conjunto fático-probatório ser o mesmo.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Alfredo Jorge Madeira Rosa**, Relator.

1 CONHECIMENTO

Os recursos voluntários são tempestivos, e deles conheço em parte.

Não conheço das alegações de inconstitucionalidade, como do alegado confisco da multa qualificada de 150%, por ser alegação estranha à lide, e por força da Súmula CARF nº 2.

2 PRELIMINARES

Não há alegações preliminares a analisar.

3 MÉRITO

A principal questão aqui debatida cinge-se à classificação dos pagamentos realizados em função da prestação de serviços médicos.

Resumidamente, a tese da fiscalização, ratificada pela DRJ, é no sentido de que foi engendrada estrutura com SCP que *"tinha como objetivos dissimular a verdadeira natureza das importâncias pagas aos médicos e, por conseguinte, lesar o fisco, dando tratamento de lucros distribuídos aos honorários pagos aos profissionais."*

Em que pese os recorrentes salientarem a legalidade das SCP, em nenhum momento a fiscalização afirmou haver ilegalidade nesse instituto jurídico *per se*. O questionamento se deu sobre a estrutura arquitetada, que teria dissimulado a verdadeira natureza das importâncias pagas aos médicos.

DOCUMENTO VALIDADO

A irregularidade se deu na realização de negócio jurídico simulado, o qual visou dissimular pagamentos devidos pelo trabalho (prestação de serviços) em distribuição de lucros devidas pelo capital.

Portanto, a principal questão posta é elucidar se houve a alegada dissimulação da natureza das importâncias pagas aos médicos, em prejuízo do Fisco.

No sentido de melhor compreensão da matéria, cabem algumas considerações iniciais sobre as SCP e sua contextualização na matéria previdenciária, objeto da autuação.

3.1 SOCIEDADES EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO (SCP)

As SCP são estruturas que remontam a idade média. Embora se trate de estruturas legitimadas pelo Direito, não raramente são identificadas situações em que se abusa de sua forma jurídica de modo a evitar a incidência de alguma legislação. A justiça e a história brasileiras registram variados casos de utilização buscando evitar a Lei da Usura, o Código de Defesa do Consumidor, ou mesmo as legislações tributária, trabalhista, ou previdenciária.

Há tempos a doutrina nacional estuda o instituto jurídico das SCP, ensejando variados debates quanto à sua natureza jurídica e características. É possível encontrar divergências doutrinárias quanto a ser ou não um tipo de sociedade, quanto a ser ou não regular, e mesmo quanto a ser ou não personificada.

Contudo, é importante distinguir os diferentes entendimentos doutrinários quanto a esse instituto jurídico, e qual foi a escolha legislativa positivada no Direito brasileiro.

O Código Comercial, Lei nº 556, de 25 de junho de 1850, dedicava seção com 4 artigos (arts. 325 a 328) às sociedades em conta de participação. A seção estava inserida no capítulo das sociedades comerciais. Logo, a opção legislativa havia sido no sentido de reconhecer sua natureza de sociedade regular personificada.

A vigência desses artigos e, consequentemente, dessa opção legislativa, se deu até 11 de janeiro de 2003, quando entrou em vigor o atual Código Civil. O novo Código Civil, Lei nº 10.406/2002, revogou a primeira parte do Código Comercial, inclusive seus artigos 325 a 328.

O atual Código Civil positivou diferente entendimento legislativo em relação às sociedades em conta de participação. A nova opção legislativa seguiu reconhecendo o instituto como uma sociedade, porém irregular, porquanto não personificada.

Adotou a lei o termo geral "sociedade", que abrange tanto as sociedades personificadas (regulares), quanto as não personificadas (irregulares), conforme estruturado pelo Título II do vigente Código Civil. A personificação, ou não, de uma sociedade, por si só, é ponto irrelevante para fins tributários. As *"convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes"*, nos termos do art. 123 do CTN.

DOCUMENTO VALIDADO

Ainda que irregular, por não possuir registros ou personalidade jurídica, a lei reconheceu a possibilidade de existência das SCP dentro de certas balizas legais quanto a sua estrutura e funcionamento.

Essa nova estrutura admitida legalmente, diferentemente do modelo anterior, revogado, exige que:

> Art. 991. Na sociedade em conta de participação, a atividade constitutiva do objeto social é exercida unicamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade, participando os demais dos resultados correspondentes.
>
> Parágrafo único. Obriga-se perante terceiro tão-somente o sócio ostensivo; e, exclusivamente perante este, o sócio participante, nos termos do contrato social.

