



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10283.720510/2013-54
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-006.070 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de maio de 2019
Recorrente MARIANO BRASIL TERRAZAS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE.

No processo administrativo fiscal, são nulos apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

SOCIEDADE. LUCROS. NATUREZA JURÍDICA DOS RENDIMENTOS PAGOS AOS SÓCIOS. VERDADE MATERIAL.

Apurando-se que as atividades e os negócios jurídicos desenvolvidos possuem aspectos diversos da realidade formal, sendo os supostos sócios prestadores de serviços e o lucro, na verdade, refere-se à remuneração dos serviços prestados, os valores recebidos devem ser classificados, segundo a sua efetiva natureza jurídica, como rendimentos tributáveis de prestação de serviços, que correspondem a verdade material dos fatos, e não como lucros isentos do Imposto de Renda.

TRIBUTOS RECOLHIDOS POR PESSOA JURÍDICA. COMPENSAÇÃO COM IMPOSTO DEVIDO POR PESSOA FÍSICA. VEDAÇÃO LEGAL.

A compensação do imposto de renda devido pela pessoa física com eventuais valores recolhidos espontaneamente por pessoas jurídicas, ainda que tais recolhimentos tenham sido, porventura, indevidos é incabível em face de expressa vedação legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar e, no mérito, por voto de qualidade, em NEGAR PROVIMENTO ao recurso, vencidos os conselheiros Wesley Rocha, Wilderson Botto (Suplente convocado), Marcelo Freitas de Souza Costa e Gabriel Tinoco Palatnic (Suplente convocado) que deram provimento.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Antonio Sávio Nastureles - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Antonio Sávio Nastureles, Wesley Rocha, Reginaldo Paixão Emos, Wilderson Botto (Suplente convocado em substituição à conselheira Juliana Marteli Fais Feriato), Cleber Ferreira Nunes Leite, Marcelo Freitas de Souza Costa, Gabriel Tinoco Palatnic (Suplente convocado) e João Maurício Vital (Presidente).

Relatório

1. Trata-se de julgar recurso voluntário (e-fls 284/312) interposto em face do Acórdão nº 10-59.945 (e-fls 259/276), prolatado pela DRJ em Porto Alegre, em sessão de julgamento realizada em 30 de agosto de 2017.

2. Faz-se a transcrição do relatório inserto na decisão recorrida:

início da transcrição do relatório contido no Acórdão nº 10-59.945

O interessado acima qualificado foi autuado, tendo sido lhe exigido o crédito tributário no montante de R\$ 752.404,99, nele compreendidos imposto, multa de ofício de 75% e juros de mora, relativo aos anos-calendários 2008 a 2010, em decorrência da apuração de omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica e rendimentos classificados indevidamente na DIRPF, na forma dos dispositivos legais sumariados na peça fiscal (fls. 35 e seguintes).

O contribuinte, às fls. 62 a 92, impugna o lançamento, juntando os documentos de fls. 93 a 254, e fazendo, em síntese, as alegações a seguir descritas.

1. DOS FATOS

O Impugnante integra o quadro societário, na figura de SÓCIA PARTICIPANTE, da "SCP SANTA JÚLIA & MÉDICOS ASSOCIADOS", constituída pelo HOSPITAL SANTA JÚLIA LTDA., pessoa jurídica de direito privado, SÓCIO OSTENSIVO da referida sociedade, e pelos MÉDICOS ASSOCIADOS, pessoas físicas, dentre as quais se inclui a Impugnante, bem como de pessoas jurídicas diversas, sendo todos SÓCIOS PARTICIPANTES da mesma sociedade, passando a integrá-la mediante termo de adesão como o que foi firmado pelo Impugnante.

Conforme se observa da leitura atenta do Auto de Infração, alega o Ilmo. Auditor Fiscal que os atos praticados pela "SCP SANTA JÚLIA & MÉDICOS ASSOCIADOS" estariam em desacordo com ditames legais, uma vez que o exercício da atividade constitutiva do objeto social da referida sociedade não seria exercida unicamente pela SÓCIA OSTENSIVA, o HOSPITAL SANTA JÚLIA LTDA, o que não seria possível de acordo com a interpretação equivocada do Ilmo. Auditor quanto ao disposto no art. 991 do Código Civil.

No entanto, como será esclarecido mais adiante, os médicos, sócios participantes, contribuem com serviços para a SCP e esta, por sua vez, exerce a atividade constitutiva perante os pacientes (e demais terceiros), nesse sentido, a

contribuição dos sócios participantes no âmbito das SCPs com serviços é perfeitamente possível se considerada a análise dos demais dispositivos que compõem e regulamentam as sociedades de forma geral (aí incluídas as SCPs), no âmbito do Código Civil.

De outra sorte, denota-se que a não atribuição de personalidade jurídica às SCPs, implica tão somente que inexistente um sujeito autônomo de direitos e obrigações na forma de sociedade, mas atuando e exteriorizando suas ações apenas na figura da sua Sócia Ostensiva, preservando, assim, seus sócios participantes.

O Ilmo Auditor aduzira também, em razão do histórico equivocadamente descrito nos lançamentos contábeis, que a Impugnante estaria a prestar serviços ao HOSPITAL SANTA JÚLIA LTDA., quando na verdade o que ocorre é que a Impugnante contribui com serviços dentro da SCP, o que não possui qualquer impedimento legal e não descaracteriza de forma alguma a sociedade constituída.

Por outro lado, sem adequar-se a qualquer fundamento normativo, o Ilmo Auditor também apontou o fato de a distribuição de resultados da SCP ser feita de forma desproporcional à participação social, e, em razão disso, concluiu que os valores recebidos pela Impugnante seriam, na verdade, rendimentos do trabalho e não participação dos lucros, não havendo qualquer fundamento para assunção do fato à norma para classificá-los como tal, eis que a distribuição desproporcional de lucros é perfeitamente possível em QUALQUER tipo de sociedade, incluindo uma SCP, desde que previamente acordado entre os sócios. Assim, a distribuição lucros acordada entre os sócios de forma desproporcional e de acordo com a produtividade individual de cada sócio, não se confunde de forma alguma com remuneração de serviços.

Conforme se verifica da transcrição do Instrumento de Constituição da SCP SANTA JÚLIA & MÉDICOS ASSOCIADOS" pelo próprio Ilmo Auditor no referido Auto de Infração, observa-se que essa previsão contratual existe e não é desconhecida da autoridade fiscal que efetuou o lançamento.

Prova inequívoca da natureza jurídica da relação societária é que a Justiça Trabalhista, através de decisão em Reclamação Trabalhista, do processo nº 0001156-92.2010.5.11.0017, movida por um ex-sócio participante da SCP SANTA JÚLIA & MÉDICOS ASSOCIADOS teve seu pleito negado, sendo obrigado a prosseguir com sua demanda perante a Justiça Comum.

