



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11065.723421/2014-88
ACÓRDÃO	2302-004.401 – 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: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

CONHECIMENTO. INCONSTITUCIONALIDADES. SÚMULA CARF Nº2

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

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.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA QUALIFICADA. PREVISÃO LEGAL.

Sempre que restar configurado pelo menos um dos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, a exemplo da intenção de ocultar a ocorrência do fato gerador, o percentual da multa de que trata o artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, deverá ser duplicado.

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.

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, de matérias estranhas à lide e dos documentos juntados extemporaneamente para, no mérito, dar-lhes parcial provimento para reduzir multa qualificada para 100%, nos termos do inciso VI, art. 44 da Lei nº 9.430/1996, incluído pela Lei nº 14.689/2023.

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

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

Relatório

Da Autuação

São integrantes do presente processo os seguintes Autos de Infração (AI's) lavrados, pela fiscalização, contra a empresa retro identificada:

AI DEBCAD n.º 51.065.248-4 , no montante de R\$ 9.660.487,56 (nove milhões, seiscentos e sessenta mil, quatrocentos e oitenta e sete mil reais e cinquenta e seis centavos), consolidado em 18/09/2014, referente a contribuições destinadas à Seguridade Social, correspondentes à parte da empresa e do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre a remuneração paga a segurados autônomos, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e não recolhidas, relativas a competências de 01/01/2009 a 31/12/2011.

O Relatório Fiscal do Ação Fiscal, de fls. 1808 a 1830 , em suma, traz as seguintes informações:

Que 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, 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.

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

Que 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.

Que 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 destes pagamentos.

Diz que 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. Que 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.

Que 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). Que não é razoável que TODOS os profissionais médicos tenham trabalhado sem qualquer remuneração e 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. Que os médicos pretendiam receber contrapartidas remuneratórias pelos serviços prestados. Pois recebiam mensalmente "adiantamentos de lucros" da SCP, os quais, em realidade, eram contrapartidas dos serviços prestados e não participação nos resultados da sociedade como mascarou a fiscalizada.

Que 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. Que a Cláusula Vigésima Terceira do contrato de constituição da SCP, 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." Esta cláusula permite que um ou mais "sócios" 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". 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.

Que 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).

Relatou sobre o ingresso de novos sócios que uma vez cumpridas as condições previstas na Cláusula 24ª, 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.

Que a cota social que cada novo sócio adquiriu ao ingressar na sociedade custou 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.

Que 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. Que 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.

Que sobre a relação societária supostamente existente entre a fiscalizada e os médicos prestadores de serviços, 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". 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 pagos aos médicos prestadores autônomos de serviços serem rendimentos do trabalho remunerado e não distribuição de lucros como fez parecer a fiscalizada.

Que 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 parcialmente 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.

Que a 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 nº 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 resposta, 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) dessas demonstrações.

Que o fato da 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 juris atribuído pela fiscalizada.

Conclui que as importâncias pagas aos médicos foram retribuições pelos serviços e constituíram rendimentos tributáveis do trabalho por eles prestados. Conseqüentemente, a fiscalizada não recolheu ou declarou a contribuição previdenciária patronal devida ex vi do art. 22, inciso III, da Lei nº 8.212/91, houve **FALTA DE PAGAMENTO/DECLARAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL.**

Que, 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 desenvolveu no sentido de impugnar a existência ou a validade do negócio jurídico em razão do qual foi constituída a sociedade em conta de participação. Que também não se cogitou afastar os efeitos inter-partes do negócio simulado. O que se pretendeu, e é possível em face da ordem jurídico-tributária, foi a mera ineficácia desses negócios em relação à Fazenda Pública Federal.

Que o artigo 118 do CTN, estabelecendo com clareza a dicotomia entre os planos da validade e da eficácia, ressaltando que o direito tributário pode não se Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

- da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;
- dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Que em face do exposto, os pagamentos de lucros efetuados pela SOMEHR SOCIEDADE SIMPLES LTDA, na condição de sócia ostensiva da SCP, aos sócios 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.

Responsáveis Tributários

Que 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.

Que 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.

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

Informa ainda o Relatório Fiscal que foi emitida Representação Fiscal para Fins Penais.

