



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11065.724136/2014-84
ACÓRDÃO	2401-012.113 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de janeiro de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	AMEHGRA SAUDE SOCIEDADE SIMPLES LTDA FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

CONHECIMENTO. RECURSO DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº103.

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO - SCP. NATUREZA JURÍDICA DOS VALORES PAGOS AOS SÓCIOS.

Demonstrado que as atividades e os negócios jurídicos desenvolvidos possuem aspectos diversos da realidade formal, onde os sócios participantes da conta participação prestavam serviços objeto da contratação, os valores pagos em decorrência desses contratos devem ser classificados segundo a sua efetiva natureza jurídica

MULTA QUALIFICADA. INTUITO DOLOSO. COMPROVAÇÃO.

Comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, a multa de ofício é qualificada.

MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A fim de aplicar a retroatividade benigna, deve o percentual da multa qualificada ser reduzido para 100%.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso de ofício. Por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para aplicar a retroação da multa da Lei nº 9.430/96, art. 44, § 1º, VI, incluído pela Lei nº 14.689/23, reduzindo-a ao percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

Guilherme Paes de Barros Geraldi – Relator

Assinado Digitalmente

Miriam Denise Xavier – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Guilherme Paes de Barros Geraldi, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Elisa Santos Coelho Sarto, Matheus Soares Leite e Miriam Denise Xavier (Presidente)

RELATÓRIO

Tratam-se de recursos de ofício e voluntário (fls. 954/983) interpostos pela 5ª Turma da DRJ/BEL e por AMEHGRA SAUDE SOCIEDADE SIMPLES LTDA em face do acórdão de fls. 876/892 que julgou procedente em parte a impugnação de fls. 530/545, para manter em parte o crédito tributário relativo às contribuições sociais previdenciárias (cota patronal), relativas às competências de 01/01/2009 a 31/12/2011, lançado nos termos do DEBCAD 51.071.2010-0 (fls. 471/485), lavrado em decorrência da constatação de pagamentos feitos a contribuintes individuais não declarados em GFIP.

Conforme o relatório fiscal (fls. 486/509), no período fiscalizado, a AMEHGRA SAUDE SOCIEDADE SIMPLES LTDA., que, nos termos de seu contrato social, tem como objeto a "prestação de serviços na área de saúde e odontologia, tratamentos de pacientes, conveniados ou não, podendo associar-se com outros médicos ou clínicas para o bem estar pleno dos pacientes e clientes", apresentou-se como sócia ostensiva de uma Sociedade em Conta de Participação (SCP), na qual médicos e outros profissionais da área da saúde figuraram como sócios investidores. Ainda nos termos do relatório fiscal, os profissionais da saúde em questão prestavam seus serviços por intermédio Amehgra, que recebia o pagamento dos tomadores e o repassava aos médicos e demais profissionais da saúde a título de distribuição de lucros da SCP. Aponta o relatório fiscal, contudo, que (fl. 489):

Na realidade, a constituição desta SCP tinha como objetivo dissimular a verdadeira natureza dos honorários profissionais pagos e, por conseguinte, lesar o fisco, dando tratamento de lucros distribuídos à remuneração dos trabalhos dos profissionais. Mas importa agora ter presente que o corpo clínico da AMEHGRA era formado pelos médicos e demais profissionais da área da saúde ("sócios capitalistas" da SCP), ou seja, estes é que executavam os trabalhos, atendendo as

pessoas beneficiárias (segurados, enfermos) dos tomadores (planos de saúde, hospitais, municípios) dos serviços médicos prestados pela fiscalizada.