Compreensivelmente, a d. fiscalização pode ter confundido o serviço prestado pelo sócio participante no âmbito da "SCP SANTA JÚLIA & MÉDICOS ASSOCIADOS" como serviço prestado ao HOSPITAL SANTA JÚLIA LTDA., sua sócia ostensiva, tendo em vista que juridicamente e de fato o Hospital é o próprio sócio ostensivo da SCP. Por outro lado, a d. autoridade fiscal não tentou demonstrar que a verdade formal diverge da verdade material, apenas presumindo a situação fática infratora.

Não houve simulação ou fraude ao fisco, mas planejamento fiscal lícito com constituição de uma sociedade em conta de participação inteiramente de acordo com os ditames legais da legislação societária em vigor, cujos rendimentos, inclusive, já foram objeto de tributação pelo IRPJ, pela CSLL, pela contribuição ao PIS e pela COFINS, ANTES de serem repartidos com seus sócios, seja a SÓCIA OSTENSIVA, sejam as SÓCIAS PARTICIPANTES, dentre as quais se inclui a Impugnante.

Preliminarmente, contudo, como se constata dessa última observação é indispensável também trazermos à baila o fato de que os rendimentos auferidos pela "SCP SANTA JÚLIA & MÉDICOS ASSOCIADOS" já foram tributados e suportados por todos os sócios, incluindo pela Impugnante, sendo que de seus rendimentos já houve a retirada da parte devida em razão dos tributos incidentes sobre a SCP, sendo assim, inegável a existência de vício formal na base de cálculo do presente Auto de Infração eis que o d. Auditor Fiscal sequer considerou a dedução proporcional do quanto foi efetivamente pago pela Impugnante como sócia da SCP, na forma do IRPJ, da CSLL e do PIS/COFINS.

O Ilmo Auditor Fiscal ainda indicou que caberia ao Hospital Santa Júlia a obrigação de retenção do imposto, o que não foi feito, pois, conforme contrato firmado entre as partes, o que há é uma repartição de lucros dentro de uma sociedade, os quais são isentos do imposto de renda por uma razão muito óbvia: deste resultado já foi abatido o IRPJ e outros tributos incidentes, sendo que se fosse abatido novamente, haveria um claro exemplo de *bis in idem*, um mesmo tributo incidindo duas vezes sobre um mesmo fato.

Além disso, é inegável que, na apuração da base de cálculo, a d. fiscalização não se deu ao trabalho de mensurar e provar o montante do lucro isento e o montante desproporcional excedente que supostamente seria tributável, fato que implica no cancelamento da imposição fiscal por vício formal insanável.

2. PRELIMINARMENTE

Dos vícios na base de cálculo do Auto de Infração

Há vício insanável na constituição do crédito tributário que não pode ser ignorado, pois a d. fiscalização deveria ter feito, no mínimo, a dedução das quantias já pagas a título de IRPJ, de CSLL, de contribuição ao PIS e de COFINS em nome da SÓCIA OSTENSIVA sobre o montante do IRPJ supostamente devido pela Impugnante, sob pena de enriquecimento sem causa da Fazenda Nacional.

Conforme amostragem das guias DARFs do HOSPITAL SANTA JÚLIA LTDA., quanto ao recolhimento do IRPJ (docs. 10 a 14), da CSLL (docs. 15 a 18), da contribuição ao PIS (docs. 19 a 21) e da COFINS (docs. 22 a 24), podemos verificar que os recolhimentos foram realizados em nome da SÓCIA OSTENSIVA sobre todos os valores distribuídos às SÓCIAS PARTICIPANTES, logo o lucro distribuído à impugnante, também foi tributado integralmente no lucro presumido, enquanto SCP.

Não é justo que um mesmo recurso seja tributado duas vezes, uma na SCP SANTA JÚLIA & MÉDICOS ASSOCIADOS e outra vez na pessoa física como se fosse rendimento de serviço, caso em que se caracteriza o enriquecimento sem causa da Fazenda Nacional, ainda que por erro do contribuinte na sua declaração, não afastada, contudo, a questão de mérito quanto a inexistência de fato gerador do IRPJ, como veremos no item a seguir.

Outro ponto a ser considerado é que ainda que a distribuição de lucros desproporcionalmente à participação societária fosse considerada ilegal, esta não seria razão suficiente para descaracterizar a relação jurídica com a SCP, mas tão somente impor exação quanto aos valores excedentes ao limite do lucro isento distribuível.

O trabalho fiscal não desconstituiu a SCP, mas tão somente equiparou os lucros distribuídos como rendimentos de trabalho dos sócios participantes. Destarte, apenas os valores excedentes aos lucros isentos cabíveis a cada sócio poderiam ser

considerados como excessivos e tributados como rendimentos de trabalho. A defesa transcreve ementas das Soluções de Consulta n.ºs 140/2009 e 6/2012, da 6ª e 1ª Regiões Fiscais, respectivamente, sobre o assunto.

Assim, o presente auto de infração está eivado de vícios de constituição que terão por consequência, inevitavelmente, sua nulidade. O antigo Conselho de Contribuintes, atual CARF, já se pronunciou diversas vezes nesse sentido.

DO MÉRITO

3.1. Dos fins sociais e da contribuição dos sócios

A despeito de discussões doutrinárias quanto à classificação das SCPs - Sociedades em Conta de Participação, como sociedades de fato ou meros contratos de participação, sua previsão legal está contida dentro do Livro II do Código Civil que trata do Direito de Empresa e, mais especificamente, compõe o seu Título II, que regulamenta o funcionamento das sociedades comerciais.

De acordo com a classificação adotada pelo Código Civil, a Sociedade em Conta de Participação encontra-se definida como uma forma de sociedade, ainda que destituída de personalidade jurídica, sendo também aplicável a ela a regra geral estabelecida pelo art. 981 do CC e, portanto, autorizado aos sócios contribuir com o objeto social da empresa tanto com bens quanto com serviços.

Importante destacar também que a ausência de personalidade jurídica na Sociedade em Conta de Participação não a descaracteriza como tal, de modo que para fins de tributação, esta é equiparada pela própria Receita Federal do Brasil, no âmbito do Regulamento do Imposto de Renda, às pessoas jurídicas, nos termos da redação do seu art. 148.

Assim, o art. 991 do Código Civil que trata da caracterização da Sociedade em Conta de Participação dispõe que "**a atividade constitutiva do objeto social é exercida unicamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade**" (grifos nossos), em outras palavras, no caso em tela, a norma estabelece que a atividade médico hospitalar deve ser exercida em nome da SÓCIA OSTENSIVA e sob sua exclusiva responsabilidade.

Da leitura do Auto de Infração, observa-se que o Ilmo Auditor Fiscal interpretou a norma do art. 991 a partir de um erro conceitual gravíssimo, no sentido de que o Direito Civil estaria a regular o próprio *agir* das pessoas, o que não é próprio desse ramo do direito, mas de outros, como o Direito Penal, Administrativo ou mesmo Tributário.