Esta foi a opção legislativa do atual Código Civil e, para não deixar dúvidas de que se trata de uma exigência, e não uma recomendação, foi estipulada penalidade para o seu descumprimento:

> Art. 993. O contrato social produz efeito somente entre os sócios, e a eventual inscrição de seu instrumento em qualquer registro não confere personalidade jurídica à sociedade.
>
> Parágrafo único. Sem prejuízo do direito de fiscalizar a gestão dos negócios sociais, o sócio participante não pode tomar parte nas relações do sócio ostensivo com terceiros, **sob pena** de responder solidariamente com este pelas obrigações em que intervier. (grifo do relator)

Portanto, não há como prosperarem alegações no sentido de não existir vedação à participação do sócio participante nas atividades empresariais da SCP.

Participar, ou não, da atividade principal da SCP, não é uma faculdade do sócio participante, também denominado de sócio oculto. Como salientado no Relatório Fiscal, é defeso ao sócio oculto aparecer e participar nas atividades junto a terceiros.

A lei foi cautelosa, e até redundante, ao usar expressões como: unicamente; exclusivamente; não pode; sob pena. Estivesse a lei apresentando modelo flexível, opcional, não precisaria adotar expressões restritivas inexistentes na redação revogada do Código Comercial.

As expressões adotadas deixam cristalino o impedimento que a lei decidiu conferir ao instituto a partir de 2003, a despeito de entendimentos doutrinários divergentes, e corroborando os entendimentos da tese da fiscalização e da decisão *a quo*.

O modelo legalmente previsto de SCP é complementado com a responsabilização do sócio ostensivo perante terceiros. O sócio ostensivo exerce a atividade principal e ele responde perante terceiros, nos termos do parágrafo único do art. 993 do Código Civil.

DOCUMENTO VALIDADO

Em relação à responsabilização perante o fisco, frise-se novamente que as SCP, enquanto sociedades irregulares, configuram-se em exemplo de convenção particular realizada entre as partes, não podendo ser oposta à Fazenda Pública, nos termos do art. 123 do CTN.

> Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Tal dispositivo reforça ser o sócio ostensivo responsável perante terceiros, inclusive perante a Fazenda Pública, até mesmo pela ausência de personalidade jurídica das SCP.

3.2 A SCP ESTRUTURADA PELA SOMEHR

O contrato de SCP elaborado pelo contribuinte traz vários pontos que chamam a atenção.

Da leitura das cláusulas segunda, terceira e quarta, verifica-se que a sociedade é criada com objeto similar ao da Somehr, e no mesmo endereço da Somehr.

A cláusula sexta veda o pagamento de pró-labore aos diretores, e não há previsão de qualquer pagamento de pró-labore a ninguém. Há a previsão da distribuição de lucros (remuneração do capital) aos sócios, de forma desproporcional ao capital e sem previsão de pró-labore (remuneração do trabalho). Esta questão merece maior aprofundamento.

A distribuição de lucros, de forma desproporcional ao capital, tem recebido acolhida deste CARF quando expressamente previsto nos documentos constitutivos da sociedade. Nesse sentido, exemplificativamente, entenderam os acórdãos nº 2401-005.677, 2402-006.980, e mesmo a CSRF no acórdão nº9202-010.159.

Por sua vez, a ausência de discriminação no contrato social, sobre pagamento de pró-labore, tem tido entendimento deste CARF que vai ao encontro do entendimento esposado na Solução de Consulta nº 120 – Cosit, de 17 de agosto de 2016. O entendimento tem sido no sentido de que há necessidade de uma discriminação e distinção efetiva, em contrato social ou equivalentes, entre as verbas de pró-labore e distribuição de lucros. Este foi o entendimento prevalente, por exemplo, nos acórdãos de nº 2202-003.847 e 2302-003.873.

No presente caso inexiste previsão contratual de pró-labore, que seria fato gerador tanto de contribuições previdenciárias quanto de imposto de renda. Contudo, o objeto da sociedade é prestar serviços, e aqueles que efetivamente os prestam, possibilitando o cumprimento do objeto das sociedades envolvidas, estão formalmente qualificados como sócios. Essa estrutura, de negócio jurídico simulado, dissimulou remunerações devidas pelo trabalho como se fossem devidas pelo capital, eludindo o pagamento de tributos e evidenciando a utilização irregular do instituto da SCP.

