



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11070.721275/2015-68
ACÓRDÃO	2102-004.011 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AMVICA SAUDE SOCIEDADE SIMPLES LTDA - EPP
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

NULIDADE. REQUISITOS DO AUTO DE INFRAÇÃO. DESCRIÇÃO DOS FATOS. DISPOSIÇÃO LEGAL INFRINGIDA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade do auto de infração quando o ato administrativo se encontra revestido dos requisitos exigidos para o lançamento fiscal, possibilitando o pleno exercício do direito de defesa pelo contribuinte.

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. PROFISSIONAIS DE SAÚDE. MÉDICOS. NATUREZA JURÍDICA DOS VALORES PAGOS AOS SÓCIOS PARTICIPANTES. RELAÇÃO DE TRABALHO.

Demonstrada, com base na linguagem de provas, a irregularidade da sociedade em conta de participação, em que os pagamentos mensais feitos aos médicos, denominados de sócios participantes, a título de distribuição de resultados, consistem em rendimentos destinados a retribuir o trabalho prestado ao sócio ostensivo, os valores pagos estão sujeitos à incidência da contribuição previdenciária, na forma da legislação de regência.

MÉDICOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

Incide contribuição previdenciária patronal sobre a remuneração paga ou creditada aos médicos em decorrência do seu trabalho, na condição de segurados contribuintes individuais.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. FRAUDE. CONJUNTO PROBATÓRIO. COMPROVAÇÃO.

Mantém-se a multa de ofício qualificada quando caracterizado o caráter simulado da sociedade em conta de participação, em que sua finalidade é repassar, de maneira disfarçada, na forma de distribuição de

lucros/dividendos, a remuneração destinada a retribuir o trabalho prestado pelos médicos ao sócio ostensivo.

Os elementos de prova dos autos evidenciam a conduta dolosa de impedir ou retardar o conhecimento da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, através da modificação de suas características essenciais, o que se amolda à figura típica da fraude prevista na legislação de regência.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. LEI Nº 14.689, DE 2023. LIMITAÇÃO DA PENALIDADE AO PATAMAR DE 100%.

A multa de ofício qualificada aplicada no lançamento tributário deve seguir o princípio da retroatividade da legislação superveniente mais benéfica, que limitou o percentual a 100%.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar. No mérito, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para limitar a multa de ofício qualificada ao percentual de 100%, em face da legislação superveniente mais benéfica. Vencido o conselheiro Yendis Rodrigues Costa, que deu provimento em maior extensão para desqualificar a multa de ofício, reduzindo a penalidade ao percentual básico de 75%.

Assinado Digitalmente

Cleberson Alex Friess – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros José Marcio Bittes, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Yendis Rodrigues Costa, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade e Cleberson Alex Friess (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº 09-58.851, de 11/02/2016, prolatado pela 5^a Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em

Juiz de Fora (DRJ/JFA), cujo dispositivo considerou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo (fls. 1.847/1.861):

O acórdão está assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

ARGÜIÇÃO DE NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não se configura cerceamento do direito de defesa se o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação se encontraram plenamente assegurados.

DESCONSIDERAÇÃO DE NEGÓCIOS JURÍDICOS SIMULADOS. SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. NATUREZA JURÍDICA DOS VALORES PAGOS AOS SÓCIOS. PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE.

A fiscalização deve rejeitar o planejamento tributário, cabendo nova qualificação dos atos e fatos ocorridos, com base em sua substância, para a aplicação do dispositivo legal pertinente.

Demonstrado que as atividades e os negócios jurídicos desenvolvidos possuem aspectos diversos da realidade formal, onde os sócios participantes da conta participação prestavam serviços ao sócio ostensivo, os valores pagos por este em decorrência desses contratos devem ser classificados segundo a sua efetiva natureza jurídica, como remuneração por serviços prestados por contribuintes individuais da Previdência Social.

A simulação pode configurar-se quando as circunstâncias e evidências indicam a existência de negócios acobertando o verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária, os fatos devem prevalecer sobre a aparência que, formal ou documentalmente, possam oferecer, ficando a empresa autuada, na condição de efetiva beneficiária do trabalho dos segurados que lhe prestaram serviços, obrigada ao recolhimento das contribuições devidas.

MULTA. QUALIFICAÇÃO.