Para embasar suas conclusões, a autoridade lançadora apresentou os seguintes fundamentos:

1. Previsão, no contrato social da SCP, que o ingresso de novos sócios se daria mediante preenchimento de Ficha Cadastral, prestação de Declaração Voluntária de Adesão à SCP e pagamento da cota de participação de R\$ 350,00.
2. A remuneração dos profissionais da saúde era feita mediante pagamentos mensais e em montantes calculados em função dos volumes e modalidades dos serviços executados por cada profissional, sem correlação com a participação social, o capital empregado na SCP e até mesmo com a apuração de lucro pela SCP.
3. A contribuição dos sócios para com a sociedade se dava com o exercício profissional na medida da necessidade da sociedade, conforme contratos que a sócia ostensiva firmava com terceiros, tendo os profissionais direito a retirada proporcional a esta contribuição na distribuição dos lucros sociais.
4. Inexistência de *affectio societatis*, já que os profissionais da saúde trabalhavam individualmente e pagavam apenas uma taxa de inscrição para prestar serviços à Amehgra.
5. Vedação legal, constante do art. 993, Parágrafo único¹ do Código Civil, à atuação dos sócios investidores da SCP nos negócios firmados pelo sócio ostensivo com terceiros.

Diante deste cenário, a fiscalização considerou que os pagamentos feitos aos profissionais de saúde a título de distribuição de lucros seriam, na realidade, honorários pagos a profissionais autônomos, sujeitos ao pagamento e à declaração da contribuição previdenciária patronal.

Por considerar que a situação acima descrita configuraria fraude e conluio, a multa de ofício foi qualificada (150%), nos termos do art. 44, § 1º da Lei nº 9.430/96.

Além disso, foi imputada responsabilidade tributária, nos termos do art. 135, III do CTN, às pessoas físicas discriminadas abaixo, nos períodos em que figuraram como administradoras da Amehgra:

¹ 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.

Ruver Mendes Moraes	01/JAN/09 A 21/JAN/10
Carlos Humberto Ceresér	01/JAN/09 A 21/JAN/10
Ednilson Decarlo Oliveira Lautenschlager	01/JAN/09 A 31/DEZ/11
Alexandre Simon	21/JAN/10 A 31/DEZ/11
Carlos Henrique Arenhart	21/JAN/10 A 31/DEZ/11

Tanto a pessoa jurídica como as pessoas físicas foram intimadas, nos termos dos ARs de fls. 513/528. Contudo, apenas a pessoa jurídica e Carlos Humberto Cereser apresentaram impugnações (fls. 530/545 e 624/653).

Em sua impugnação (fls. 624/653), a empresa sustentou que:

1. Ela e os profissionais agiram de boa-fé, eis que constituíram a SCP para prestar os serviços seguindo a orientação de um contador;
2. A autuação violaria o art. 129 da Lei nº 11.196/2005 (“Lei do Bem”)², bem como as Soluções de Consulta nº 191/2010 e 86/2008, o art. 170 da Constituição Federal de 1988 (princípio da livre iniciativa), o art. 150, I da CF/88 (princípio da legalidade);
3. Que a criação da SCP configuraria elisão e não evasão fiscal;
4. Que não houve simulação;
5. Que estava presente o *affectio societatis*
6. Que não haveria vedação à prestação de serviços pelo sócio investidor no âmbito de uma SCP, mas mera previsão de que, ocorrendo tal situação, este responderia solidariamente perante terceiros;
7. Que não haveria vedação legal à distribuição de lucros proporcionalmente aos serviços prestados pelos sócios e não à participação social, já que o contrato da SCP continha previsão neste sentido.
8. Que não haveria justa causa (dolo, fraude, etc) para a qualificação da multa;
9. Que não haveria justa causa para a responsabilização tributária dos sócios-gerentes.

Já na impugnação de Carlos Humberto Cereser (fls. 530/545 e 624/653), este alegou:

² Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil. (Vide ADC 66)

1. que se desligara da sociedade em 06/06/2008, não podendo responder pelos débitos do período imputado pela fiscalização (01/JAN/09 A 21/JAN/10);
2. a nulidade do auto de infração por violação ao devido processo legal, na medida em que não foi chamado a defender-se ao longo da fiscalização.

Encaminhados os autos à DRJ, foi proferido o acórdão de fls. 876/892, que (i) julgou procedente a impugnação apresentada por CARLOS HUMBERTO CERESER (fls. 530/542), afastando a sujeição passiva tributária em relação a ele; e (ii) julgou improcedente a impugnação da empresa. O acórdão em questão foi assim ementado:

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, praticamente de forma exclusiva, 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.