Impugnação

Em 18/11/2014, o sujeito passivo SOMEHR SOCIEDADE SIMPLES LTDA, interpõe a impugnação, de fls. 1850/1907, acompanhada de anexos. Da mesma forma os responsáveis tributários solidários João Batista do Couto Neto, fls 2168/2230 , Luis Marcelo Muller, fls 2237/2298, Rogér Corrêa Dias, fls 2305/2364, João Arthur Trein Júnior, fls 2099/2160 e Alessandro Afonso Peres, fls 2029/2091, apresentaram suas impugnações em 18/11/2014. Iniciam suas defesas fazendo um breve resumo dos fatos para depois apresentar os argumentos que transcrevo a síntese nos itens que seguem.

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.

Que 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, organização administrativa, coesão, poder de barganha, fortalecimento frente aos planos de saúde, melhor atendimento médico, redução no seu envolvimento com questões burocráticas.

Argumenta que não agiram com má-fé e nem auferiram qualquer vantagem tributária, inclusive dando publicidade a todos os seus atos.

Defende que inexistente 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.

Chama atenção que o Auto de Infração não reconhece sequer a possibilidade dos 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.

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. Tratando-se 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.

Sustenta que todo o resultado gerado pela sociedade foi distribuído aos médicos nos anos fiscalizados. E se todo o lucro é distribuído então 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.

Defende que a relação entre os médicos e a SOMEHR é uma relação societária, sendo de todo lícita a distribuição de lucros.

Cita o art. 129 da Lei 11.196/05, conhecida como a Lei do Bem, afirmando que veio a permitir 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.

Afirma que não se sustenta a tese de que os médicos optaram por ser sócios da SCP para não assumirem responsabilidade pessoal por eventuais erros médicos, pois a responsabilidade é sempre pessoal na prestação de serviços médicos.

Simulação

Afirma que de fato existe plena compatibilidade entre a causa e o negócio praticado. E havendo essa compatibilidade afastar-se-á a alegada simulação.

Que 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.

Que a causa real para a constituição da SOMEHR existe e não se verifica no caso uma causa aparente. Somente caso de fato existisse uma causa real e outra aparente que se poderia cogitar de simulação, hipótese única que se poderia vislumbrar o mascaramento de um verdadeiro negócio jurídico, o que não ocorre na espécie.

Que no caso concreto 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 no presente caso, visto que somente há um negócio real e uma vontade real de constituir a SOMHER pelas inúmeras razões apontadas.

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.

Informa que 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 não há no caso a alegada simulação, pela razão de que jamais se 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.

Também não há qualquer discrepância entre o claro propósito comercial 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 que os médicos não constituíram uma SCP com o objetivo de simular uma situação jurídica se situação concreta, que supostamente a SCP viria a mascarar, lhes confere mesmo tratamento tributário (senão até mesmo mais benéfico), do que aquele que lhe proporciona a SCP.

Que o gozo dos benefícios fiscal e previdenciário exige apenas que o serviço seja prestado por sociedade legalmente constituída, nos termos dos arts. 44, II, e 45 do Código Civil.

Que não ocorre a alegada simulação, visto que jamais se buscou mascarar o real negócio celebrado.

Que também não há qualquer discrepância entre o claro propósito comercial com a constituição da sociedade e o resultado atingido. De um lado, como dito, as vantagens com a constituição da SOMEHR e, de outro, o resultado que nada mais é do que a distribuição do lucro.

Defende a licitude de distribuição dos lucros conforme a produção de cada médico, bem como a possibilidade de distribuição desproporcional de lucros em face à irrelevância do capital investido nas sociedades simples de serviços médicos.

Que não há absolutamente nada de injurídico no fato da 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.

Alega que 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. 1008 do Código Civil.

Diz 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. Que os médicos ao ingressarem na sociedade não necessitam aportar expressivo capital, visto que estão investindo um valor muitas vezes superior ao valor monetário integralizado, isto é, sua formação médica, experiência e reputação no mercado.

Informa 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.

Informa que a SOMHER, na qualidade de sócia ostensiva, 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 pacientes, beneficiários dos planos de saúde, era realizado pelos seus sócios e pelos demais sócios participantes da SCP. Portanto que não haveria 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.