DOCUMENTO VALIDADO

O Relatório Fiscal e seus anexos evidenciaram que a SCP registra mais de 1 centena de sócios da sociedade, os quais prestam serviços à sociedade da qual são formalmente sócios. Assim sendo, são segurados obrigatórios na categoria de contribuinte individual, conforme a alínea "g", inciso V, art. 12 da Lei nº 8.212, de 1991.

Ainda que se acolhesse a tese do contribuinte, de que os sócios seriam efetivamente sócios, seria obrigatória a discriminação entre a parcela da distribuição de lucro e aquela paga pelo trabalho, o que não ocorreu. Seguiriam sendo contribuintes individuais para fins previdenciários, nos termos da alínea "f", inciso V, art. 12 da Lei nº 8.212, de 1991.

Os fatos demonstram que a remuneração se deu efetivamente pela prestação de serviços à sociedade, seja na qualidade de prestadores de serviços, sem relação de emprego, conforme defende a fiscalização, seja na qualidade de sócios trabalhando para sociedade, conforme alegam os recorrentes. Para ambas as situações há a dissimulação de remuneração pelo trabalho em remuneração pelo capital.

O fato gerador da contribuição previdenciária ocorre no mês em que for paga ou creditada a remuneração do contribuinte individual.

Destaca o Relatório Fiscal à e-fl. 1822 que:

> De acordo com o art. 22, inciso III, da Lei n° 8.212/91, sobre os honorários médicos pagos pela fiscalizada, por caracterizarem remunerações pagas ou creditadas a qualquer título a segurados contribuintes individuais que lhe prestaram serviço, há a incidência de Contribuição Previdenciária Patronal destinada à Seguridade Social, sendo aplicável a alíquota de vinte por cento sobre o total das remunerações.

O Relatório Fiscal demonstrou que os mais de cem sócios são em verdade prestadores de serviço. Repise-se, ainda que fossem efetivamente sócios, pelo menos parte dos valores pagos pela sociedade ao sócio que presta serviço à sociedade teria necessariamente natureza jurídica de retribuição pelo trabalho, sujeita à incidência de contribuição previdenciária, prevista no art. 21 e no inciso III do art. 22, na forma do §4º do art. 30, todos da Lei nº 8.212, de 1991, e art. 4º da Lei nº 10.666, de 8 de maio de 2003.

O contrato vedou o pagamento de pró-labores, houve apenas, em seu lugar, a distribuição de lucros fazendo as vezes da remuneração mensal do trabalho.

Destaca o dispositivo da alínea "f", inciso V do art.12 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, in verbis:

> Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:
>
> [...] V - como contribuinte individual:
>
> [...] f) o titular de firma individual urbana ou rural, o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima, o sócio solidário, o

DOCUMENTO VALIDADO

> sócio de indústria, o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural, e o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de direção condominial, desde que recebam remuneração;

O termo legal *"que recebam remuneração decorrente de seu trabalho"*, encerra uma dupla condicionante: que o sócio qualificado como segurado obrigatório do RGPS exerça uma atividade pela ou para sociedade; e que a atividade seja remunerada, explicitando a capacidade contributiva descrita no §12 do art. 9º do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048, de 6 de maio de 1999.

No caso em tela as duas condicionantes estão presentes inequivocamente. Há a prestação de serviços médicos e há a percepção de valores pecuniários mensais.

Agora, impõe-se distinguir a ausência real de remuneração da remuneração percebida sob outra denominação. Colo abaixo trecho da fundamentação da Solução de Consulta nº 120 – Cosit, de 17 de agosto de 2016, a qual acolho como razão de decidir.

> 10. Neste ponto, convém destacar que a comum alegação de que não há lei que obriga o pagamento de pró-labore é perfeitamente adequada nas situações em que nenhum valor é pago ao sócio, a qualquer título, mas não é cabível, no entanto, na situação de fato em que a retribuição pelo trabalho é apenas embutida na rubrica denominada de distribuição de lucro, adiantado mensalmente, ou pago com outra periodicidade.
>
> 11. Neste caso, as duas retribuições ao sócio, uma de natureza remuneratória pelo trabalho, e outra relacionada aos lucros distribuídos pela empresa, são indevidamente aglutinadas em uma só rubrica.
>
> 12. Isto porque, a remuneração sobre a qual há incidência da contribuição previdenciária é aquela paga **a qualquer título** à pessoa física que presta serviço à empresa, conforme os seguintes dispositivos: (...)