O Direito Civil no âmbito do Direito Privado trabalha com a ideia de direitos e deveres entre iguais, não é coativo ou hierárquico como os demais ramos do Direito Público, e é com esse escopo em mente que os ditames quanto à regulamentação das SCPs devem ser interpretados. Quando a norma fala em exercício da atividade, *trata de responsabilidade perante terceiros, de exercício jurídico, não fático, ela não trata do próprio agir do agente, mas sim de quais serão as consequências jurídicas do seu agir, trata de uma atribuição de responsabilidades*.

Destarte, em obediência ao art. 991 do CC, a SÓCIA OSTENSIVA da SCP SANTA JÚLIA & MÉDICOS ASSOCIADOS contraia, em seu nome e sob sua responsabilidade, direitos e obrigações perante os Convênios médicos e Clientes Particulares, inclusive pelos serviços médicos prestados pelas SÓCIAS

PARTICIPANTES, ou seja, é a SÓCIA OSTENSIVA quem exerce a capacidade jurídica de modo a permitir a realização dos negócios jurídicos celebrados, uma vez que a SCP carece dessa capacidade, enquanto que os SÓCIOS PARTICIPANTES não podem, de fato e de direito, contrair direitos e obrigações perante terceiros.

Da leitura do art. 991 do CC, c/c com seu art. 981, temos que, na Sociedade em Conta de Participação, a figura do sócio ostensivo de fato representa a sociedade como um todo, assumindo inteira responsabilidade pelas suas atividades, o que implica em autonomia para contratar e constituir relações jurídicas em seu próprio nome, ainda que o contrato de SCP estabeleça que os resultados dessas atividades venham a ser distribuídos com os demais sócios.

A interpretação desses dois dispositivos em conjunto também permite concluir que os sócios da SCP, sem distinção entre ostensivo ou participante, podem contribuir tanto com bens quanto com serviços para a finalidade do objetivo social, mas é apenas o sócio ostensivo quem contrata, quem firma relações jurídicas com terceiros e assume responsabilidades por esse agir.

A Cláusula décima-segunda do instrumento de constituição da SCP SANTA JÚLIA & MÉDICOS ASSOCIADOS é bastante clara no sentido de atribuir a obrigação de contratar e a responsabilidade inerente a essa atividade inteiramente à SÓCIA OSTENSIVA:

"Cláusula décima-segunda: A SÓCIA OSTENSIVA operará em nome próprio, por ser a CONVENIADA, de conformidade com os Contratos firmados com os Convênios Médicos e Particulares, emitindo os documentos fiscais, faturas e duplicatas para recebimento, celebrando contratos, etc, assumindo, dessa forma, os direitos e obrigações decorrentes da legislação específica e dos contratos. "

Outrossim, o instrumento de constituição da SCP SANTA JÚLIA & MÉDICOS ASSOCIADOS (doc. 08) define expressamente que a SÓCIA OSTENSIVA da sociedade, a pessoa jurídica do Hospital Santa Júlia, contribui com a sociedade tanto com bens, com suas instalações e equipamentos, quanto serviços de seus funcionários (Considerações preliminares ao contrato e Cláusula Quinta do instrumento constitutivo), enquanto que as SÓCIAS PARTICIPANTES contribuem com seus serviços de ordem profissional especializada em diferentes áreas da medicina (Considerações preliminares ao contrato e Cláusula Terceira). É, indubitavelmente, uma conjugação de esforços visando um objetivo comum, não sendo possível negar-lhe o conteúdo de uma sociedade.

Ainda, da leitura das considerações preliminares ao Contrato de Constituição da SCP, verificamos que a Pessoa Jurídica do Hospital Santa Júlia entra com a infraestrutura, os equipamentos e o nome, pois responde pela sociedade como um todo, enquanto que o corpo médico entra com sua qualificação técnica, sendo que há partilha de resultados, obedecida, portanto, também a parte final do art. 981, bem com do art. 991, ambos do CC, eis que os rendimentos auferidos pela Impugnante decorrem do resultado líquido apurado ao final do período e distribuído aos SÓCIOS PARTICIPANTES de acordo com seu desempenho e produtividade, nos termos do parágrafo único da Cláusula Oitava do Instrumento de Constituição da SCP.

Os documentos fiscais emitidos descrevem exatamente o serviço médico prestado dentro do escopo da SCP, identificando o HOSPITAL SANTA JÚLIA

LTDA como fornecedor do serviço diretamente ao contratante, sejam pessoas físicas (docs. 28 a 33) ou jurídicas (docs. 34 a 39). E, por fim, reparem que o documento fiscal não é emitido pelo médico sócio participante, mas pela SÓCIA OSTENSIVA da SCP, prova de que a atividade constitutiva foi exercida diretamente pela SÓCIA OSTENSIVA sob sua exclusiva responsabilidade.

Os documentos comprovam que a atividade constitutiva da SCP SANTA JÚLIA & MÉDICOS ASSOCIADOS foi desenvolvida pela SÓCIA OSTENSIVA, o Hospital, e a d. fiscalização não provou documentalmente sua alegação na peça fiscal, que os serviços foram prestados pelas SÓCIAS PARTICIPANTES diretamente aos Convênios Médicos ou para os Particulares.

Mesmo frente às autoridades fiscais, há DARFs recolhidos durante o período (docs. 10 a 24) e DIPJ entregues (docs. 40 a 42), em nome do HOSPITAL SANTA JÚLIA LTDA., demonstrando que a sociedade em conta de participação sempre esteve representada pela SÓCIA OSTENSIVA perante a Fazenda Nacional.

A realização desses serviços pelos médicos não implica, de forma alguma, em subordinação à SÓCIA OSTENSIVA, pois conforme se verifica na Cláusula Trigésima Sétima do Instrumento Constitutivo é assegurado, como um dos direitos aos SÓCIOS PARTICIPANTES, a "*Autonomia profissional*", o que se comprova por diversas Atas de Reunião (docs. 43 a 45), nos quais se verifica que o corpo clínico tinha inteira liberdade para organizar suas atividades, colaborando assim com a gestão do negócio como um todo.

Por meio destas Atas de Reunião, está corroborado que os médicos associados (SÓCIOS PARTICIPANTES), de acordo com a especialização da equipe, realizava reuniões com um dos representantes da SÓCIA OSTENSIVA, para deliberar sobre assuntos diversos inerentes ao atendimento médico-hospitalar.

Reparem que as Atas tratam de assuntos diversos como pediatria, triagem, área ambulatorial, pronto atendimento, sobre convênios e até sobre distribuição de lucros, demonstrando a voz ativa dos Médicos Associados (SÓCIOS PARTICIPANTES) dentro da condução da operação.

Dizer que a SCP SANTA JÚLIA & MÉDICOS ASSOCIADOS não existe é uma inverdade que deveria ser provada e não presumida.