Defende que a legislação contábil e fiscal não impede a distribuição mensal e antecipada dos resultados, apenas determina que os mesmos sejam tratados como pro labore caso o lucro ao final do período não se confirme.

Transcreve julgado do CARF, visando corroborar o seu entendimento.

Alega que os lucros distribuídos pela SCP são os lucros apurados pela SOMEHR, 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.

Afirma 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, que não apresenta relação de subordinação entre eles.

O Lucro Distribuído aos sócios administradores da sociedade simples deve ser excluída da exigência fiscal

Diz que é manifestamente improcedente a pretensão do Auditor Fiscal no Relatório de Ação Fiscal no tocante aos valores percebidos pelos médicos administradores da Impugnante (Sociedade Simples), afirmando que não seriam lucros distribuídos mas tão somente remuneração por serviços médicos prestados sem vínculo empregatício a essa mesma sociedade.

Afirma que é inteiramente inexigível os valores a título da Contribuição Previdenciária Patronal, do Imposto de Renda Retido na Fonte e da multa

qualificada e juros de mora isolados, em relação aos valores distribuídos aos sócios integrantes do quadro social da Impugnante.

Fraude à lei tributária

Afirma que houve im procedência na de que a SCP foi constituída para que os sócios participantes recebessem rendimentos isentos, pois o mesmo ocorreria se integrassem uma sociedade simples que também adotasse o regime do lucro presumido.

Transcreve doutrina, visando corroborar o seu entendimento.

Que no caso concreto não há como o Fisco reagir visando aplicar norma tributária contornada mais onerosa do ponto de vista tributário. Pois não ocorreu a 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.

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 9.430/96, ou seja, 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 § I o do art. 44 da Lei 9.430/96 (multa de 150%), mas de divergência na qualificação jurídica dos fatos, que é hipótese completamente distinta da necessária premissa de "*evidente intuito de fraude*".

Multa qualificada e dos Juros Isolados

Alega que não há no caso a simulação, que somente ocorre quando há discrepância entre o motivo aparente e o motivo real, visando mascarar o verdadeiro negócio celebrado. Também não há qualquer discrepância entre o claro propósito comercial 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 comercial.

Afirma que não houve fraude ou conluio pois não houve a comprovação de dolo na conduta do contribuinte. Que a fiscalização 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 como distribuição de lucros.

Diz 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. Deste modo, 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 4.502/64.

Afirma ainda que o percentual de 150% inviabiliza o pagamento e constitui verdadeiro confisco, não podendo constituir a multa em tributo disfarçado.

Transcreve julgado do CARF, visando corroborar o seu entendimento.

Requer que caso mantida a exigência fiscal, impõe-se a desqualificação da multa isolada qualificada e dos juros de mora isolados vez que clara a ausência de dolo capaz de amparar a qualificação da multa pelo § I o do art. 44 da Lei nº 9.430/96 cumulado com os arts. 72 e 73 da Lei nº 4.506/64, nos termos levada a termo pelo Auditor Fiscal, restando minimamente a redução do seu percentual para 75% conforme inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96.

A Imposição de Multa Qualificada em relação às contribuições previdenciárias não foi fundamentada

Aduz que o art. 142 do CTN garante ao contribuinte a completa ciência dos motivos que levaram à constituição do crédito tributário.

Que no presente caso, em nenhum momento ao longo do lançamento há qualquer justificativa do porquê, em relação à Contribuição Previdenciária, houve uma qualificadora da multa. Que a justificativa foi reservada apenas à multa isolada pela falta de retenção do IR.

Conclui que não há qualquer elemento capaz de corroborar a exigência da multa qualificada isolada e dos juros de mora isolados no caso da Contribuição Previdenciária Patronal, pelo que deve ser anulada a referida exigência.

Da ausência de responsabilidade tributária dos sócios administradores

Informa que o Supremo 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.

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

Que os sócios-administradores não auferiram qualquer benefício para si, nem gozavam de poderes superiores na administração da sociedade ou em relação aos demais médicos.

Conclui pela total ausência de responsabilidade dos sócios administradores, ante o não preenchimento dos elementos do art. 135, inciso III, do CTN.