Desta forma, os sócios, assim como qualquer trabalhador remunerado da iniciativa privada, são, como regra, segurados obrigatórios do RGPS. Eventuais exceções possuem expressa previsão legal. Sócios não diferem dos demais trabalhadores quanto à necessidade de amparo pela previdência social quando de eventuais infortúnios.

Continua a Solução de Consulta:

> 19. (...), não obstante a lei não estabeleça a obrigatoriedade da retirada de pró-labore, sua data ou periodicidade, ou até mesmo não haja essa previsão no contrato social, o fato é que as retiradas são realizadas, por vezes com denominações diversas ou juntamente com adiantamentos de distribuição de lucro ou outro título, como já mencionado.
>
> 20. Como se vê, a questão não está propriamente relacionada à existência do pró-labore do sócio que presta serviço à sociedade. Está relacionada ao **montante**

DOCUMENTO VALIDADO

> desta remuneração e à **periodicidade** do seu pagamento, que, a princípio, podem ser **livremente** estabelecidos pela sociedade.

O Decreto nº 3.048 de 1999 estabelece em seu art. 201:

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

De acordo com o inciso I acima, o pró-labore é a remuneração dos sócios pelo seu trabalho, devendo estar devidamente registrada. A inexistência do pró-labore é excepcional, e não opcional. Já a distribuição de lucros proporcionais aos serviços prestados cria a situação em que o sócio que não prestar serviços em determinado mês será excluído da participação nos lucros. Isto colidiria com o disposto no art. 1.008 do Código Civil.

> Art. 1.008. É nula a estipulação contratual que exclua qualquer sócio de participar dos lucros e das perdas.

A não estipulação de pró-labore reafirma o entendimento de que os sócios ocultos não deveriam participar da atividade principal. Porém, em sentido oposto, a cláusula vigésima sétima coloca a prestação de serviços de assistência médica como um dever do sócio.

A cláusula vigésima sétima se coaduna a uma realidade na qual as pessoas listadas no quadro societário, sócios de fato ou não, efetivamente prestam serviços de assistência médica. Assistência médica é o objeto social da Somehr e objetivo da SCP segundo seu contrato.

O que não se coaduna com a realidade é o fato dessa prestação de serviços ser remunerada por distribuição mensal de lucros proporcionais aos serviços prestados. Tal dissociação entre a realidade formal e a realidade material ratifica a tese da fiscalização.

Portanto, a tese da fiscalização, mantida pela DRJ, de que há a remuneração de prestação de serviços, que caracteriza a condição de contribuintes individuais para fins previdenciários, se sustenta sob ambas as óticas. Seja a da fiscalização, de que os sócios são efetivamente prestadores de serviços. Seja a dos recorrentes, de que os sócios seriam

DOCUMENTO VALIDADO

efetivamente sócios. Em ambas as hipóteses há a dissimulação de remuneração de trabalho em remuneração de capital, no intuito de eludir tributos, devendo ser mantida a autuação.

Nesse sentido, não socorre os recorrentes invocarem o art. 129 da Lei nº 11.196/1995. O dispositivo trata da aplicação da legislação fiscal e previdenciária tão somente às pessoas jurídicas, excluindo as físicas no caso da prestação de serviços intelectuais. A presente atuação se deu exclusivamente sobre pessoa jurídica, e o ponto central da discussão é a classificação dos pagamentos efetuados em retribuição ao trabalho, não sendo cabível o citado dispositivo.

Em relação à motivação tributária, resta evidente pela própria autuação. Não haveria lançamento de contribuições previdenciárias e de IRRF a ser feito se não houvesse elusão tributária.

Tentou-se evitar o pagamento das contribuições previdenciárias e do IRRF sobre os pagamentos de prestação de serviços médicos, dissimulando-os em distribuição de lucros. Prestadores de serviços foram dissimulados em sócios, em estrutura de SCP.

Em relação à suposta desconsideração da personalidade jurídica da SCP, esta sequer é possível, visto que na escolha legislativa atual as SCP não possuem personalidade jurídica, conforme já explicado neste voto. O que houve vou a desconsideração de negócio jurídico, como bem salientado à e-fl. 2426 do acórdão recorrido.

Alegam ainda os recorrentes que deveria a fiscalização ter considerado distribuições antecipadas de lucro e abatido da base de cálculo do valor autuado as distribuições de lucros a sócios da Somehr. A questão resta bem abordada no acórdão recorrido, do qual reproduzo abaixo argumentos que acolho como razão de decidir.