Prova inequívoca da natureza jurídica da relação societária é que já houve manifestação da Justiça do Trabalho, nos autos de Reclamação Trabalhista movida por um ex-sócio participante da SCP SANTA JÚLIA & MÉDICOS ASSOCIADOS, Processo nº 000115692.2010.5.11.0017, no qual este último teve seu pleito negado, sendo obrigado a prosseguir com sua demanda perante a Justiça Comum.

"ATA DE AUDIÊNCIA - PROCESSO Nº 0001156-92.2010.5.11.0017 - ORDINÁRIO

DATA E HORÁRIO: 28/9/2010 ÀS 10:01 HORAS RECLAMANTE: DEISE VARGAS RECLAMADA: HOSPITAL SANTA JÚLIA LTDA.

Aberta a audiência na presença da Exma. Sra. KARLA YACY CARLOS DA SILVA, Juíza do Trabalho Substituta. Apregoadas as partes, verificou-se a presença do(a) reclamante, acompanhado (a) do(a) patrono(a), Dr. Jayme Matos de Sena, com poderes nos autos à fl. 17. Presente a(o) reclamada(o), através de seu(sua) preposto(a) Sr. (a.) Écio Alvarenga Bondi, acompanhado (a) dos patronos Dr. Paulo

*Alexandre Leite da Silva e Dr. Hileano Pereira Praia, todos com poderes juntados às fls. 86 e 74 dos autos, respectivamente. Esta Magistrada passou a proferir a seguinte DECISÃO: RELATÓRIO: Vistos etc. A Reclamante acima nominada, ajuizou reclamationária trabalhista postulando o pagamento de indenização por danos morais e materiais, além de verbas trabalhistas clássicas supostamente devidas pela Reclamada. Instruem a petição inicial os documentos de fls. 17/70. Alçada fixada no valor líquido da inicial. A Reclamada contestou às fls. 87/122, juntando os documentos que formaram o anexo e suscitando preliminares de carência da ação, além de negar a existência de vínculo de emprego entre as partes. A Reclamante se manifestou sobre a contestação e os documentos às fls. 126/132. Naquela ocasião, afirmou que ingressou na sociedade da Reclamada em 25/08/2006, na qualidade de sócia-quotista, afirmando que "até a presente data continua sócia, pois nunca assinou alteração contratual de saída e/ou transferindo suas cotas de participação". Naquele momento, juntou os documentos de fls. 133/138. É o relatório. FUNDAMENTAÇÃO: A declaração da Reclamante às fls. 127, relativa à qualidade de sócia da empresa Reclamada, bem como a inexistência de pedido expresso de declaração da nulidade dos atos que conferiram à Reclamante esta condição, bem como a inexistência de pedido de reconhecimento de vínculo de emprego afastam a competência desta Justiça Especializada, posto que a hipótese não está contemplada no art. 114, I, da CF/88. O art. 460 do CPC impede o Juiz de proferir sentença a favor do autor de natureza diversa da pedida, bem como de condenar o réu em objeto diverso do que lhe foi demandado, sob pena de nulidade. De forma nenhuma se poderia debater neste processo a relação de trabalho supostamente havida entre as partes. A Incompetência Absoluta é matéria de ordem pública, razão pela qual está o Magistrado obrigado a analisar e pronunciar, se for o caso, independentemente de provocação das partes. **Cuida-se, na verdade, de ação civil, movida por sócio em face da empresa que integra, cuja competência para processar e julgar é da Justiça Comum Estadual.** DISPOSITIVO: Em face do exposto, declino da competência para conhecer, instruir e julgar a presente causa a favor da Justiça Comum Estadual, determinando, por consequência, a remessa dos presentes autos, através do Distribuidor de Feitos da 1ª Instância daquela Justiça, a uma das Varas Cíveis da Justiça Estadual de Manaus/AM. Dê-se baixa na distribuição. Cientes as partes. E, para constar foi lavrado o presente termo./sb "*

Nem a própria Justiça do Trabalho reconheceu a existência de vínculo de trabalho, determinando sua análise à Justiça Comum pela relação societária existente, resta claro que deveríamos guardar observância ao art. 110 do Código Tributário Nacional, eis que a lei tributária, bem como seu aplicador, não pode "alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado (...)".

Observem que os art. 991 e ss. do CC passaram a utilizar o termo "sócio participante" em detrimento do termo "sócio oculto", o que confere uma atuação mais ativa desses sócios na realização da atividade-fim da sociedade. Essa atividade deste sócio não é oculta ou clandestina e não implica num desconhecimento daquele que contrata com o sócio ostensivo da existência dos sócios participantes, vejam que as novas disposições do CC implicam em atribuições de responsabilidades jurídicas, não fáticas.

O que se verifica, portanto, com a moderna regulação desse tipo de sociedade pelo Novo Código Civil de 2002 é que foi definido que ao sócio ostensivo cabe

exercer as atividades-fins da sociedade em seu nome e em sua inteira responsabilidade, atribuindo apenas a ele essa capacidade jurídica, independentemente até mesmo do registro do contrato social, o que não impede, contudo, que sócios participantes contribuam com a sociedade na forma de serviços que influirão no resultado social.

Reparem que em nenhum dos dispositivos acima, o Código Civil deu exclusividade ao sócio ostensivo participar com serviços na Sociedade em Conta de Participação, permitindo que o sócio participante também integre a sociedade com seus serviços.

Todos os dispositivos que autorizam a contribuição dos sócios com serviços são expressamente mencionadas no termos de adesão da Impugnante à SCP SANTA JÚLIA & MÉDICOS ASSOCIADOS (doc. 09 - grifamos):

3.2. Da distribuição dos resultados

Outro equivocado fundamento para a imposição fiscal citada pelo Ilmo Auditor Fiscal é a exigência de distribuição proporcional à participação societária como pressuposto legal para a constituição da SCP.

Ora, conforme já verificado na transcrição da Cláusula Oitava do instrumento de constituição da SCP SANTA JÚLIA & MÉDICOS ASSOCIADOS, não se nega que UM dos critérios para a distribuição dos resultados auferidos pela sociedade aos SÓCIOS PARTICIPANTES é o *"desempenho e a produtividade individual dos profissionais"*.

Da leitura do art. 991 e ss. do CC não há qualquer disposição expressa estabelecendo que a distribuição dos lucros nas SCPs deve se dar apenas de forma proporcional à participação societária de cada sócio, sem a possibilidade de adoção de qualquer critério.

De fato, conforme já visto, estabelece o art. 996 do CC que é aplicável às SCPs, subsidiariamente, as disposições referentes às Sociedades Simples no que com estas for compatível.

O Direito Civil possui como princípio geral a máxima de que "tudo o que não é proibido é permitido", ou ainda conforme o inciso III do art. 104 do CC, o negócio deve ter *"forma prescrita ou não defesa em lei"*, portanto, é de acordo com essa máxima enraizada em nosso ordenamento civil que o referido dispositivo deve ser interpretado, pois ao estabelecer que o sócio participe de acordo com os lucros e as perdas na proporção de suas quotas, o dispositivo estabelece uma regra geral, que admite exceção, conforme a primeira parte que destacamos, qual seja: *"Salvo estipulação em contrário"*.