É cabível a aplicação de multa qualificada quando for demonstrado que o contribuinte agiu dolosamente para a prática das infrações apuradas, objetivando impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

MULTA. CONFISCO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

Impugnação Improcedente

Extrai-se do Relatório da Ação Fiscal que a autoridade tributária lavrou auto de infração para exigência de contribuição previdenciária patronal de 20% incidente sobre a remuneração de contribuintes individuais, acrescido da multa de ofício no percentual qualificado de 150%, relativamente às competências 01/2010 a 12/2012 (fls. 02/10 e 13/30).

A pessoa jurídica “Associação dos Médicos do Hospital São Vicente de Paulo de Cruz Alta - Sociedade Simples Ltda”, doravante AMVICA, foi criada em 09/07/2007 na forma de sociedade simples e optou pelo lucro presumido no período fiscalizado. Nos termos do seu contrato social, o objeto da sociedade é a 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 (fls. 1.555/1.564).

Em 01/10/2007, a AMVICA, na condição de sócio ostensivo, juntamente com 42 (quarenta e dois) médicos, denominados sócios participantes, constituíram uma sociedade em conta de participação (SCP), cuja finalidade foi a prestação de serviços médicos na área da saúde, com escopo no tratamento de pacientes, conveniados ou não, podendo associar-se ou firmar parcerias com clínicas ou outros médicos, visando o aprimoramento do atendimento médico (fls. 44/65).

A sociedade simples AMVICA, por meio da sociedade em conta de participação, firmou, em seu nome, contratos com hospitais, prefeituras e empresas para a prestação de serviços médicos por parte dos profissionais de saúde associados. Como sócia ostensiva, recebia os pagamentos pelos serviços realizados, ofereceria à tributação na sistemática aplicável às pessoas jurídicas e, posteriormente, transferia aos médicos os valores a título de distribuição de lucros, na proporção da remuneração dos seus serviços.

A partir dos fatos apurados, a autoridade lançadora concluiu que a constituição da sociedade em conta de participação, seguida do pagamento de lucros, configurava um negócio jurídico simulado para repassar, de forma disfarçada, a remuneração pelos serviços prestados ao sócio ostensivo.

Em consequência, o agente fiscal reclassificou os rendimentos recebidos pelos médicos, a título de distribuição de lucros aos sócios participantes, para rendimentos do trabalho, sem vínculo empregatício, decorrentes da prestação de serviços profissionais ao sócio ostensivo na qualidade de contribuintes individuais.

Para delimitar a base de cálculo do lançamento de ofício, a fiscalização considerou as planilhas apresentadas pela AMVICA com os valores pagos a título de distribuição de lucros, nos anos-calendário de 2010 a 2012. As bases de cálculo e a relação nominal dos profissionais de saúde, mês a mês, constam das planilhas anexas ao auto de infração (fls. 31/36).

Adicionalmente, a autoridade lançadora instruiu os autos com termos e elementos de prova colhidos durante a execução do procedimento (fls. 37/1.443).

Quanto à multa de ofício qualificada, com fundamento no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a autoridade fiscal afirma que as condutas adotadas pela AMVICA, como forma de dar aparência externa de realidade a um negócio jurídico simulado, se amoldam aos preceitos dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Ciente da lavratura do auto de infração, em 17/07/2015, a empresa autuada impugnou o lançamento fiscal no dia 18/08/2015 (fls. 1.472 e 1.485).

Em síntese, a impugnante apresentou os seguintes argumentos de fato e de direito para a improcedência do crédito tributário exigido no processo administrativo fiscal (fls. 1.485/1.552):

(i) o lançamento fiscal é nulo, por violação à legalidade e ao cerceamento do direito de defesa, haja vista a ausência de embasamento legal para exigência da contribuição previdenciária;

(ii) é direito do contribuinte organizar seus negócios dentro da lei e executar planejamento tributário legítimo para reformular o tipo jurídico societário, que resulte em lícita economia tributária;

(iii) sobre a distribuição de lucros não incide contribuição previdenciária patronal;

(iv) a constituição da sociedade em conta de participação se deu em conformidade com o Código Civil;

(v) a autoridade lançadora utilizou analogia proibida para exigir tributo, ampliando o campo de incidência; e

(vi) a conduta da sociedade se pautou na lei, sem existir fraude ou sonegação. Inexistiu ação fraudulenta praticada pela autuada que justifique a aplicação da multa de ofício qualificada, face à regularidade de contratos, balanços e demais documentos.