> 93. Argumenta a impugnante que os valores distribuídos aos seus sócios administradores teriam a natureza de distribuição de lucros e não, como pretende o Fisco, a de remuneração por prestação de serviços médicos sem vínculo empregatício, daí porque entende ser inexigível o IRRF, a multa qualificada e os juros de mora isolados incidentes sobre tais montantes.
>
> 94. Nada mais improcedente. Conforme evidenciado no Relatório de Ação Fiscal, no período fiscalizado, embora a escrituração das operações da SCP fosse efetuada nos livros da SOMEHR (fls. 1481/1492), os lucros da SCP deixaram de ser demonstrados destacadamente daqueles apurados pelo sócio ostensivo, como seria o correto (art. 254, I, do RIR/1999). Ademais disso, os sócios-administradores da SOMEHR também eram sócios da SCP, à vista do Instrumento de Constituição da SCP (fls. 54/89) e do Livro nº 01 (fls. 1333/1348).
>
> 95. Note-se, ainda, que as planilhas de distribuição de lucros (fls. 100/135), apresentadas em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal de fls. 02/04, não especificam os supostos valores de lucros distribuídos aos sócios-administradores (segundo suas participações no capital social da autuada), não obstante o item 3 do termo em referência solicite a relação dos valores pagos mensalmente a título

DOCUMENTO VALIDADO

> de distribuição de lucros aos sócios da SOMEHR, além daqueles pagos aos sócios da SCP.
>
> 96. Por consequência, não tendo a contribuinte discriminado (na escrita contábil e nas planilhas de distribuição de lucros) os valores pagos a título de um (lucro decorrente da participação societária na SOMEHR) e de outro (lucro decorrente dos serviços prestados à SCP), andou bem a fiscalização ao considerar todo o montante pago como rendimentos tributáveis do trabalho.
>
> 97. Isto porque o regramento relativo ao ônus probatório é no sentido de que cabe à empresa – na apuração do lucro – discriminar, contabilizar e comprovar todas as parcelas que o compõe, sob pena de, no caso dos autos, se considerar que os pagamentos realizados são remuneração pelo trabalho, sujeitos à tributação pelo imposto de renda.

Não houve por parte dos recorrentes a demonstração da existência de lucros acumulados que permitissem eventual distribuição antecipada. Também, não se comprovou a apuração de lucros em cada um dos períodos em debate, contrariando o disposto no art. 204 da Lei 6.404/76.

Ainda que a escrituração contábil da SCP tenha sido feita nos livros da fiscalizada, segundo o art. 254, inc. II, do RIR/99, os lucros da SCP deveriam estar demonstrados destacadamente dos resultados apurados pelo sócio ostensivo (fiscalizada) o que não ocorreu em nenhum momento processual.

3.3 APÓS O PRAZO DE ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL A RESPONSABILIDADE PELO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DE RENDA DESLOCA-SE PARA O BENEFICIÁRIO

Alegam os recorrentes que após o prazo de entrega da declaração de ajuste anual a responsabilidade pelo recolhimento do imposto de renda desloca-se para o beneficiário. Cita em seu favor o Parecer Normativo COSIT nº 1/2002.

A afirmação está correta, contudo, cumpre destacar que não foi lançada neste processo exigência do IRRF incidente sobre as remunerações pagas, e sim a multa e juros pela não retenção do imposto.

O item 4.5 do Relatório Fiscal esclarece detalhadamente às e-fls. 1823/1825 que o lançamento tributário se refere apenas à multa isolada sobre o valor não retido e respectivos juros de mora, conforme dispõe o Parecer Normativo SRF n° 1 de 24/SET/2002, com fundamento no art. 9° da Lei n° 10.426/2002.

3.4 GLOSAS MÉDICAS

A recorrente juntou aos autos, em 13/04/2017, os documentos às e-fls. 2533 a 2776, referentes a supostas glosas de valores da Somehr junto a operadores de planos de saúde. Buscou com isso demonstrar a importância da Somehr atuando na intermediação entre planos de saúde e os médicos conveniados.

DOCUMENTO VALIDADO

Louvável o esforço de juntar centenas de páginas de documentos, todavia, ainda que sejam todos referentes ao quadro societário da SCP, não se trata de fato hábil a transmutar os pagamentos evidentemente efetuados pelo trabalho (prestação de serviços médicos), em pagamentos de distribuição de lucros, que é a principal questão posta neste processo.

Tais documentos não afastam a tese da fiscalização, demonstrada nos autos e mantida pela DRJ.