Ou seja, o resultado auferido pela SÓCIA PARTICIPANTE, categoria da qual faz parte a Impugnante, já teve debitado o IRPJ, a CSLL, a contribuição ao PIS e a COFINS, devidos pela SCP, eis que a legislação do Imposto de Renda, conforme vimos, as equipara às Pessoas Jurídicas em geral, sendo que, nos termos da regra geral do art. 981 já citado no item precedente, o SÓCIO PARTICIPANTE de fato suportou esses custos, pois o valor que receberá, ainda que a forma de distribuição entre as sócias participantes seja diferenciada, já teve a dedução dos tributos incidentes e das despesas incorridas pela SCP, o que inclusive é matéria suscita em preliminar, pois não foi considerado pelo d. Auditor Fiscal no cálculo da suposta exação.

É curioso a Receita Federal do Brasil estabelecer que as SCPs são equiparadas a pessoas jurídicas para fins de tributação, entretanto, para fins civis aplicar interpretação tão restritiva e enviesada do ordenamento civil a ponto de desconsiderá-las como sociedades apenas pelo fato de não contarem com Personalidade Jurídica, elemento este distinto da Sociedade em si.

Portando, verifica-se que distribuição de lucros proporcional à participação societária não é regra única a ser obedecida pelas Sociedades em Conta de Participação, sendo absolutamente admissível estipulação contratual em contrário, o que de fato é que se dá na SCP SANTA JÚLIA & MÉDICOS ASSOCIADOS conforme as cláusulas citadas e transcritas anteriormente.

Por outro lado, ainda que a distribuição de lucros desproporcionalmente à participação societária fosse considerada ilegal, esta não seria razão suficiente para descaracterizar a relação jurídica com a SCP, mas tão somente, impor exação quanto aos valores excedentes ao limite do lucro isento distribuível.

No entanto, ainda assim o lançamento fiscal combatido deveria ser considerado nulo por evidente erro na quantificação da base de cálculo do crédito tributário, pois, nos autos, resta claro que não houve qualquer apuração do montante de lucro isento e o excedente supostamente tributável como rendimento de serviço.

3.3. Do Erro de fato quanto à escrituração

Finalmente, quanto à classificação contábil adotada pela SÓCIA OSTENSIVA nos lançamentos correspondentes à distribuição dos resultados às SÓCIAS PARTICIPANTES, em especial a ora Impugnante, verifica-se que a d. fiscalização federal usa como justificativa para a imposição fiscal um erro na descrição do histórico do lançamento contábil ao adotar a expressão "honorários médicos", pois, de acordo com as estipulações contratuais já descritas no item precedente da SCP SANTA JÚLIA & MÉDICOS ASSOCIADOS trata-se tão somente de distribuição de lucros por produtividade médica.

No entanto, é importante ressaltar que o lançamento contábil foi feito corretamente e que o erro na descrição do seu histórico não implica em qualquer diferença no resultado final, ou seja, o histórico não implica em mudança do lançamento contábil.

Vejam que os Relatórios Financeiros mencionados pelo Ilmo Auditor Fiscal empregam equivocadamente a denominação "honorários médicos" quanto ao ano de 2008 e parte do ano de 2009, mas já em 2010 outros termos são empregados, o que demonstra certa casuística na utilização dessas denominações que serviriam apenas para identificar a atividade desempenhada pelo profissional. Tais equivocadas denominações não criam fato gerador do imposto, eis que a real natureza desses pagamentos é a transferência de lucros apurados dentro da SCP, conforme extensamente demonstrado.

Os erros nos Relatórios Financeiros, inclusive, influenciaram da mesma forma a descrição do histórico dos lançamentos contábeis, induzindo em erro também o profissional contábil responsável pelos lançamentos nos demais Livros Contábeis.

Neste caso, ainda que irregular, deve-se ressaltar que inexistiu qualquer prejuízo ao fisco, eis que ambas as sociedades, no caso a SÓCIA OSTENSIVA HOSPITAL SANTA JÚLIA LTDA. e a SCP SANTA JÚLIA & MÉDICOS ASSOCIADOS, fazem a apuração do IRPJ e da CSLL de acordo com a sistemática do lucro

presumido, ou seja, se apurada a receita em uma ou outro, o valor a ser recolhido de IRPJ e CSLL será o mesmo.

Transcreve ementas de acórdãos do CARF sobre o assunto.

Conforme já constatado anteriormente pela fiscalização, ficou evidenciado que as distribuições dos lucros aos sócios participantes foi realizada conforme a participação do sócio na produtividade da SCP.

Destarte, de acordo com exposto, verifica-se que não há fato gerador do imposto em razão do erro na descrição do histórico utilizada pelo SÓCIA OSTENSIVA quanto à distribuição de rendimentos ao Impugnante, pois tal classificação encontra-se equivocada, devendo a autoridade buscar a verdade material dos fatos para confirmar que não houve fato gerador do imposto de renda de pessoa física, eis que se trata, de fato, de distribuição de resultados da SCP, os quais já foram devidamente tributados de acordo com a sistemática do imposto de renda de pessoas jurídicas aos quais também estão submetidas as Sociedades em Conta de Participação apesar de destituídas de personalidade jurídica.

4. Conclusão

Em síntese e conforme o exposto, temos preliminarmente que:

4.1. O Auto de Infração está eivado de vício na constituição do crédito, eis que a d. autoridade fiscal não considerou que os rendimentos auferidos pela Impugnante já foram tributados anteriormente na SCP, não fazendo os descontos proporcionais do IRPF supostamente devidos; e

4.2. Ainda que a distribuição devesse ser equitativa entre todos os sócios, a d. fiscalização não se deu ao trabalho de calcular e excluir da tributação a participação isenta de cada sócio, presumindo que todos os valores pagos seriam rendimentos de trabalho.

Já quanto ao mérito, temos que:

4.3. A atividade da SÓCIA OSTENSIVA dentro da SCP não está limitada à prestação de serviços, mas a qualquer atividade lícita que não seja defesa em lei nos termos do seu objeto social;

4.4. TODOS os sócios que compõe o quadro societário de uma SCP podem contribuir com capital ou trabalho, bens ou serviços, eis que não há vedação legal, e impera em nosso Direito a liberdade de contratar e de como contratar, desde que a forma não seja vedada, conforme a leitura do art. 991 c/c com os arts. 104, III, e 981, todos do CC;

4.5. O exercício da atividade-fim da sociedade e atribuição de responsabilidade à figura da Sócia Ostensiva implica numa Capacidade Jurídica conferida tão somente a esta, nos termos do art. 991 do CC, mas não estabelece uma norma de conduta, um agir, eis que este não é o escopo do Direito Civil;

4.6. Os Sócios Participantes podem contribuir de todas as formas lícitas à consecução dos objetivos sociais da SCP, até mesmo com seus conhecimentos intelectuais, não podendo apenas possuir capacidade jurídica para representar esse tipo de sociedade nos termos da lei civil;

4.7. A distribuição dos resultados não é obrigatoriamente feita de forma proporcional à participação societária, podendo ser adotada qualquer outra forma, haja vista, novamente, a liberdade de contratar, e mais precisamente com os termos autorizativos do art. 1007 do CC que se aplica às SCPs e demais entendimentos provenientes da própria Receita Federal do Brasil.