SUSTENTAÇÃO ORAL. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

INDEFERIMENTO. Deve ser indeferido o pedido de sustentação oral em sessão de julgamento na primeira instância administrativa pela falta de previsão na legislação que trata do processo administrativo fiscal, em especial o Decreto 70.235/72.

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.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. JULGAMENTO CONJUNTO. IMPOSSIBILIDADE. Não há previsão legal nem para o julgamento conjunto de processos. O processo administrativo fiscal é regido por princípios, dentre os quais o da oficialidade, que obriga a Administração a impulsionar o processo até sua decisão final.

INTIMAÇÃO AO ADVOGADO. FISCO. DISCRICIONARIEDADE. O artigo 23, incisos I, II e III, do Decreto nº 70.235/1972 elenca as modalidades de intimação, atribuindo ao Fisco a discricionariedade de escolher qualquer uma delas. Nesse sentido, o § 3º estipula que os meios de intimação previstos nos incisos do caput do artigo 23 não estão sujeitos a ordem de preferência, descabendo a intimação no endereço do advogado.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido

Em razão da exclusão de CARLOS HUMBERTO CERESER do polo passivo, a DRJ interpôs recurso de ofício, nos termos do art. 34 do Decreto n. 70.235/72 e da Portaria/MF nº 3/2008.

Tanto a empresa como os responsáveis foram intimados, conforme ARs de fls. 910/914, tendo a empresa interposto o recurso voluntário de fls. 918/947, no qual reiterou os termos de sua impugnação.

Na sequência, os autos foram encaminhados ao CARF e a mim distribuídos.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Guilherme Paes de Barros Geraldj, Relator

1.Recurso de Ofício

1.1 Admissibilidade

Conforme relatado, apesar de não ter havido exoneração do crédito tributário, a DRJ interpôs recurso de ofício tendo em vista que o acórdão por ela proferido excluiu da lide corresponsável pelo débito, nos termos do art. 34 do Decreto nº 70.235/75 c/c o a Portaria MF nº 3/2008, que estipulava o valor de alçada do recurso de ofício em R\$ 1 milhão. Contudo, nos

termos da Súmula CARF nº103, “para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância”.

Com efeito, o limite de alçada atualmente vigente é de R\$ 15 milhões, nos termos da Portaria MF nº2/2023 e, excluídos os juros, os valores cobrados no presente processo são os seguintes:

Principal	Multa Ofício	Total
2.204.145,27	3.303.218,00	5.510.363,27

Vê-se, assim, que o total exonerado (R\$ 5.510.353,27) não ultrapassa a alçada do recurso de ofício vigente na data do presente julgamento (R\$ 15 milhões).

Ante o exposto, NÃO CONHEÇO o recurso de ofício.

2. Recurso Voluntário

2.1. Admissibilidade.

O Recurso é tempestivo³ e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento. Inexistindo preliminares, passo ao exame do mérito.

2.2 Mérito

2.2.1. Descaracterização dos pagamentos feitos a título de distribuição de lucros de sociedade em conta de participação

Como relatado, o lançamento ora discutido foi pautado na premissa de que a despeito de, formalmente, os pagamentos realizados pela Recorrente aos profissionais de saúde a ela vinculados terem sido feitos a título de distribuição de lucros da sociedade em conta de participação formada pela Recorrente e pelos profissionais em questão, materialmente, tais pagamentos seriam remuneração paga a profissionais autônomos pela prestação de serviços intermediados pela Recorrente.

O primeiro elemento apontado pela fiscalização para embasar essa premissa foi o fato de que a remuneração dos profissionais da saúde era feita mediante pagamentos mensais e em montantes calculados exclusivamente em função dos volumes e modalidades dos serviços executados por cada profissional (consultas, procedimentos, cirurgias etc.), sem correlação com a participação social, o capital empregado na SCP e até mesmo com a apuração de lucro pela SCP. Afirma a fiscalização (fl. 491) que os pagamentos aos profissionais eram realizados proporcionalmente às receitas das consultas e outros serviços de saúde realizados por cada um, deduzindo-se os tributos incidentes sobre tais receitas e uma taxa administrativa. Desse modo,

³ Conforme AR de fl. 910, a Recorrente foi intimada do acórdão da DRJ em 07/06/2016, tendo apresentado o recurso voluntário em 05/07/2016, conforme Termo de fl. 915.

independentemente da apuração do resultado da sociedade, os profissionais eram remunerados, o que faria transparecer que tais pagamentos eram produto de seu trabalho e não de seu capital.