Intimada da decisão de piso em 18/02/2016, a pessoa jurídica protocolou recurso voluntário no dia 16/03/2016 (1.862/1.864).

Após breve relato dos fatos, a peça recursal pugna pela anulação ou, alternativamente, pela improcedência do lançamento de ofício, com base nos argumentos da peça impugnatória, em exercício de dialética recursal simples para infirmar os fundamentos da decisão de piso (fls. 1.865/1.891).

A Procuradoria da Fazenda Nacional não apresentou contrarrazões.

É o relatório, no que interessa ao feito.

VOTO

Conselheiro **Cleberson Alex Friess**, Relator

Juízo de Admissibilidade

Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Preliminar**Nulidade do lançamento**

Em preliminar, alega a recorrente a ausência de embasamento legal para a constituição do crédito tributário decorrente de incidência da contribuição previdenciária patronal sobre os valores recebidos pelos sócios participantes.

Sem razão.

Convém dizer, em primeiro lugar, que a recorrente faz alegação genérica de cerceamento de defesa, sem comprovar efetivamente o prejuízo. Não há nulidade sem prejuízo às partes.

A propósito, tal linha de interpretação predomina neste Tribunal Administrativo, conforme se extrai da ementa do Acórdão nº 9202-010.635, de 22/03/2023, proferido pela 2^a Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2000 a 30/03/2006

NORMAS PROCESSUAIS. VÍCIO NO LANÇAMENTO. CAPITULAÇÃO LEGAL. NULIDADE INEXISTENTE.

Não existe prejuízo à defesa ou nulidade do lançamento quando os fatos encontram-se devidamente descritos e documentados nos autos, permitindo a empresa o exercício do direito ao contraditório e a ampla defesa. A mera não indicação de dispositivo legal, quando desincumbiu-se a autoridade fiscal do ônus de demonstrar a ocorrência do fato gerador e das circunstâncias que ensejaram o lançamento fiscal não enseja a nulidade do lançamento.

No presente caso, o ato administrativo está revestido das formalidades legais, contendo o relatório fiscal e seus anexos os elementos imprescindíveis para a compreensão do lançamento fiscal, identificação da base de cálculo e o exercício do direito de defesa.

Com o fim de motivar o lançamento de ofício, a autoridade fiscal se referiu expressamente à natureza jurídica dos pagamentos de serviços médicos prestados pelas pessoas

físicas, em que ineficaz o negócio jurídico relativamente à Fazenda Pública quando não corresponda à realidade.

Nesse sentido, copio trechos do relatório fiscal (fls. 16/17):

3 - INEFICÁCIA DO NEGÓCIO JURÍDICO SIMULADO EM RELAÇÃO À FAZENDA PÚBLICA.

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

Assim, para enfrentar a existência de sociedade em conta de participação, a presente fiscalização não será fundamentada no sentido de impugnar a existência ou validade do negócio jurídico em razão do qual foi constituída a sociedade em conta de participação da qual seria a sócia ostensiva a AMVICA SAÚDE SOCIEDADE SIMPLES LTDA. Tampouco se cogita afastar os efeitos interpartes do negócio jurídico existente entre a AMVICA e os signatários do Instrumento de Constituição da SCP. O que se pretende é a mera ineficácia desses negócios jurídicos em relação à Fazenda Pública Federal. (...)

(...)

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

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

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

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Em face do exposto, os pagamentos de lucros efetuados pela AMVICA, na condição de sócia ostensiva da SCP aos sócios participantes desta, serão tomados em sua efetiva natureza jurídica, qual seja o pagamento de serviços médicos prestados por pessoas físicas e, como tal, sujeitos à contribuição previdenciária sobre a remuneração de serviços prestados pelos sócios participantes ao sócio ostensivo.

(...)

5- DO LANÇAMENTO

Constitui fato gerador das contribuições previdenciárias a remuneração paga aos segurados contribuintes individuais que prestaram serviços à SCP. Levando em consideração o fato de que os valores entregues pela presente fiscalizada aos sócios da conta de participação AMVICA SAÚDE não constituem distribuição de lucros, mas remuneração pelos serviços profissionais prestados, cabe apurar os valores passíveis de lançamento de ofício da contribuição previdenciária patronal.

(...)

O discurso de nulidade do auto de infração por violação ao princípio da legalidade e cerceamento de defesa se confunde com o próprio mérito do lançamento tributário, vinculado ao exame do conjunto probatório para avaliar se procede a infração tributária.

