



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11070.720194/2018-93
ACÓRDÃO	2002-009.937 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	8 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SANTA RITA - CLINICA MEDICA E SERVICOS HOSPITALARES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/10/2014

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO – SCP. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. DESNATURAÇÃO.

Quando a distribuição serve para simular a remuneração dos serviços profissionais prestados, afasta-se o tratamento de isenção e impõe-se a incidência das contribuições previdenciárias. A SCP não se presta como forma lícita de organização da atividade profissional de médicos quando utilizada para remunerar diretamente o trabalho dos participantes, violando a legislação societária (arts. 991 a 996 do CC) e descaracterizando o *affectio societatis*. A constituição de SCP com ingresso de “sócios” mediante taxa, ausência de aporte de capital, remuneração proporcional ao volume de serviços e inexistência de relação societária efetiva caracteriza dissimulação, aptas a afastar o regime de distribuição de lucros.

RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES. SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA.

A indicação de administradores no procedimento fiscal não implica desconsideração da personalidade jurídica, servindo apenas para fins cadastrais e para eventual inscrição em dívida ativa, nos termos do art. 2º, §5º, da Lei 6.830/80. A simples inclusão dos administradores como possíveis responsáveis não configura imputação automática de responsabilidade, devendo o Fisco comprovar a conduta típica prevista no art. 135 do CTN.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. SIMULAÇÃO. ART. 173, I, CTN.

Caracterizada a utilização simulada de SCP para mascarar remuneração de trabalho, afasta-se o prazo decadencial do art. 150, §4º, do CTN. Aplicável, portanto, o prazo do art. 173, I, do CTN, inexistindo decadência

relativamente às competências a partir de 12/2012, cuja constituição se deu dentro do quinquênio legal.

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO.

Demonstrada a simulação e a intenção de dissimular remuneração de serviços sob aparência de distribuição de lucros, aplica-se a multa qualificada do art. 44, §1º da Lei 9.430/1996.

MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Contudo, diante da superveniência de norma mais benéfica, reduz-se o percentual da multa qualificada de 150% para 100%, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso, para reduzir a multa qualificada para 100%, ante a retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

Fernando Gomes Favacho – Relator

Assinado Digitalmente

Marcelo de Sousa Sateles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Rafael de Aguiar Hirano, Andre Barros de Moura, Luciana Costa Loureiro Solar, Marcelo Freitas de Souza Costa, Fernando Gomes Favacho, Marcelo de Sousa Sateles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de processo de obrigação tributária relativa a Contribuições Sociais Previdenciárias apurada mediante Auditoria Fiscal que resultou no lançamento de crédito fiscal lavrado na data de 17/01/2018, referente ao período de 01/2013 a 10/2014.

Conforme o **Relatório Fiscal** (fl. 100 a 119) é uma sociedade de médicos com fins econômicos e responsabilidade limitada ao capital social. A verificação fiscal feita na ora Recorrente decorreu de pagamentos efetuados a pessoas físicas pela prestação de serviços médicos.

(fl. 101) Conforme o Contrato Social da Sociedade (fls. 08/16), o objeto social da sociedade é “Prestação de serviços na área de saúde, tratamento de pacientes, conveniados ou não, podendo associar-se, firmar parcerias com outros médicos ou clínicas para o bem estar pleno dos pacientes e clientes”.

Durante o período fiscalizado, como detalharemos adiante, visando lesar os interesses da Fazenda Nacional, apresentou-se como sócia ostensiva de uma Sociedade em Conta de Participação (SCP) onde os médicos integrantes do corpo funcional figuraram como sócios capitalistas. (...)

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

(fl. 102) Neste contexto, em 01/10/2011, foi constituída uma suposta Sociedade em Conta de Participação (SCP) – vide Instrumento Particular de Constituição de Sociedade em Conta de Participação – fls. 17/37, na qual a empresa fiscalizada assumiu a condição de sócia ostensiva, tendo como sócios capitalistas os 39 médicos relacionados no contrato. Como aprofundaremos mais adiante, a constituição desta SCP tinha como objetivos dissimular a verdadeira natureza das importâncias pagas aos médicos e, por conseguinte, lesar o fisco, dando tratamento de lucros distribuídos aos honorários pagos aos profissionais. Mas, importa agora ter presente que o corpo clínico da SANTA RITA era formado pelos médicos ("sócios capitalistas" da SCP), ou seja, estes executavam os trabalhos, atendendo as pessoas beneficiárias (por exemplo: segurados, enfermos) dos tomadores (v.g., planos de saúde, hospitais) dos serviços médicos prestados pela fiscalizada.