4.8. A descrição no histórico dos lançamentos contábeis correspondentes aos resultados distribuídos à Impugnante não pode ser levada em consideração, eis que foram incorretamente escriturados, tratando-se de hipótese de erro de fato o qual não cria, por si só, fato gerador de tributo.

5. DO PEDIDO

De todo o exposto, requer-se:

5.1. preliminarmente, a declaração de nulidade do lançamento eis que eivado de vício insanável em sua constituição, pois incorreta a apuração de sua base de cálculo;

5.2. o cancelamento da exação que descaracterizou os rendimentos auferidos pelo Impugnante provenientes da sua participação na SCP SANTA JÚLIA & MÉDICOS ASSOCIADOS, consubstanciada no Auto de Infração, de modo a afastar a cobrança do IRPF.

final da transcrição do relatório contido no Acórdão nº 10-59.945

3. Ao julgar improcedente a impugnação, a decisão tem a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE.

No processo administrativo fiscal, são nulos apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

SOCIEDADE. LUCROS. NATUREZA JURÍDICA DOS RENDIMENTOS PAGOS AOS SÓCIOS. VERDADE MATERIAL.

Apurado-se que as atividades e os negócios jurídicos desenvolvidos possuem aspectos diversos da realidade formal, sendo os supostos sócios prestadores de serviços e o lucro, na verdade, refere-se à remuneração dos serviços prestados, os valores recebidos devem ser classificados, segundo a sua efetiva natureza jurídica, como rendimentos tributáveis de prestação de serviços, que correspondem a verdade material dos fatos, e não como lucros isentos do Imposto de Renda.

TRIBUTOS RECOLHIDOS POR PESSOA JURÍDICA. COMPENSAÇÃO COM IMPOSTO DEVIDO POR PESSOA FÍSICA. VEDAÇÃO LEGAL.

A compensação do imposto de renda devido pela pessoa física com eventuais valores recolhidos espontaneamente por pessoas jurídicas, ainda que tais recolhimentos tenham sido, porventura, indevidos é incabível em face de expressa vedação legal

4. Interposto o recurso voluntário (e-fls 284/312), após tecer breve síntese da autuação (e-fls 285/286), deduz as alegações que estão subdivididas nos tópicos descritos a seguir:

<i>III - PRELIMINARMENTE - DA NULIDADE PELO ALARGAMENTO DOS EFEITOS DA PRESUNÇÃO COMO MEIO DE PROVA</i>	e-fls 286/290
<i>IV. — DO MÉRITO</i>	e-fls 290
<i>IV.I — DA SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO</i>	e-fls 290/294
<i>IV.I.A - DA CONTRIBUIÇÃO DO SÓCIO POR MEIO DE SERVIÇOS</i>	e-fls 294/295
<i>IV.I.B - DAS DIFERENTES FORMAS DE DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS</i>	e-fls 295/297
<i>IV.II - DOS CONCEITOS DE DIREITO PRIVADO</i>	e-fls 297/299
<i>IV.III - DO IMPOSTO DE RENDA E DA NATUREZA DO RENDIMENTO</i>	e-fls 300/304
<i>IV.IV - DA AUSÊNCIA DOS REQUISITOS PARA CARACTERIZAÇÃO DE UMA RELAÇÃO DE EMPREGO</i>	e-fls 304/307
<i>V — DA APRESENTAÇÃO DE PROVAS</i>	e-fls 307/308

- 4.1. Segue-se a transcrição do pedido (e-fls 308),

VI. - CONCLUSÃO

Feitas todas as considerações, verifica-se que o Auto de Infração não se sustenta. Assim, requer-se o acolhimento total do presente Recurso Voluntário, para reforma do Acórdão nº 10-59.945-4ªT, a fim de que:

(a) seja anulado o presente lançamento, em razão do alargamento dos efeitos da presunção como meio de prova;

(b) no mérito, deve o presente Auto ser cancelado diante da não comprovação de irregularidade na constituição de SCP, nos moldes do permissivo contido no art. 991 e seguintes do Código Civil;

(c) deve ainda o presente Auto ser cancelado posto não que não ocorrido o fato gerador do Imposto de Renda Pessoa Física, uma vez que o Recorrente atuava como sócio, não sendo comprovado qualquer vínculo empregatício, bem como pelo erro na apuração da base de cálculo do imposto;

(d) requer-se a procedência do presente Recurso Voluntário para que seja cancelada a exigência, pelas demais razões ora declinadas;

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Sávio Nastureles, Relator.

5. O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade.

PRELIMINAR - DA NULIDADE PELO ALARGAMENTO DOS EFEITOS DA PRESUNÇÃO COMO MEIO DE PROVA E DA INOBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA

6. É alegado que não existe contexto fático-probatório a sustentar a premissa de que os médicos associados, pessoas físicas - sócios participantes da SCP - prestavam serviços de forma habitual, pessoal, subordinada e onerosa, não sendo admissível lançamento suportado por meras presunções, e de modo a ignorar a legislação de regência das Sociedades em Conta de Participação.

6.1. O artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, que trata das circunstâncias ensejadoras da nulidade do lançamento, assim dispõe:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

6.2. Pelo texto transcrito, observa-se que, no caso de auto de infração, há nulidade somente nos caso de lavratura por pessoa incompetente, uma vez que, por preterição do direito de defesa, apenas despachos e decisões a ensejariam. Por outro lado, as irregularidades, incorreções ou omissões diferentes das previstas no art. 59 não implicam em nulidade da notificação de lançamento e poderão ser sanadas, se o sujeito passivo restar prejudicado, como determina o art. 60 do mesmo decreto.

6.3. Dessa forma, tendo sido o auto de infração lavrado por autoridade administrativa competente e não se encontrando presente pressuposto algum dos dispostos no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se falar em nulidade.

6.4. Saliente-se que o fato alegado, em síntese, acerca da prova e da observância da legislação de regência das SCP, consiste em questão de mérito a ser enfrentada no julgamento, e não causa de nulidade, como pretende a Recorrente.

MÉRITO

7. A questão de mérito diz respeito a utilização da estrutura da Sociedade em Conta de Participação (SCP), tendo como sócio ostensivo o Hospital , e como sócios participantes, uma multiplicidade de pessoas físicas, em geral, médicos, dentre os quais, o ora Recorrente.