Não se trata de questão processual.

Longe disso, a empresa se insurge contra a legalidade da incidência de contribuição previdenciária sobre os valores a título de distribuição de dividendos (lucros) aos sócios participantes, proporcionais aos serviços efetivamente prestados, ao passo que a fiscalização, com base nos elementos de prova colhidos no procedimento fiscal, reclassificou os rendimentos como decorrentes do trabalho executado pelos médicos ao sócio ostensivo.

Rejeita-se, portanto, a preliminar de nulidade.

Mérito

Alega a recorrente que não há restrição legal, sobretudo com base nos dispositivos do Código Civil, a que sociedades em conta de participação possam ser constituídas com bens e serviços, havendo compatibilidade entre a prestação de serviços pelo sócio participante e o regime da sociedade em conta da participação.

Além do que defende a licitude do procedimento de reorganização societária, à luz da legislação em vigor, com o propósito de orientar os negócios de forma a acarretar economia, inclusive sobre o aspecto tributário.

Pois bem.

A sociedade em conta de participação se aproxima de uma parceria com mero fim de investimento, na qual o sócio ostensivo arrecada o capital dos demais sócios, denominados sócios participantes, administra e realiza o objeto social, em seu nome individual e sob exclusiva responsabilidade, obrigando-se perante terceiros. Posteriormente, com a apuração do resultado, descontados tributos e encargos, o lucro é distribuído aos sócios participantes.

Essa dinâmica é a que se extrai do art. 991 do Código Civil, veiculado pela Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002:

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.

A AMVICA, que figura na condição de sócio ostensivo, exerce como atividade a prestação de serviços na área de saúde, tratamento de pacientes, conveniados ou não, podendo associar-se, firmar parcerias como outros médicos ou clínicas para o bem estar pleno dos pacientes e clientes (fls.1.555/1.564).

Por sua vez, em sua substância, a atividade constitutiva do objeto social da sociedade em conta da participação é a mesma da AMVICA, organizada na forma de sociedade simples, conforme se verifica do Instrumento Contratual (fls. 44/65):

Cláusula Segunda

A sociedade terá prestação de serviços médicos na área da saúde, com escopo no tratamento de pacientes, conveniados ou não, podendo associar-se ou firmar parcerias com clínicas ou outros médicos, visando o aprimoramento do atendimento médico. A presente sociedade também buscará a congregação e o aprimoramento científico de seus associados, representando-os, quando solicitada e autorizada, junto aos Hospitais e na celebração de contratos de prestação de serviços profissionais.

Como premissa, a sociedade em conta de participação é criada para um objetivo específico e com prazo determinado. No entanto, tanto a sociedade em conta de participação quanto a AMVICA, sociedade simples, têm duração por tempo indeterminado, com sede no mesmo endereço (Cláusula Terceira, do Instrumento Contratual).

A AMVICA firmou contratos com instituições públicas e privadas, hospitais e planos de saúde para a prestação de serviços de atendimento médico, em diferentes especialidades, incluindo consultas, plantões, procedimentos de urgência, emergência e ambulatoriais e exames. Para a execução dos serviços, a contratada deveria disponibilizar especialistas da área médica, vinculados, para todos os fins, única e exclusivamente com a AMVICA, eximindo o contratante de qualquer responsabilidade (fls. 87/340).

Como se observa, a AMVICA era responsável pela formalização dos contratos de prestação de serviços, enquanto os médicos, sócios participantes, prestavam diretamente os serviços de atendimento médico.

A prestação de serviços médicos na área de saúde, executada por todos os sócios participantes, de forma individual, em diferentes especialidades, contraria que dispõe a lei civilista sobre o exercício do objeto social única e exclusivamente por seu sócio ostensivo.

Quando o Código Civil fala em exercício da atividade, trata de responsabilidade perante terceiros, na qual todo o relacionamento é realizado pelo sócio ostensivo, enquanto o sócio participante é um fornecedor de capital.

Em verdade, com base no modelo estrutural de negócio criado, a postura dos sócios participantes é igual ou mais ativa do que a do sócio ostensivo em relação ao objeto social da sociedade em conta de participação, em desconformidade com o Código Civil, conforme registrou a autoridade fiscal.

Apropriadamente fundamentou a decisão recorrida (fls. 1.855):

(...)