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

Em primeiro lugar, a remuneração dos médicos foi feita mediante pagamentos mensais e em montantes calculados em função dos volumes e modalidades dos serviços executados por cada profissional, sem correlação alguma com a participação social ou o capital empregado na suposta Sociedade em Conta de Participação. Por óbvio, nos períodos (meses ou anos) em que determinado profissional não efetuou atendimentos, não houve qualquer pagamento aquele médico, mesmo continuando ele a ser um dos supostos sócios capitalistas da SCP. Ou seja, os valores pagos decorreram unicamente dos trabalhos executados (consultas e demais serviços médicos), deixando transparecer claramente a natureza de rendimento do trabalho e não do capital. Neste sentido os critérios utilizados no cálculo dos valores pagos aos médicos obedeciam ao estipulado na Cláusula Vigésima Terceira do Instrumento Particular de Constituição de Sociedade em Conta de Participação (fls. 17/37), abaixo transcrito.

CLÁUSULA VIGÉSIMA TERCEIRA

Nos termos do Decreto 3.000 de 26/03/1999 e da Lei 9.249/95.

Artigo 10, os sócios da Sociedade em Conta de Participação convencionam que os lucros serão distribuídos de acordo com os valores oriundos e correspondentes à proporção de mão-de-obra prestada pelo sócio na consecução dos objetivos da sociedade, independente da contribuição para o capital social.

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

Ademais, normalmente os lucros de uma companhia são distribuídos aos sócios tomando por base a participação social. Excepcionalmente, a distribuição não igualitária dos resultados de

uma sociedade aos sócios participantes é possível desde que prevista em instrumento próprio. Neste sentido, olhemos mais uma vez a Cláusula Vigésima Terceira do contrato de constituição da SCP (fls. 17/37), a qual estabelece que "os lucros serão distribuídos de acordo com os valores oriundos e correspondentes à proporção de mão-de-obra prestada pelo sócio na consecução dos objetivos da sociedade, independentemente da contribuição para o capital social". Sem desviar nosso foco, s.m.j., esta cláusula permite que um ou mais "sócios" não

recebam qualquer participação nos resultados da fiscalizada, pois se não prestaram serviços à sociedade em determinado exercício social, nada tem a receber, o que implica concluir pela invalidade absoluta deste dispositivo contratual, já que o Art. 1008 do Código Civil prevê que "É nula a estipulação contratual que exclua qualquer sócio de participar dos lucros e das perdas". Como vemos, no caso da fiscalizada, o montante pago a cada médico variou única e exclusivamente em função do número de atendimentos (consultas ou prestação de serviços) e que resultaram nas receitas geradas individualmente para a sociedade, sem correlação alguma com o capital social.

A respeito da participação na Sociedade em Conta de Participação, a Cláusula Vigésima Quarta e Vigésima Quinta do Instrumento Particular de Constituição de Sociedade em Conta de participação trazia condições indispensáveis para ingresso e permanência de novos sócios na SCP, abaixo transcrito.

CAPÍTULO VII

Condições Indispensáveis para Ingresso e Permanência na Sociedade

CLÁUSULA VIGÉSIMA QUARTA

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

- a)** Ser médico regularmente inscrito no CREMERS, em dia com suas contribuições;
- b)** Observar os preceitos da Ética Médica e não possuir conceito negativo justificado;
- c)** Exercer atividade profissional como membro do Corpo Clínico do Hospital Santa Lúcia de Cruz Alta-RS e da empresa foco deste contrato;
- d)** Obter parecer favorável de pelo menos 51% (cinquenta e um por cento) dos sócios diretores da sociedade.

CLÁUSULA VIGÉSIMA QUINTA

O sócio que ingressar na sociedade deverá, obrigatoriamente, preencher termo de adesão, no qual tomará ciência do presente instrumento, comprometendo-se, desde então, a respeitá-lo e cumpri-lo da forma como ora se estatui.