Sobre a questão, é importante destacar que o relatório fiscal afirma (fls. 490/491) que o instrumento de constituição da SCP continha previsão expressa de distribuição de resultados desproporcionalmente à participação social. Contudo, a fiscalização afirma que tal cláusula seria nula por violação ao art. 1.008 do Código Civil⁴, já que acabava por permitir a exclusão de sócios da participação dos lucros e das perdas.

O relatório fiscal aponta ainda que:

Da análise da contabilidade da fiscalizada, destacamos os registros contábeis efetuados pela fiscalizada por ocasião dos pagamentos efetuados aos médicos, os quais, em todo o período sob fiscalização (anos de 2009 a 2011), foram feitos a débito de conta de resultado (despesas do grupo "4.1.1.01 – Repasses de Convênios") e a crédito de conta patrimonial representativa de disponibilidades (Caixa ou Banco). Além disso, os históricos destes lançamentos referenciam "Pagto. ref.repasse". Ou seja, os próprios registros contábeis efetuados pela fiscalizada apontam para a real natureza dos pagamentos efetuados: remuneração pela prestação de serviços (e não distribuição de lucros). Isto porque se os pagamentos efetivamente correspondessem à distribuição de lucros, deveriam ter sido contabilizados a débito de conta do Patrimônio Líquido e não como despesas.

O segundo elemento apontado pela fiscalização foi a falta de *affectio societatis*. Conforme o relatório fiscal (fl. 492), inexistia sociedade. Cada profissional trabalhava de forma individual e isolada, prestando serviços nos próprios consultórios. Seu único compromisso para com a sociedade era o pagamento da taxa de inscrição de R\$ 350,00. O quadro societário da SCP era "aberto". Nos termos do relatório fiscal (fls. 492/493):

Quanto ao quadro societário da SCP, de acordo com o Parágrafo Primeiro da Cláusula Quarta (retrotranscrito) do Instrumento Particular de Constituição de Sociedade em Conta de Participação (fls. 34/44), relevante ter presente que este quadro era "aberto", pois podia ser alterado a qualquer momento mediante o ingresso de novos sócios, o que se dava com o preenchimento de uma Ficha Cadastral, a assinatura de uma declaração de adesão e o pagamento de uma cota social no valor de R\$ 350,00. Desta forma, não existia um valor definido para o capital social da SCP e nem foi estabelecido o número de "quotas sociais". Assim, nenhum sócio sabia realmente qual era a sua participação social, já que o percentual de participação no capital social variava livremente com a entrada de novos profissionais na sociedade. Todo este cenário decorrente do procedimento previsto no Instrumento Particular de Constituição de Sociedade em Conta de Participação para o ingresso de novos profissionais na SCP mostra que não se

⁴ Art. 1.008. É nula a estipulação contratual que exclua qualquer sócio de participar dos lucros e das perdas.

tratava em realidade de novos sócios e sim de cadastramento de profissionais autônomos.

Por fim, o terceiro elemento utilizado pela fiscalização para caracterizar os pagamentos feitos aos profissionais como remuneração de autônomos e não como distribuição de lucros da SCP foi o fato de que, no caso concreto, os serviços foram prestados pelo sócios participantes/ocultos (profissionais da saúde) e não pela sócia ostensiva (Amehgra). Tal fato seria vedado pelo parágrafo único do artigo 993 do Código Civil e descaracterizaria a sociedade em conta de participação.

Diante desses elementos, a fiscalização concluiu que a Recorrente simulou a forma de contratação dos médicos como sócios para fugir, indevidamente, à tributação previdenciária.