O impugnante não era administrador no período da autuação (somente na impugnação de ROGER CORREA DIAS)

Defende o contribuinte Roger Correa Dias que não possuía qualquer poder de gerência sobre a sociedade no período em que lhe foi imputada responsabilidade pessoal pelos débitos da pessoa jurídica, posto que em 11/09/2008 deixou de ser administrador da SCP.

Informe que sua retirada da administração foi deliberada na Ata de Diretoria nº 2 (ver Item 1 da Ata - Eleição da Diretoria da SOMEHR - SCP -Doc. 02), datada de 11/09/2008. Ainda, consoante deliberado na parte final da Ata de Diretoria nº 2, a Assembléia determinou que tal decisão passaria a valer a partir 01/10/2008.

Lucro Isento PJ x Rendimento Tributável de PF (apenas nas impugnações dos responsáveis solidários)

Entende a impugnante que a Fiscalização descaracterizou, na SOMEHR, os lucros distribuídos tão somente nos exercícios de 2009, 2010 e 2011, hipótese que permaneceram hígidos e intactos como lucros isentos os distribuídos pela SOMEHR no ano de 2012. Que deste modo, não poderia a exigência fiscal presumir que os lucros isentos distribuídos pela SOMEHR em 2012, deveriam ser tributados pelo IRPF.

Afirma que se a Fiscalização quer considerar que os valores percebidos pelas pessoas físicas no ano de 2012 não sejam lucros isentos, deve primeiro desconstituí-los em sua fonte, qual seja, na pessoa jurídica que auferiu estes lucros e os distribuiu aos sócios.

Transcreve julgados, visando corroborar o seu entendimento.

Conclui que não se pode exigir do Impugnante pessoa física o recolhimento do imposto de renda sujeito à tabela progressiva em relação aos valores recebidos da SOMEHR no ano de 2012 como lucro isento, visto que essa distribuição de lucros realizada por essa sociedade permanece válida e eficaz perante o Fisco.

Da Tributação das Pessoas Físicas (apenas nas impugnações dos responsáveis solidários)

Informa que a tributação de pessoa física permite a utilização de livro caixa com a dedução de despesas. Sustenta que o Auditor Fiscal não apurou tais despesas especificamente para o Impugnante, e nem intimou pessoalmente para que apresentasse suas despesas particulares.

Diz que a falta de intimação prévia e pessoal do Impugnante acarreta a nulidade da autuação, pois não lhe foi possível apresentar as despesas mensais que reduziriam sua tributação.

Conclui que, se a tributação foi realizada na pessoa física do Impugnante, desconsiderados os recolhimentos efetuados pela SOMEHR, ela deve ser assumida integralmente pela fiscalização, em todos os seus efeitos, não somente na parte que atende aos interesses arrecadatários do Erário.

Pedidos

Requer que seja julgado inteiramente procedente a presente Impugnação, a fim de que seja:

- integralmente cancelado o Auto de Infração, reconhecendo a procedência da distribuição de lucros isentos percebidos pelo Impugnante e, simultaneamente: a improcedência da imposição da multa qualificada isolada de 150% e dos juros de mora isolados sobre o valor da Contribuição Previdenciária Patronal e do Imposto de Renda Retido na Fonte;
- não incidência de Contribuição Previdenciária e IRPF;
- afastada a imputação da responsabilidade pessoal do Impugnante em relação aos débitos da SOMEHR (CTN, art. 135, III), com o correspondente integral cancelamento do Termo de Sujeição Passiva;
- subsidiariamente, (d.1) a exclusão dos valores apurados em relação ao exercício de 2012 do montante a exigência fiscal apurada no Auto de Infração que lhe foi expedido e, também, (d.2) o recálculo dos valores do IRPF, computando-se a tributação pela tabela progressiva nos respectivos meses e não anualmente da forma como procedida no Auto de Infração IRPF expedido contra o Impugnante.

Acordaram os membros da 5ª Turma de Julgamento da DRJ/BEL, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido. O acórdão apresentou a seguinte ementa.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011 AÇÃO FISCAL. FASE INQUISITÓRIA. DEFESA. CERCEAMENTO. INEXISTÊNCIA.