Sobre a participação social de cada médico no capital da SCP, a cota social que cada novo sócio adquiriu ao ingressar na sociedade custou meros R\$ 500,00 (quinhentos reais). Ou seja, os supostos sócios capitalistas praticamente nada investiram na SCP já que este montante de recursos não constituiu um verdadeiro aporte para constituição de um fundo societário. O valor investido na SCP por cada profissional assemelhou-se muito mais a uma taxa de inscrição do que a uma inversão de capital visando investimento, restando claro que a intenção dos médicos nunca foi investir, apenas prestar serviços na condição de trabalhadores

autônomos. Isto vai de encontro à teoria das SCP, tendo em conta que estas são muito mais uma "parceria de investimento" do que uma sociedade propriamente. Aliás, conforme Cláusula Vigésima Quarta (transcrita acima) do Instrumento Particular de Constituição de Sociedade em Conta de Participação (fls. 17/37), os pré-requisitos para a entrada de novos sócios na SCP não mencionavam qualquer quantidade de capital a investir na SCP, apenas estabeleciam atributos pessoais.

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

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

Como vemos, os pagamentos efetuados aos profissionais médicos foram feitos mensalmente e proporcionalmente às receitas das consultas e outros serviços de saúde realizados or cada médico, deduzindo os tributos incidentes sobre tais receitas e uma taxa administrativa.

Ou seja, independentemente da apuração de lucros, os médicos (supostos sócios capitalistas da SCP) foram remunerados o que deixa transparecer mais uma vez a natureza de rendimentos por trabalho.

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

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

Da mesma forma, por estarem no campo de incidência das contribuições previdenciárias, já que 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.

O contribuinte Santa Rita – Clínica Médica e Serviços Hospitalares LTDA – EPP apresentou **Impugnação** em 15/03/2018 (fl. 151 a 161). Fabio Westphalen Furian, responsável, também apresentou **Impugnação** (fl. 170 a 183). Ricardo Daltrozo de Freitas, responsável, também apresentou **Impugnação** (fl. 184 a 197), e Roberto Westphalen Etchegoyen (fl. 198 a 211), apresentou **Impugnação** nos mesmos termos.

O **Acórdão 04-46.568 - 3ª Turma da DRJ/CGE**, em Sessão de 29/08/2018, julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário. A decisão foi ementada da seguinte forma:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/10/2014

DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO.

O prazo a homologação, será de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado.

A contagem do prazo de decadência, no caso de dolo, fraude e simulação, é regulado pela disposição do Art. 173, Inc. I do CTN, contado o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES.

Na fase administrativa, a informação de interesse do órgão executor da dívida fiscal acerca dos reais sócios da empresa em caso de eventual execução fiscal não implica em redirecionamento automático da execução fiscal. Apenas assinala sobre a possibilidade da configuração da responsabilidade tributária por substituição, nos termos do CTN, Art. 135, que poderá ser amplamente discutida em sede de embargos à execução pelo sócio-gerente ou administrador.

A responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.

O planejamento tributário possui limites negativos (inexistência dos chamados ilícitos típicos e atípicos) e limites positivos (existência de uma justificativa, uma causa, para a realização do negócio jurídico, além do simples fato de haver economia tributária) que tem o seguinte conteúdo: a) existência de motivo, finalidade e congruência entre os atos praticados, e b) existência de razoabilidade para a prática dos atos dentro do planejamento estratégico do empreendimento econômico.

DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS.

A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

VALIDADE DO LANÇAMENTO.

O Auto de Infração é válido e eficaz visto que foi lavrado com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.

ACRÉSCIMOS LEGAIS.

Os acréscimos legais devidos por força de lei, tem aplicação obrigatória com base no princípio da presunção de legalidade e constitucionalidade das leis e da vinculação do ato administrativo do lançamento.

O contribuinte interpôs **Recurso Voluntário** (fl. 248 a 264).

Alega, em sede recursal, que as atividades desenvolvidas através da Sociedade em Conta de Participação foram realizadas nos termos da lei e a distribuição de lucros aos sócios atendeu ao disposto no artigo 149 do Decreto 3.000/99, não havendo incidência de imposto de renda ou contribuição previdenciária.

Requer, ainda, que seja afastada a responsabilidade dos sócios eis que não restaram preenchidos os requisitos constantes no artigo 135 do CTN. Também pede o reconhecimento da decadência quanto ao fato gerador de janeiro de 2013, e pede a redução da multa aplicada, frente ao seu caráter confiscatório.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Fernando Gomes Favacho**, Relator.

1. Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo. O destinatário teve ciência dos documentos relacionados abaixo por meio de sua Caixa Postal na data de 05/09/2018 (fl. 245) e protocolizou a peça recursal em 18/09/2018 (fl. 246).

Não houve interposição de peças recursais por parte de Fabio Westphalen Furian, responsável, Ricardo Daltrozo de Freitas e Roberto Westphalen Etchegoyen.

2. Sociedade em Conta de Participação. Distribuição de lucros.

São três as alegações do contribuinte em sede recursal: 1) que de fato havia distribuição de lucro (e não remuneração de trabalho), 2) que a legislação permite esta forma de pagamento aos médicos e que 3) não há fraude, dado que todas as operações foram escrituradas e declaradas.

Quanto a distribuição desproporcional de lucros, tenho defendido neste Conselho o que segue:

É possível a distribuição desproporcional de lucro sem que se caracterize remuneração de trabalho, desde que os registros contábeis esteja corretos (Acórdão n. 1302-006.907, Relator Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Sessão de 17/08/2023). E a própria Receita Federal já manifestou o entendimento na Solução de Consulta DISIT/SRRF06 46/2010 de que os lucros distribuídos aos sócios de forma desproporcional à sua participação no capital social são isentos dos impostos e não se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária, desde que tal distribuição esteja devidamente estipulada no contrato social, em conformidade com a legislação societária.

Não há vedação legal no que se refere à distribuição desproporcional de lucros em relação à participação social, nas sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões regulamentadas, quando o contrato social for claro ao dispor sobre tal distribuição, os registros contábeis contabilizarem regularmente o lucro e não houver desvirtuamento da finalidade societária. Mas, para a existência de uma sociedade, é preciso que não seja utilizada como instrumento de dissimulação.

No Acórdão 2401-012.113, Relator Guilherme Paes de Barros Geraldi, Sessão de 28/01/2025, trata-se de pessoa jurídica em que houve dissimulação – tratamento de lucros distribuídos à remuneração dos trabalhos profissionais:

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 único do Código Civil, à atuação dos sócios investidores da SCP nos negócios firmados pelo sócio ostensivo com terceiros.

O entendimento do Conselho é no sentido da impossibilidade de uso de SCP para sociedade de médicos – configurando dolo, especialmente quanto ao Imposto de Renda Pessoa Física (todos, vale observar, com multa qualificada):

- Acórdão 2001-007.866, Relator Wilderson Botto, Sessão de 31/07/2025;
- Acórdão 2001-007.886, Relatora Lílian Cláudia de Souza, Sessão de 31/07/2025;
- Acórdão 2101-003.380, Relatora Ana Carolina da Silva Barbosa, Sessão de 13/10/2025;
- Acórdão n. 2202-010.278, Relatora Sonia de Queiroz Accioly, Sessão de 12/09/2023;
- Acórdão 2001-007.922, Relator Wilderson Botto, Sessão de 19/08/2025;
- Acórdão 2001-008.057, Relator Wilderson Botto, Sessão de 15/10/2025.

Com o debate exposto, concluo que não cabe uma SCP em que os participantes prestam serviços e são remunerados dessa forma. Embora a distribuição desproporcional seja legítima no plano societário, isso pressupõe a existência real de sociedade. No caso, não havia sociedade; logo, essa possibilidade jurídica é inaplicável.

E, no caso, há evidente intuito de fraude, como constam nas provas analisadas no Relatório:

(fl. 105) Sobre a participação social de cada médico no capital da SCP, a cota social que cada novo sócio adquiriu ao ingressar na sociedade custou meros R\$ 500,00 (quinhentos reais). **Ou seja, os supostos sócios capitalistas praticamente nada investiram na SCP já que este montante de recursos não constituiu um verdadeiro aporte para constituição de um fundo societário. O valor investido na SCP por cada profissional assemelhou-se muito mais a uma taxa de inscrição do que a uma inversão de capital visando investimento, restando claro que a intenção dos médicos nunca foi investir, apenas prestar serviços na condição de trabalhadores autônomos. Isto vai de encontro à teoria das SCP, tendo em conta que estas são muito mais uma "parceria de investimento" do que uma sociedade propriamente.** Aliás, conforme Cláusula Vigésima Quarta (transcrita acima) do Instrumento Particular de Constituição de Sociedade em Conta de Participação (fls. 17/37), **os pré-requisitos para a entrada de novos sócios na SCP**

não mencionavam qualquer quantidade de capital a investir na SCP, apenas estabeleciam atributos pessoais.