Em sua impugnação, a Recorrente defendeu, em brevíssima síntese, que a SCP teria sido regularmente constituída; que não haveria vedação à prestação de serviços médicos por meio de sociedades, especialmente pela dicção do art. 129 da Lei nº 11.196/2005⁵; que as sociedades podem ser constituídas não só por bens, mas também por serviços; que não existiria vedação à distribuição de lucros desproporcionalmente à participação social, haja vista a existência de previsão neste sentido no instrumento de constituição da SCP.

Defendeu também que a *affectio societatis*, estaria caracterizada pelo fato de que a SCP foi criada para viabilizar aos profissionais de saúde dela integrantes a prestação de serviços aos tomadores, que se recusavam a contratar pessoas físicas para mitigar riscos trabalhistas e previdenciários, bem como pela previsão contratual expressa (Cláusula Vigésima Quarta, alínea “d”) de que seria condição indispensável para o ingresso e permanência na SCP não ser vetado por qualquer membro da sociedade.

Por fim, defendeu que os arts. 991 e 993 do Código Civil não vedariam a prestação de serviços pelo sócio investidor no âmbito de uma SCP. Apenas atribuiriam a este responsabilidade solidária perante terceiros caso o fizesse.

O acórdão recorrido refutou as alegações da Recorrente, acatando a tese defendida pela fiscalização.

No recurso, a Recorrente rebateu as conclusões do acórdão, reiterando as razões de sua impugnação.

Pois bem.

Inicialmente, entendo que o fato de o sócio desempenhar tarefas na sociedade, e auferir rendimento proporcional à atividade exercida em nome desta, não significa, necessariamente que se trata de remuneração e, conseqüentemente, rendimento tributável, e

⁵ Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no [art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil](#). [\(Vide ADC 66\)](#)

não lucro distribuído pela sociedade. Inexiste previsão legal que imponha à sociedade a obrigação de remunerar o sócio pelo seu trabalho, determinado pagamento de *pro-labore* e não de lucro, seja para fins civis, seja para fins tributários. Podem os sócios optar por correrem integralmente o risco da atividade e nada perceberem a título de remuneração pelo trabalho, de modo que a inexistência de *pro-labore*, por si só, não representa fraude. Contudo, no caso dos autos, entendo que a fiscalização foi mais adiante, demonstrando, além da falta de normalidade das condições pactuadas, que estas tiveram o único intuito de evadir-se à tributação.

Em primeiro lugar, há de se destacar que a despeito de a Recorrente alegar ter efetuado os pagamentos aos profissionais da saúde a título de distribuição de lucros, não é isso o que sua contabilidade revela. A Recorrente alega que os pagamentos mensais, realizados com base nos serviços prestados pelos profissionais da saúde, teria se dado a título de adiantamento de lucros. Contudo, como apontado no relatório fiscal, se os pagamentos efetivamente correspondessem à distribuição de lucros, deveriam ter sido contabilizados a débito de conta do Patrimônio Líquido e não como despesas, como de fato ocorreu. Ou seja, a contabilidade da Recorrente depõe contra sua alegação.

Além disso, o conjunto fático-probatório carreado aos autos pela fiscalização é convergente para atestar a inexistência de *affectio societatis*, pressuposto para a existência de uma sociedade. A propósito, as planilhas de fls. 47/58 revelam que em 2009 foram realizados pagamentos a título de distribuição de lucros a 236 “sócios”, em 2010, a 195 “sócios” e, em 2011, a 163 “sócios”. Além disso, conforme as respostas dadas pela Recorrente à Fiscalização (vide fl. 214), durante todo o período fiscalizado, não foram realizadas reuniões ou assembleias dos sócios da SCP para deliberar sobre a distribuição dos lucros.

A soma desses indícios evidencia a ausência de disposição dos sócios em manter laços societários para o esforço ou investimento comum, representando o ingresso na sociedade apenas um subterfúgio para a prestação de serviços a terceiros, mediante remuneração pelo trabalho, com a consequente economia irregular da carga tributária. Aliás, a própria Recorrente afirma que a SCP foi constituída porque os hospitais e demais contratantes de serviços médicos não queriam “correr riscos de ordem trabalhista e previdenciária” (fl. 959):

Contudo, os hospitais, já afundados em dívidas (a tabela acima é prova disso) não concordavam, e não aceitam contratar diretamente os médicos pessoas físicas, pois não queriam correr mais riscos de ordem trabalhista e previdenciária, exigindo, assim, a formalização de pessoa jurídica para prestação dos serviços médicos.