O procedimento fiscal, destinado à constituição do crédito tributário é fase inquisitória, de levantamento, para fins de verificação de regularidade contábil-fiscal, na qual a posição daquele que está submetido à ação fiscal não é a de litigante, nem a de acusado, mas, simplesmente, de investigado, inexistindo, assim, margem para o sujeito passivo, naquela fase, apresentar defesa, já que não há contencioso administrativo instaurado, porque este último somente se inicia com o crédito tributário constituído.

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. De outro giro, não se pode excluir seu interesse na situação constituinte do fato gerador, qual seja, serviços médicos prestados, já que se beneficiou, também, do esquema e engendrou, em nome da sociedade, a evasão fiscal ora apontada, resultando, em consequência, sua responsabilidade solidária na matéria.

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO.

O agravamento da multa somente pode ocorrer quando a autoridade fiscal provar de modo incontestado, por meio de documentação acostada aos autos, o dolo por parte do contribuinte, condição imposta pela lei.

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.

LUCROS. PAGAMENTO EM DESACORDO COM OS CRITÉRIOS ESTABELECIDOS PELA LEGISLAÇÃO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

A prova de pagamento de distribuição de lucros deve ser feita mediante a apresentação de livros e documentos contábeis que demonstrem que realmente existiam lucros acumulados ou reservas de lucros de exercícios anteriores passíveis de serem distribuídos e que demonstrem que estes (lucros) foram efetivamente distribuídos. Cabe ao contribuinte a comprovação de que os rendimentos percebidos têm natureza de rendimentos provenientes da distribuição de lucros sendo isentos.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. VINCULAÇÃO DEPENDENTE DE DISPOSIÇÃO LEGAL EXPRESSA.

As decisões judiciais e administrativas somente vinculam os julgadores de 1ª instância nas situações expressamente previstas na legislação.

EFEITO CONFISCATÓRIO DA MULTA DE OFÍCIO.

A vedação constitucional de utilização de tributo com efeito confiscatório é dirigida ao legislador, que deve observar tal princípio na elaboração da lei. Uma vez editada a norma legal, ao agente do fisco cabe, apenas, a sua aplicação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Foram apresentados, tempestivamente, Recursos Voluntários de Somehr Sociedade Simples Ltda, Luís Marcelo Müller, Alessandro Afonso Peres, João Arthur Trein Júnior, João Batista do Couto Neto, e Roger Correa Dias.

Os Recursos Voluntários trouxeram as seguintes alegações:

- que não houve motivação tributária e sim várias motivações extratributárias que afirmariam o propósito 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;
- que Roger Correa Dias não era administrador no tempo da autuação.

Juntou aos autos, extemporaneamente, em 18/04/2017, os documentos às e-fls. 2873 a 3139, referentes a supostas glosas de valores da Somehr junto a operadores de planos de saúde.

À e-fl. 3142 juntou petição para que os processos 11065.723421/2014-88 e n.º 11065.721832/2014-39 fossem distribuídos em conjunto. O pedido foi atendido e os processos serão julgados em conjunto.

É o relatório.

VOTO

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 forma da Súmula CARF nº 2.

Não conheço de alegações atinentes a IRRF por ser tema afeto ao processo 11065.721832/2014-39, julgado em conjunto.

Não conheço também dos documentos às e-fls. 2873 a 3139, juntados extemporaneamente em 18/04/2017, por força do disposto no Decreto nº 70.235/1972 (PAF), art. 16, inciso III, e art. 33. O contribuinte foi cientificado do acórdão de DRJ em 23/05/2016 (e-fl.

2424), e não há caracterização das hipóteses de exceção previstas nas alíneas do §4º, art. 16 do PAF.

2 PRELIMINARES

Não há alegações preliminares a analisar.

3 MÉRITO

Resumidamente, a tese da fiscalização, ratificada pela DRJ, é no sentido de que:

e-fl. 1810

(...) 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 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” (e-fl. 1810).

Em mesmo sentido destacou o acórdão, do qual transcrevemos alguns trechos abaixo:

É imprescindível destacar que o exercício de organização da atividade econômica é livre, enquanto não afetar o legítimo interesse da sociedade e dos trabalhadores, porque isto implica abuso do poder econômico em detrimento de sua função social.

À fiscalização não se permitem ingerências quanto à forma de administrar a empresa. Contudo, se o contribuinte age, em matéria de tributação, de forma contrária à lei, o fisco tem o poder-dever de agir.