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

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

Portanto, os elementos objetivos e subjetivos do dolo ficam caracterizados: houve (i) ocultação deliberada da natureza remuneratória, (ii) benefício fiscal indevido e (iii) construção societária artificial com propósito de reduzir tributos.

Não há dúvidas de que a Sociedade por Conta de Participação não é forma apropriada para qualquer "pejotização", ainda que lícita. No caso, o contrato assinado pelos médicos é verdadeiro contrato de adesão, pois o Código Civil prevê que o sócio ostensivo seja o único que exerça a atividade (art. 991 do CC) e prevê rigor na admissão de novos sócios, não admitindo novo sócio sem o consentimento expresso dos demais (art. 995 do CC).

O Relatório traz que houve simulação – consubstanciado na constituição da SCP, e conluio – dada a declaração de recebimento isento por parte dos profissionais beneficiários:

(fl. 114) 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 e renda na fonte, caracterizando FRAUDE conforme preceitua o art. 72 da Lei nº. 4.502/64, "in verbis": (...)

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: (...)

Quanto a afirmação de conluio, unicamente pelo benefício dos associados (sócios participantes), dada a impossibilidade de tomada de decisões dos associados para tal, não deve ser considerada. Eram sócios e foram beneficiados, somente – e agora terão que pagar os tributos devidos com multa. Todavia, não são eles os julgados neste processo, mas sim a Recorrente.

Quanto a constituição da SCP, não houve conformidade com a legislação societária e a forma utilizada tem o objetivo de se pagar menos tributos. Não se trata de mero erro e nem, somente, de interpretação, como quer o contribuinte. Aqui, a falta de conformidade implica no não pagar contribuições previdenciárias. Não é mera irregularidade formal, mas configura ilícito apto a desconsiderar a SCP.

Os pagamentos efetuados aos médicos, na falta da regularidade da SCP, devem ser entendidos como remuneração de trabalho. A discriminação, como lucros, em relação ao pró-labore, não altera a natureza do pagamento. O fato de que todas as operações foram escrituradas e declaradas não infirma a simulação, mas sim a corrobora, no caso.

Finalmente o contribuinte destaca que a própria DRJ reconhece que os elementos probatórios, tomados isoladamente, não seriam suficientes para justificar o procedimento fiscal extraordinário (desconsideração da SCP). Alega que a DRJ, mesmo admitindo a fragilidade das provas, manteve a autuação, violando a segurança jurídica e o ato jurídico perfeito.

Importa observar que a caracterização da remuneração, ou não, do trabalho, não está numa prova específica, mas no conjunto delas. O tema já foi bastante explorado.

3. Responsabilidade dos administradores. Sujeição passiva solidária.

Aqui o contribuinte sustenta que a responsabilização pessoal dos diretores com base no art. 135 do CTN é indevida, pois não houve excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto. Argumenta que a desconsideração da personalidade jurídica (art. 50 do CC) exige abuso, desvio de finalidade ou confusão patrimonial, o que não foi demonstrado.

Também reforça que o ônus da prova é do Fisco e que esse rigor (arrolamento de bens, responsabilização pessoal) não foi adotado em casos análogos com outras empresas.

Na decisão de 1ª instância, a DRJ afirma que indicar administradores no procedimento fiscal não significa desconsiderar a personalidade jurídica, pois a empresa continua sendo o sujeito passivo principal. Essa indicação serve apenas para fins cadastrais e de futura inscrição em dívida ativa, conforme exige a Lei 6.830/80 (art. 2º, §5º).

De fato, a responsabilização pessoal somente pode ocorrer na execução fiscal, por decisão judicial, e não implica reconhecimento automático de responsabilidade. A certidão de dívida ativa pode ser dirigida ao administrador, mas ele poderá discutir a responsabilidade em embargos, devendo o Fisco provar a infração legal/contratual exigida pelo art. 135, III, do CTN.

Portanto, a simples inclusão do administrador como potencial responsável não significa imputação automática de responsabilidade. A responsabilidade por substituição só se consolida judicialmente e depende de prova da conduta típica do art. 135 do CTN.