A ata de fundação da referida SCP (datada de 18.04.2016, doc. 05 anexado com a impugnação) é profundamente esclarecedora a esse respeito. Primeiramente porque nela está provado que os médicos e odontólogos estavam diante de um impasse provocado pela alteração das bases contratuais em favor do novo sistema de contratualização “pois a direção do HNSG informou que só fará contratação de

sociedade médica para atendimento da demanda e que o percentual dos honorários mudarão de 40 para 70%, ficando 30% com o Hospital”.

Tal situação apenas reforça a ideia de que, na verdade, não há relação societária, e sim remuneração em decorrência do trabalho.

E, ainda, a roupagem conferida à sociedade médica foi de Sociedade em Conta de Participação, sendo que, nos termos dos arts. 991 a 996 do CC, a atividade que constitui o objeto social somente pode ser exercida pelo sócio ostensivo, em seu nome e sob sua própria e exclusiva responsabilidade. Os demais sócios apenas participam dos resultados gerados. No caso dos autos, verifica-se que a principal atividade da SCP em referência, a prestação de serviços médicos, que gerava a receita da sociedade, era realizada pelos sócios participantes de maneira pessoal.

A este respeito, há que se dizer que não se desconhecem as discussões existentes em âmbito doutrinário e jurisprudencial quanto à possibilidade ou não de o sócio participante exercer a atividade fim da SCP. Há inclusive, no âmbito deste Conselho, acórdãos acatando essa possibilidade, como é o caso do Acórdão nº 1401-002.823. Contudo, majoritariamente, os precedentes desta e de outras turmas julgadoras entendem pela impossibilidade desta prática:

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

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009 SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO - SCP. NATUREZA JURÍDICA DOS VALORES PAGOS AOS SÓCIOS.

Demonstrado que as atividades e os negócios jurídicos desenvolvidos possuem aspectos diversos da realidade formal, onde os sócios participantes da conta participação prestavam serviços objeto da contratação, os valores pagos em decorrência desses contratos devem ser classificados segundo a sua efetiva natureza jurídica.

[...]

Voto

[...]

Não obstante, a possibilidade de contribuição dos sócios participantes na prestação de serviços mostra-se contrária à natureza jurídica da conta de participação, não podendo ser admitida sob pena de desvirtuamento da associação e indicação de dissimulação.

A inteligência do Código Civil é evidente ao intérprete de boa-fé: as regras previstas para as sociedades simples são aplicáveis às SCP desde que não sejam contrárias a própria natureza do instituto conta de participação.

E sendo a natureza jurídica da SCP uma associação para investimento, onde os sócios participantes entregam recursos ao ostensivo a fim de que esse, de forma exclusiva e isolada, empreenda e, posteriormente, retorne lucros aos investidores, admitir a aplicação do artigo 997, inciso V, do Código Civil à SCP é o mesmo que desfigurá-la.

Se o objetivo das partes era de que o sócio participante contribuisse com a sua força de trabalho para a consecução do objeto social, os contratantes deveriam ter escolhido arranjo societário diverso da conta de participação.

A desfiguração da SCP e simulação na utilização da associação indica a necessidade pela busca do real beneficiário dos valores percebidos, no que toca à incidência do imposto sobre a renda.

(Acórdão nº 2202-010.278, Sessão de 12/09/2023)

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

Exercício: 2009

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. NATUREZA JURÍDICA DOS RENDIMENTOS PAGOS AOS SÓCIOS. SIMULAÇÃO. MULTA AGRAVADA.

As Sociedades em Conta de Participação estão regidas pelas disposições específicas do Código Civil; dentre as quais há a proibição de os sócios participantes prestarem serviços em nome da Sociedade em Conta de Participação.

Se os sócios participantes da conta participação prestam serviços ao sócio ostensivo, os valores pagos por decorrência desses contratos devem ser classificados segundo a sua efetiva natureza jurídica: rendimentos tributáveis de prestação de serviços, e não lucros isentos do Imposto de Renda. Presente a simulação, é devida a multa agravada, em percentual de 150%.