7.1. Necessário esclarecer que, sob o ângulo da pessoa jurídica, o sócio ostensivo da SCP, já foi emitido um posicionamento do CARF, que, por coincidência, diz respeito exatamente, ao Hospital acima referido. Trata-se da decisão contida no Acórdão nº **2302-003.091** (sessão de julgamento realizada em 19 de março de 2014), anexado às e-fls 683/727 nos autos do processo nº 10283.721585/2012-71.

7.2. Tratando-se dos mesmos fatos, verifica-se uma relação de decorrência entre o processo 10283.721585/2012-71 e o processo em julgamento (10283.720510/2013-54).

7.3. A solução do presente recurso voluntário, que aprecia matéria relativa à omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica e rendimentos classificados indevidamente na DIRPF, pode ser feita valendo-se de parte da fundamentação contida no acórdão referido no subitem 7.1 supra, por também exaurir as questões suscitadas no recurso ora em julgamento.

7.4. Com a atribuição dos créditos ao conselheiro Arlindo da Costa e Silva, relator do recurso voluntário no processo julgado em 2014, passa-se a fazer a transcrição de trechos do voto inserto no Acórdão nº **2302-003.091**, destacadamente, daqueles que tem pertinência com o deslinde do litígio ora examinado.

início da transcrição do voto inserto no Acórdão nº **2302-003.091**

2.1. DA SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO¹

O Recorrente alega ser uma Sociedade em Conta de Participação – SCP, na qual a Autuada exerce a atividade constitutiva perante os pacientes, enquanto que os médicos, sócios participantes, contribuem com serviços para a SCP.

Sem razão.

A Sociedade Em Conta de Participação – SCP é uma espécie de sociedade não personificada, despida de personalidade jurídica. Em regra, a SCP é constituída por meio de Contrato Social, o qual não é levado a registro perante a Junta Comercial, tão pouco junto ao Cartório de Registro de Títulos e Documentos, cuja atividade constitutiva do objeto social é exercida única e exclusivamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual, sob a sua exclusiva responsabilidade.

O Contrato Social que regulamenta a relação do sócio ostensivo com os sócios participantes, firmado entre os ambos, gera efeitos tão somente entre os sócios, sendo que sua eventual inscrição na Junta Comercial ou no Cartório de Títulos e Documentos não confere personalidade jurídica à sociedade. Daí a natureza secreta do ato constitutivo.

Nesse tipo de sociedade, reconhece-se a existência de duas espécies de sócios: o ostensivo e o participante, também conhecido como sócio oculto ou sócio investidor. Os negócios são realizados apenas em nome do primeiro, que atua empresário individual ou sociedade empresária, e, sobre o qual recai a responsabilidade ilimitada pelas obrigações assumidas. O sócio oculto ou participante não aparece perante terceiros, respondendo, apenas, perante o sócio ostensivo, conforme previsto em contrato.

a) SÓCIO OSTENSIVO – Também chamado de sócio empreendedor. É aquele que realiza todos os negócios ligados à atividade, em seu próprio nome, respondendo por tais obrigações de forma pessoal e ilimitadamente. O sócio ostensivo deve prestar contas perante os demais sócios participantes da aplicação e gestão desse patrimônio. Todos os negócios jurídicos da sociedade realizados com terceiros alheios à SCP são praticados como se realizados exclusivamente pelo sócio ostensivo, que deve registrar em seus livros fiscais tais operações como se fossem exclusivamente suas, porém identificando-as para fins de partilha dos respectivos resultados com os sócios investidores.

b) SÓCIO PARTICIPANTE – Também é conhecido por sócio investidor. O sócio oculto ou participante não pode tomar parte nas relações do sócio ostensivo com terceiros, não aparece perante terceiros, podendo, apenas, fiscalizar os atos da administração. Sua participação na sociedade se limita a disponibilizar recursos materiais ao sócio ostensivo, que os aplicará em favor do objeto social da SCP. É, em regra, um investidor que acredita no projeto do sócio ostensivo e vislumbra obter resultados satisfatórios com sua implementação.

O caráter oculto da sociedade em conta de participação manifesta-se na circunstância de ela não ter Personalidade Jurídica própria, não ter autonomia patrimonial e não aparecer juridicamente aos olhos do público. Assim, todas as operações, negócios e atos praticados ligados à atividade da SCP são realizados em

¹ E-fls 689 nos autos do processo nº 10283.721585/2012-71.

nome do sócio ostensivo, em seu próprio nome, que responde por tais obrigações de maneira pessoal e ilimitadamente.

Assentado que 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, avulta de maneira insofismável que tal pacto societário equipara-se a um mero contrato de investimentos, no qual os sócios participantes, confiando nas qualidades, habilidades, instalações, ponto e demais atributos do sócio ostensivo, disponibilizam capital e/ou recursos materiais para que este, operando isoladamente, realize uma atividade lucrativa apta a gerar os lucros almejados pelos investidores.

Como bem vislumbrou o Órgão Julgador de 1ª Instância, “... 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, deverá 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, que apenas o sócio ostensivo apareça e obrigue-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”.

A Sociedade em Conta de Participação não possui representação judicial, ativa ou passiva, tampouco firma, razão social, denominação ou sinal que apareça exteriormente, para o público, não tendo, nem mesmo, sede ou domicílio especial, não existindo na prática com relação a terceiros

Não procede a alegação de que o art. 881 do Código Civil autorizaria “aos sócios contribuir com o objeto social da empresa tanto com bens quanto com serviços”.

(...)

A participação do sócio investidor na SCP limita-se, por força de lei, à contribuição de bens, os quais irão constituir um patrimônio especial próprio, destinado, exclusivamente, para a execução do objeto empresarial da sociedade, objeto da conta de participação relativa aos negócios sociais, o qual se liquida por meio da Ação Judicial de Prestação de Contas e não através de procedimento dissolutório.

Ao contrário da tese levantada pelo Recorrente, o sócio investidor não pode integrar a SCP contribuindo apenas com serviços, mas, tão somente, com bens, os quais irão constituir o patrimônio especial da sociedade. Tal conclusão advém da inteligência do art. 994 do Código Civil Brasileiro, específico para a Sociedade em Conta de Participação.

(...)

Tal conclusão é corroborada pelas disposições inscritas no Parágrafo Único do art. 993 do Código Civil, que proíbe que o sócio participante tome parte nas relações do sócio ostensivo com terceiros. A violação a tal vedação legal implicará a

responsabilidade solidária do sócio oculto com o sócio ostensivo pelas obrigações em que intervier, uma vez que o sócio investidor estará participando em nome próprio, e não em nome da sociedade.

Isto porque, nos termos expressos, do art. 991 da Lei nº 10.406/2002, a Sociedade em Conta de Participação inexistente perante terceiros. Quem atua perante terceiros é única e exclusivamente o sócio ostensivo, em nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade. O sócio oculto participa, apenas, dos resultados econômicos da atividade social.