A argüida licitude destes procedimentos não encontra lastro no ideal que rege os negócios societários, qual seja, a união de forças, com a participação efetiva e direta de todos os sócios na direção e sucesso do empreendimento social, pondo em xeque a própria noção de *affectio societatis*.

Logo, 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, conseqüentemente, 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.

Cabe aqui abrir um parêntesis e resgatar que o art. 195 da Constituição Federal de 1988 estabelece que **a seguridade social será financiada por toda a sociedade**, de forma direta e indireta, nos termos da lei. Esse dever de custeio por toda a sociedade é ratificado pela Lei nº 8.212/91, a qual elenca conceitos e hipóteses que abarquem realmente à toda sociedade. Dentre eles:

Art. 11. No âmbito federal, o orçamento da Seguridade Social é composto das seguintes receitas:

I - receitas da União;

II - receitas das contribuições sociais;

III - receitas de outras fontes.

Parágrafo único. **Constituem contribuições sociais:**

a) as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço; (Vide art. 104 da lei nº 11.196, de 2005)

b) as dos empregadores domésticos;

c) as dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição; (Vide art. 104 da lei nº 11.196, de 2005)

d) as das empresas, incidentes sobre faturamento e lucro;

e) as incidentes sobre a receita de concursos de prognósticos. (grifos do relator)

O texto da lei deixa claro que o dever de contribuir não é obstaculizado por questões formais, prevalecendo a materialidade das relações estabelecidas. Neste sentido o art. 15, inciso I, considera empresa:

Art. 15. Considera-se:

I - empresa - a firma individual ou **sociedade** que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional;

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. Portanto, a personificação, ou não, de uma sociedade, por si só, é ponto irrelevante para que seja considerada empresa, para fins de contribuições sociais, à luz da legislação vigente.

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.

Em relação à responsabilização perante o fisco, importante frisar 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 inexistente 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.

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.

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 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** 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 destacada no início do voto e abaixo novamente reproduzida:

e-fl. 1810

(...) 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.

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 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 às e-fls. 2401/2403 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.

A impugnante, bem como os responsáveis solidários, defende por diversas vezes a tese de que os pagamentos efetuados aos “sócios” da SCP e da SOMEHR eram adiantamento de lucros, pagos mensalmente conforme rege o contrato social.

Porém, a principal justificativa, por parte da impugnante, para a distribuição do suposto lucro em periodicidade mensal foi a previsão contratual da SCP. De notar-se que, em nenhuma ocasião, ficou demonstrada a existência de lucros acumulados, que permitissem eventual distribuição antecipada. Também, não se comprovou a apuração de lucros em cada um dos períodos em debate.

Ainda durante a fase de fiscalização, fls 1472/1473, foi solicitado no Termo de Intimação Fiscal nº 2 as demonstrações financeiras e todas as demais informações e documentos que comprovassem a legitimidade do cálculo e distribuição dos lucros nos anos de 2009 a 2011. Em resposta, a contribuinte, fls 1474/1492, apresenta as demonstrações financeiras da SOMEHR (Sócia ostensiva da SCP), demonstrando claramente que atividade empresarial era exercida pela SOMEHR e que a SCP jamais existiu de fato.

Os conceitos informal ou leigo de lucro, citados na defesa, não poderão ser considerados nesse julgamento por carecer de detalhamento e regras que somente a lei pode fazê-los.

No caso concreto, havendo o Auditor-Fiscal demonstrado que as verbas pagas pela empresa aos citados profissionais não revestiam as características legais de distribuição de lucros (remuneração proveniente do capital social), forçoso seu enquadramento como remunerações decorrentes do trabalho e a

cobrança das contribuições previdenciárias correspondentes, em razão da aplicação da regra geral prevista no art. 22 da Lei nº 8.212/91 (complementado pelo art. 201, § 1º, do RPS).

Não exime a Autuada da infração a alegação de que a distribuição foi efetivada a título de adiantamento de resultados futuros, pois colide com o disposto no Art. 204 da Lei 6.404/76.

Exsurge daí a obrigatoriedade da declaração dos mencionados valores nas GFIP, ao contrário do argüido pela defendente.