(Acórdão 2201-010.600, Sessão de 11/05/2023)

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

Exercício: 2007, 2008, 2009, 2010

[...]

RENDIMENTOS RECEBIDOS EM DECORRÊNCIA DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. TRIBUTAÇÃO.

Rendimentos recebidos em decorrência da prestação de serviços são tributáveis. Demonstrado nos autos que a pessoa jurídica Amemd Saúde Sociedade Simples Ltda, formalizada como Sociedade em Conta de Participação, tinha seu funcionamento de forma diversa do determinado na legislação de regência e que os rendimentos recebidos pelo contribuinte eram decorrentes da prestação de serviços, não há que se falar em distribuição de lucros.

(Acórdão nº 2401-009.810, Sessão de 01/09/2021)

[...]

E, ainda, a roupagem conferida à sociedade médica foi de Sociedade em Conta de Participação, sendo que, nos termos dos arts. 991 a 996, a atividade que constitui o objeto social somente pode ser exercida pelo sócio ostensivo, em seu nome e

sob sua própria e exclusiva responsabilidade. Os demais sócios apenas participam dos resultados gerados.

No caso dos autos, verifica-se que a principal atividade da SCP em referência a prestação de serviços médicos, que gerava a receita da sociedade era realizada pelos sócios participantes de maneira pessoal, sendo que eles respondiam individualmente por erros médicos, responsabilidade civil, ética e criminal decorrentes desses atos, conforme se verifica da leitura dos termos do contrato de constituição da SCP (e-fls. 40 e ss).

Tem-se, pois, que o funcionamento da SCP estava em descompasso com a legislação de regência, consubstanciando-se em mera "roupagem" por intermédio da qual se procurava revestir rendimentos tributáveis do caráter de isentos, como se fossem lucros distribuídos. A propósito, ainda que seja possível aplicar à Sociedade em Conta de Participação, subsidiariamente e no que com ela for compatível, o disposto para a sociedade simples (art. 966, do Código Civil), a legislação civil proíbe expressamente que os sócios (Acórdão nº 2401-009.810, Sessão de 29/09/2021) Portanto, todo o cerne da questão gira em torno da possibilidade ou não do sócio participante da SCP ser constituída com a contribuição de serviços.

Se for possível essa participação apenas com serviços, não haveria que se falar em autuação, pois o contrato social seria plenamente válido.

Por outro lado, se não for possível ao Sócio Participante contribuir com serviços, estaríamos claramente diante de uma situação de prestação de serviços travestida de contrato social, que foi justamente o entendimento do fiscal.

O contribuinte trouxe aos autos parecer do ilustre Professor Ivens Gandra da Silva Martins (fl.439), no qual o jurista se posiciona pela possibilidade de contribuição com serviços do Sócio Participante.

No entanto, constata-se que o artigo 981 do Código Civil coloca-se como uma disposição geral para as sociedades, ou seja, não há dúvidas de que, em regra, pode-se contribuir com bens e serviços.

Por outro lado, o art. 991, que dispõe especificamente sobre as Sociedades em Conta de Participação, veda a atuação do Sócio Participante, senão vejamos:

[...]

Analisando as principais cláusulas do contrato vê-se que o Sócio Participante claramente participa das atividades da Sociedade com realização de prestação de serviços:

[...]

Consoante se observa dos autos, o sócio participante não investiu, sendo a sua participação unicamente relacionada à prestação de serviço, de forma direta, como advogada.

Desse modo, entendo que tal contrato representa, na realidade, uma prestação de serviços pelo Sócio Participante, devendo ser tributada como tal, restando incólume a decisão de piso.

(Acórdão nº 2401-007.146, Sessão de 06/11/2019)

Tem-se, pois, que o funcionamento da SCP estava em descompasso com a legislação de regência, consubstanciando-se em mera "roupagem" por intermédio da qual se procurava revestir rendimentos tributáveis do caráter de isentos, como se fossem lucros distribuídos.