Em reforço a tal assertiva, ilumine-se que o art. 991 do Código Civil dispõe que *“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”*.

Ou seja, nos termos da lei, na SCP, quem realiza a atividade constitutiva do objeto social é o sócio ostensivo. Os demais, apenas participam dos resultados correspondentes. Daí serem conhecidos como “sócios investidores”, ou ainda “sócios ocultos”. Os sócios ocultos não aparecem perante o público. Aliás, a lei expressamente veda que o sócio oculto tome parte nas relações com terceiros.

Nos termos da lei, a participação do sócio oculto nas operações da sociedade limita-se ao direito de fiscalizar a gestão dos negócios sociais realizada pelo sócio ostensivo, nada mais.

Não se deve olvidar que, tal qual no ramo do Direito do Trabalho, aplica-se igualmente no Direito Previdenciário o Princípio da Primazia da Realidade dos fatos sobre a Forma Jurídica dos atos, o qual propugna que, havendo divergência entre a realidade das condições efetivamente levadas a efeito numa determinada relação jurídica e as forma dos atos jurídicos hipoteticamente concebidos em seus registros e idealizados para a sua execução, prevalecerá a realidade dos fatos em detrimento da formalidade dos atos. Havendo discordância entre o que ocorre na prática e o que está expresso em assentamentos públicos, documentos ou acordos, prevalecerá a realidade dos fatos. O que conta não é a qualificação contratual ou a concepção idealizada dos atos, mas a natureza das funções exercidas em concreto.

(...)

No caso *sub examine*, o Hospital Santa Júlia Ltda, na condição de sócia ostensiva da SCP Santa Júlia & Médicos Associados, celebrava os contratos com clientes, planos de saúde, etc. emitia as faturas e assumia a parte negocial perante os terceiros. Já na realidade dos fatos, o atendimento aos clientes particulares do Hospital e pacientes de planos de saúde, era realizado, diretamente, pelos sócios participantes da SCP em foco, o que é vedado expressamente pela Lei nº 10.406/2002.

(...)

No caso presente, os assim denominados “*médicos associados*” nada mais são do que prestadores de serviços à SCP, auferindo sua remuneração não pelos frutos do capital investido na sociedade, mas, sim, em razão e na proporção direta dos serviços prestados, na condição de médicos, ao Hospital Santa Julia, para a realização do objeto social deste.

2.2. DA DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS²

O Autuado pondera que a Fiscalização presumiu que os valores distribuídos pela SCP aos médicos sócios participantes eram rendimentos do trabalho e não distribuição de lucros;

Presumiu, não. Está provado nos autos e até admitido pelo Recorrente.

Hodiernamente, considera-se “Empresa” o exercício organizado de atividade econômica, na forma de unidade econômico-social, integrada por elementos humanos, materiais, técnicos e logísticos, visando à produção ou a circulação de bens ou de serviços mediante o emprego de fatores de produção no sistema capitalista, capital, mão-de-obra, insumo e tecnologia, objetivando a geração de lucro.

A função social primária da empresa é, pois, a geração de lucro para seus proprietários e acionistas, remunerando o capital que investiram na estruturação da pessoa jurídica e no desenvolvimento a contento de seu objeto social.

Por outro lado, a função social secundária imediata da empresa consiste na geração de empregos e pagamento de salários, contribuindo assim para o desenvolvimento social dos seus empregados e dependentes, além de contribuir para o Estado Social através do pagamento de tributos e outros encargos sociais.

O lucro é, portanto, o produto do capital investido na empresa por seus proprietários/investidores, enquanto que a remuneração é a contrapartida pelo trabalho realizado pelo elemento humano da empresa na realização do seu objeto social e na consecução do lucro do capital.

Estruturar uma empresa implica, portanto, a articulação dos fatores de produção adequados (capital, mão-de-obra, insumos e tecnologia) que viabilizem a oferta no mercado consumidor, a preços e qualidade competitivos, dos bens/serviços que se pretenda produzir.

Nos casos das Sociedades em Conta de Participação, o fornecimento do fator de produção consistente no trabalho é competência e atribuição reservada com exclusividade, por força de lei, ao sócio ostensivo, que exerce em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade a atividade constitutiva do objeto social da SCP, sendo vedado, expressamente que o sócio oculto tome parte nas relações da sociedade com terceiros.

De outro canto, observe-se que o lucro líquido da empresa em cada exercício somente é calculado após a dedução das despesas e dos custos da entidade, aqui incluídos os custos dos serviços/mercadorias vendidos, a remuneração dos empregados, a depreciação do ativo imobilizado, eventuais prejuízos acumulados, os tributos e demais encargos sociais, as participações estatutárias, etc.

(...)

No caso em exame, todavia, as provas dos autos são pródigas em demonstrar que os valores auferidos pelos sócios – segurados contribuintes individuais – a título de “distribuição de lucros” decorreram, única e exclusivamente, do trabalho por eles realizado na consecução do objeto social da empresa, inexistindo qualquer interrelação com o eventual valor investido no capital social da sociedade, a propósito, ínfimo.

² E-fls. 693 dos autos do processo nº 10283.721585/2012-71.

Consoante resenha assentada no Relatório Fiscal, a empresa, de fato, remunera seus sócios pelos trabalhos médicos a ela prestados, partilhando os resultados entre eles na proporção da produção de cada um, de acordo com o seu desempenho pessoal.

O próprio contrato social da SCP é prova irrefutável de tal desvio, ao estipular que “os resultados auferidos pela SCP poderão ser distribuídos em proporção diversa das participações constantes na integralização e dos Termos de Adesão dos Sócios Participantes no patrimônio especial, obedecendo ao critério de desempenho e a produtividade individual dos profissionais em suas respectivas áreas de atuação”.

Aqui, se hipoteticamente suprimirmos o trabalho realizado por cada sócio na consecução do objeto social da sociedade, a importância que ele iria receber a título de “distribuição de lucros” seria exatamente igual a ZERO, o que demonstra insofismavelmente tratar-se de remuneração pela prestação de serviços médicos ao Hospital Santa Julia, e não de rendimentos do capital investido.

Trata-se, portanto, de rendimento do trabalho, e não do capital investido pelo sócio. Ou seja, tem natureza jurídica de REMUNERAÇÃO, e não de lucro da empresa, independentemente da denominação que o Autuado dê à rubrica ora em debate.

(...)

Na hipótese ora em estudo, os sócios auferem seus rendimentos única e exclusivamente em função direta da magnitude da prestação de serviços médicos realizada na empresa – REMUNERAÇÃO, e não em razão do capital investido por cada um dos Sócios Ocultos na realização do empreendimento social – DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS.

final da transcrição do voto inserto no Acórdão nº **2302-003.091**

CONCLUSÃO

8. Em vista do exposto, voto por rejeitar a preliminar e negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Antonio Sávio Nastureles