Por todo exposto, não assiste razão aos recorrentes nos tópicos acima.

3.5 RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

A autuação qualificou como responsáveis solidários, com fundamento no inciso III do art. 135 do CTN, os sócios administradores João Batista do Couto Neto, Luis Marcelo Muller, Rogér Corrêa Dias (retirou-se da sociedade em 01/MAI/2009), João Arthur Trein Júnior (ingressou na sociedade em 01/MAI/2009 e retirou-se em 03/JAN/2011) e Alessandro Afonso Peres (ingressou na sociedade em 03/JAN/2011), os quais detinham amplos poderes para gerir e administrar a sociedade.

Destaca o Relatório Fiscal à e-fl. 1831 que:

> Cada administrador deve ser responsabilizado pelos valores de crédito tributário constituído referente ao período em que laborou na atividade administrativa da sociedade.
>
> Assim, os sócios-administradores João Batista do Couto Neto e Luis Marcelo Muller são responsáveis por todo o crédito tributário lançado (vide quadro abaixo), pois geriram a fiscalizada em todo o período fiscalizado.
>
> (...)
>
> O sócio Rogér Corrêa Dias é responsável pelos créditos de JAN/2009 a ABR/2009:
>
> (...)
>
> O sócio João Arthur Trein Júnior é responsável pelos créditos de MAI/2009 e DEZ/2010:
>
> (...)
>
> O sócio Alessandro Afonso Peres é responsável pelos créditos de JAN/2011 a DEZ/2011: (...)

Este tópico foi bem enfrentado pela instância *a quo*, da qual reproduzo trecho do acórdão cujos argumentos acolho como razão de decidir.

> 5 RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS

DOCUMENTO VALIDADO

O Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966), no artigo 135, inciso III, estabeleceu que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas do direito privado respondem pelos créditos tributários exigidos por conta de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, qualificando tais administradores como responsáveis pelos créditos tributários que forem exigidos da pessoa jurídica.

Ou seja, aquelas pessoas que tinham poderes de gestão na pessoa jurídica na época da ocorrência dos fatos geradores, se constatada a prática de atos que corresponderam à infração de lei, devem ser erigidas à condição de responsáveis tributários pelas exações devidas pela pessoa jurídica. Ainda, anotemos que a lei desrespeitada não precisa ser tributária, bastando que as consequências do ato ilegal praticado tenham efeitos tributários.

Como demonstramos anteriormente, ao dissimular os profissionais integrantes do seu corpo clínico como sócios de uma Sociedade em Conta de Participação e tratar os honorários médicos pagos como se lucros fossem, a contribuinte praticou fraude fiscal. Conduta esta perpetrada conscientemente com vistas a suprimir a Contribuição Previdenciária Patronal incidente e deixar de reter o Imposto de Renda na fonte, ou seja, as ações fraudulentas foram dolosas.

Não obstante, a pessoa jurídica é uma ficção da lei, não sendo capaz, portanto, de imple mentar ações por si própria, mas sim por meio da atuação dos seus diretores, gerentes e repre sentantes, os quais demonstram capacidade de discernimento e consciência, elementos subjetivos necessários para caracterizar o ato ilícito, do qual resulta a responsabilidade.

Assim, por força do inciso III do artigo 135 do Código Tributário Nacional, os sócios-administradores citados devem ser pessoalmente responsabilizados pelos créditos tributários constituí dos neste procedimento fiscal.

Na situação concreta, consoante o Contrato Social e alterações (mormente a terceira, quarta e quinta alterações, fls. 27/53), a pessoa jurídica foi administrada pelos sócios João Batista do Couto Neto (CPF 767.406.410-72), Luis Marcelo Muller (CPF 575.715.970-72), Rogér Corrêa Dias (CPF 571.109.300-25, retirou-se da sociedade em 01/MAI/2009), João Arthur Trein Júnior (CPF 950.852.890-72, ingressou na sociedade em 01/MAI/2009 e retirou-se em 03/JAN/2011) e Alessandro Afonso Peres (CPF 691.362.540-53, ingressou na sociedade em 03/JAN/2011), os quais detinham amplos poderes para gerir e administrar a sociedade.

4 CONCLUSÃO

Voto por conhecer em parte dos recursos voluntários, na parte conhecida, voto por negar-lhes provimento.

DOCUMENTO VALIDADO

Assinado Digitalmente

Alfredo Jorge Madeira Rosa

DOCUMENTO VALIDADO