Por fim, a impugnante que pelo menos os valores pagos aos sócios da SOMEHR, sejam considerados adiantamento de lucros, pois nesse caso haveria documentação hábil para comprovar a legitimidade da operação. No presente caso, nem por ocasião do lançamento, nem agora na sua fase litigiosa, houve apresentação de documentos que pudessem comprovar as alegações de que tais valores teriam sido pagos para distribuir lucros. Ao desconsiderar os lucros dos balanços patrimoniais da SOMEHR não há que se falar em legitimidade na distribuição de lucros para os sócios da ostensiva pois os valores do próprio balanço patrimonial e DRE estão comprometidos. Do outro lado, os médicos sócios da SCP 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) o que não ocorreu no presente caso nem por ocasião do lançamento, nem agora na sua fase litigiosa.

Em conclusão, foram adequadamente caracterizados como remuneração os pagamentos em debate, indevidamente pagos pela impugnante como “distribuição de lucros”, resultando, em conseqüência, procedente o lançamento das contribuições previdenciárias incidentes sobre essas verbas, devidas pela empresa.

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

3.3 MULTA QUALIFICADA

A simulação perpetrada, demonstrada nos autos, ratificada pela DRJ, e analisada no texto deste voto, justifica a qualificação da multa de ofício. Resgato abaixo trecho do Relatório Fiscal, item 4.5.2 (e-fls. 1822 a 1825).

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 nº. 4.502/64, "in verbis":

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

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 nº. 4.502/64:

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

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 §1º combinado com o inciso I, ambos do art. 44 da Lei nº 9.430/96, o qual transcrevemos parcialmente a seguir:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; ...

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Todavia, legislação superveniente autoriza a redução da multa qualificada para o patamar de 100%, nos termos das alterações à Lei nº 9.430/1996 feitas pela Lei nº 14.689/23.

3.4 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. 1829 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.

Da responsabilidade tributária solidária

A autoridade autuante considerou os sócios gerentes como Responsável Solidário de Direito, tendo como suporte o disposto no inciso III do art.135 do CTN. Informa ainda que os responsáveis solidários exerceram cargo de direção

junto à Fiscalizada com base no contrato social e nas informações do sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil, ao passo que a impugnante afirma que não há previsão legal no contrato social ou na legislação comercial para a imputação de responsabilidade solidária aos administradores.

Conforme já informado pela autoridade fiscalizadora, a responsabilidade decorre do disposto no inciso III do art.135 do CTN portanto improcedente o pedido de exclusão da responsabilidade da SOMEHR e dos demais responsáveis solidários. Prevê ainda o art 1009 do Código Civil que “a distribuição de lucros ilícitos ou fictícios acarreta responsabilidade solidária dos administradores..”, corroborando o entendimento exposto acima.

Diferentemente dos demais responsáveis solidários, o Sr. Roger Correa Dias, em sua impugnação, afirma que não exerceu cargo de direção no período autuado e que efetivamente foi saiu da sociedade a partir de 01/10/2008. Apresenta Ata da Diretoria nº 02, fls 2365 e 2367, onde consta que na eleição da diretoria houve a substituição do Dr. Roger Correa Dias pelo Dr. João Atthur Trein Junior.

Observando-se a Quarta Alteração Contratual, fls 33 a 39, a saída de Roger Correa Dias se efetivou em 01/05/2009.

Ademais verifica-se que a Ata de Diretoria apresentada pelo responsável solidário Roger Correa Dia, deliberando sobre a matéria, não foi registrada na Junta Comercial ou no órgão de registro competente para que, então, seja oponível perante terceiros.

Portanto julgo improcedente a alegação de Roger Correa Dias.

3.4.1 ROGER CORREA DIAS

Mantida a responsabilidade solidária do sócio Roger Correa Dias, conforme argumentos do subitem anterior.

4 CONCLUSÃO

Voto por conhecer em parte dos recursos voluntários, na parte conhecida, voto por dar-lhes parcial provimento para redução da multa qualificada para o patamar de 100%, nos termos do inciso VI, art. 44 da Lei nº 9.430/1996, incluído pela Lei nº 14.689/2023.

Assinado Digitalmente

Alfredo Jorge Madeira Rosa