A propósito, ainda que seja possível aplicar à Sociedade em Conta de Participação, subsidiariamente e no que com ela for compatível, o disposto para a sociedade simples (art. 966, do Código Civil), a legislação civil proíbe expressamente que os sócios participantes exerçam ou executem o objeto social de uma Sociedade em Conta de Participação.

É importante que se diga que não se está a negar a possibilidade de profissionais da saúde prestarem serviços por meio de sociedades e serem tributados como pessoas jurídicas, nos termos do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, invocado na argumentação da Recorrente. O que se está a negar é a possibilidade de que haja abuso dessa personalidade jurídica para lesar os cofres públicos, como ocorreu no caso concreto.

Diante de todo o exposto, entendo que as alegações da Recorrente devem ser desprovidas.

2.2.2. Qualificação da multa

Como relatado, a multa de ofício aplicada à Recorrente foi qualificada pela autoridade lançadora, nos termos do art. 44, § 1º da Lei nº 9.430/96, em razão da presença de fraude e conluio (fls. 502 e ss):

[...]

A constituição desta SCP teve como escopo mascarar a verdadeira natureza jurídica dos honorários pagos aos profissionais que prestaram serviços para a AMEHGRA, 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 do 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 profissionais 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 profissionais 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."

Em sua defesa, alega a Recorrente que não houve fraude nem conluio, eis que a constituição da SCP foi uma exigência das tomadoras (hospitais, clínicas, etc); a SCP foi regularmente constituída e com base em orientação de profissional especialista; que todos os valores recebidos pela Recorrente foram oferecidos à tributação e que todos os valores recebidos pelos profissionais de saúde foram por eles declarados ao fisco.

Entendo contudo, que foi correta a qualificação da multa, na medida em que, como exposto ao longo deste voto, a fiscalização demonstrou a fraude com base em elementos de prova robustos carreados aos autos. Se, de fato –isto é, não apenas formal, mas também materialmente – houvesse uma sociedade entre a Recorrente e os profissionais de saúde e se, de fato, tivesse havido distribuição de lucros dessa sociedade aos referidos profissionais, não existiria problema algum. Contudo, não se pode admitir abuso da personalidade jurídica para lesar os cofres públicos, como ocorreu no caso concreto. Ante o exposto, demonstrada a fraude pela autoridade lançadora, correta a qualificação da multa.

A despeito disso, a Lei 14.689/2023, alterou a Lei 9.430/1996, art. 44, passando a ter a seguinte redação:

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 majorado 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, e passará a ser de:

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; [...]

Sendo assim, deve-se aplicar a retroação da multa da Lei 9.430/96, art. 44, § 1º, VI, incluído pela Lei 14.689/2023, reduzindo-a ao percentual de 100%.

2.2.3. A responsabilidade tributária

Por fim, a Recorrente alega que seria insubsistente a responsabilidade tributária atribuída aos médicos que exerceram a gerência da Amehgra no período autuado.

Contudo, tanto a peça impugnatória como o recurso foram apresentados exclusivamente em nome da Recorrente, não havendo prova nos autos de que o patrono signatário das peças defensivas tenha poderes para representar os corresponsáveis. A exceção é o Sr. Carlos Humberto Cereser, que apresentou impugnação própria e teve sua responsabilidade excluída pelo acórdão recorrido.

Diante do exposto, a questão não será apreciada, ante a falta de legitimidade da Recorrente para questionar a responsabilidade de terceiros, nos termos da Súmula CARF nº 172:

Súmula CARF nº 172 Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 9101-002.986, 1201-001.775, 1301-002.279, 1401-001.817, 1103-000.982 1402-001.528, 1301-002.577, 9101-005.303, 9101-005.394, 1402-004.522, 1301-004.387, 3302-007.769, 1302-003.823, 1402-003.822, 1103-001.159, 1201-004.636, 1302-001.707, 2201-002.758 e 2202-007.690.

3. Conclusão

Ante o exposto, NÃO CONHEÇO o recurso de ofício, CONHEÇO o recurso voluntário e DOU-LHE PROVIMENTO EM PARTE para aplicar a retroação benigna do art. 44, § 1º, VI da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei 14.689/2023, reduzindo a multa qualificada ao percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

Guilherme Paes de Barros Geraldi