O procedimento fiscal que indica responsáveis solidários está correto, pois garante tanto o interesse do Fisco quanto o direito de defesa dos administradores eventualmente incluídos.

4. Decadência.

Defende que, ausente prova de dolo, fraude ou simulação, deve incidir o prazo do art. 150, §4º, do CTN (lançamento por homologação). Como a intimação se deu em 16/02/2018, sustenta que o fato gerador de jan/2013 já estava atingido pela decadência, impondo a extinção do crédito nesse período (art. 156, V, CTN). Como consubstanciado no julgamento de 1ª instância:

(fl. 234-235) Portanto, como a ciência do lançamento do sujeito passivo principal, ocorreu em 16/02/2018, pode ser analisada a ocorrência da decadência do direito da Fazenda Pública efetuar o lançamento tributário conforme a seguinte análise:

- Hipótese do Art. 173, I:

- para as contribuições previdenciárias da competência 12/2012 tem-se a ocorrência do fato gerador em 31/12/2012, com possibilidade de lançamento em 01/01/2013, cujo exercício seguinte inicia em 01/01/2014 com operação da decadência em 31/12/2018, e portanto com a possibilidade de constituição do crédito pela Administração.

Pode se inferir que as contribuições previdenciárias com competências a partir de 12/2012, NÃO foram atingidas pela decadência.

Assim, como o presente processo de crédito abrange somente competências a partir de 01/2013, infere-se que não há extinção de nenhuma parcela do crédito fiscal.

A irregularidade estrutural da SCP, aliada aos elementos objetivos apontados pela fiscalização, afasta o regime do art. 150, §4º, do CTN, conforme jurisprudência consolidada da 2ª Seção. A descaracterização da SCP não apenas afasta o argumento de distribuição de lucros, mas também impede a aplicação do art. 150, §4º, pois não se trata de pagamento sujeito a homologação, mas de valores ocultados sob forma societária irregular.

Não há decadência no caso.

5. Multa qualificada e juros.

O contribuinte contesta a multa qualificada de 150%, por entender que viola o art. 150, IV, da CF/88 (proibição de tributo com efeito de confisco); fere os princípios da razoabilidade e proporcionalidade. E entende que, dado que no máximo há divergência de interpretação da lei, pede a desconstituição ou, ao menos, a redução drástica da multa.

Pois bem. A multa de ofício do art. 44, I, da Lei 9.430/96 é obrigatória em qualquer lançamento de ofício e independe de culpa ou intenção do contribuinte, porque a infração tributária é objetiva, conforme o art. 136 do CTN.

Já os juros de mora também são obrigatórios. Desde 1995, a legislação passou a utilizar a taxa SELIC como índice de atualização e juros — inicialmente por Medidas Provisórias, depois confirmada pelas Leis 9.065/95 e 9.430/96. No âmbito previdenciário, a Lei 8.212/91 (art. 34) igualmente determina a aplicação da SELIC às contribuições recolhidas em atraso.

Os acréscimos legais — multa de ofício e juros SELIC — têm aplicação obrigatória, e não podem ser afastados por pedido do contribuinte, pois decorrem diretamente da lei e vinculam a autoridade administrativa.

Quanto a alegação de confiscatoriedade, ela não tem base infraconstitucional. Sua base está na Constituição (art. 150, IV da CF), o que implica na Súmula CARF n. 2 (*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*).

E quanto possível divergência interpretativa, como discorrido acima, houve dolo, o que implica na qualificação. A simulação caracterizada fundamenta a aplicação da multa qualificada, nos termos da jurisprudência do CARF, que admite a qualificação quando há dissimulação da natureza remuneratória dos pagamentos.

Contudo, cabe aqui um ajuste no valor da multa qualificada, pois foi reduzida de 150% para 100%, nos casos de não verificada a reincidência do sujeito passivo. Nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN a lei nova retroage quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração. Portanto, deve-se aplicar a retroação disposta na Lei n. 9.430/96, art. 44, § 1º, VI, reduzindo o percentual da multa para 100%.

A multa qualificada foi reduzida de 150% para 100% pela Lei nº 9.430/1996, e não há reincidência no período, aplicando-se o art. 106, II, ‘c’, do CTN.

Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário e, no mérito, dou parcial provimento para reduzir a multa qualificada para 100%, ante a retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

Fernando Gomes Favacho