Nos autos, está exposto o modus operandi da SCP, ou seja, a AMVICA, na condição de sócia ostensiva da SCP, celebra os contratos com os clientes, emite as faturas, recolhe os tributos e assume a parte negocial perante terceiros. No entanto, os sócios participantes da sociedade em conta de participação atendem os pacientes beneficiários desses contratos celebrados pela AMVICA. Neste ponto, já pode ser constatado que o funcionamento da SCP está em desacordo com a natureza deste tipo de sociedade. Isto porque na sociedade em conta de participação o sócio participante poderá fiscalizar a administração dos negócios efetuados, porém, não lhe cabe tomar frente nas relações do sócio ostensivo perante terceiros.

(...)

O sucesso do empreendimento dependia, fundamentalmente, das atividades desenvolvidas pelos sócios participantes, e não pelo sócio ostensivo. Não há possibilidade de o sócio participante contribuir apenas com serviços, pelo singelo motivo de contradizer o conceito e alcance da sociedade em conta de participação.

Nesse particular, convém reproduzir os artigos 996, 997, inciso V, e 1.007 do Código Civil:

Art. 996. Aplica-se à sociedade em conta de participação, subsidiariamente e no que com ela for compatível, o disposto para a sociedade simples, e a sua liquidação rege-se pelas normas relativas à prestação de contas, na forma da lei processual.

(...)

Da Sociedade Simples

Seção I

Do Contrato Social

Art. 997. A sociedade constitui-se mediante contrato escrito, particular ou público, que, além de cláusulas estipuladas pelas partes, mencionará:

(...)

V - as prestações a que se obriga o sócio, cuja contribuição consista em serviços;

(...)

Art. 1.006. O sócio, cuja contribuição consista em serviços, não pode, salvo convenção em contrário, empregar-se em atividade estranha à sociedade, sob pena de ser privado de seus lucros e dela excluído.

Art. 1.007. Salvo estipulação em contrário, o sócio participa dos lucros e das perdas, na proporção das respectivas quotas, mas aquele, cuja contribuição consiste em serviços, somente participa dos lucros na proporção da média do valor das quotas.

(...)

Em que pese a aplicação subsidiária das disposições relativas à sociedade simples, os preceitos são inaplicáveis a fim de justificar, como advoga o apelo recursal, que, além de não impor vedação expressa, o Código Civil autoriza que os sócios possam efetivamente contribuir com serviços para a realização do objetivo social da sociedade em conta de participação:

De acordo com o texto da lei, é limitada a aplicação de regras da sociedade simples à sociedade em conta de participação, ou seja, em caráter subsidiário e somente no que com ela for compatível com o regime.

Não há que se cogitar de interpretação restritiva onde o próprio legislador estabeleceu contornos próprios a fim de caracterizar a sociedade não personificada, para a qual não se exige o registro dos atos constitutivos.

É da essência do regime da sociedade em conta de participação a exclusividade do exercício social pelo sócio ostensivo, inexistindo previsão para a contribuição dos sócios participantes na forma de serviços a terceiros. O sócio participante não executa atividade operacional, limita-se ao papel de investidor.

Aliás, o art. 994 do Código Civil classifica a contribuição do sócio participante como patrimônio com afetação específica, objeto de contabilização em separado para fins de distinção dos recursos do sócio ostensivo, o que reforça o caráter do patrimônio da sociedade formado de recursos materiais derivados de bens e aportes financeiros dos sócios:

Art. 994. A contribuição do sócio participante constitui, com a do sócio ostensivo, patrimônio especial, objeto da conta de participação relativa aos negócios sociais.

§ 1º A especialização patrimonial somente produz efeitos em relação aos sócios.

(...)

Outrossim, na sociedade em conta de participação, os valores pagos a título de distribuição de lucros devem remunerar o capital individualmente investido por cada um dos sócios participantes.

Como bem ressaltou a decisão recorrida, o recrutamento dos sócios participantes era formalizado por intermédio de aporte individual, através das quais os profissionais de saúde passavam a integrar a sociedade em conta de participação com a integralização em valores similares de R\$ 450,00 para o capital social.

A despeito do capital ínfimo, cujo valor, aliás, não representa aporte verdadeiro para a formação de um fundo social, recebiam valores mensais significativos, individualmente considerados, diferentes e variáveis em razão do número de plantões, horas trabalhadas ou número de atendimentos realizados, caracterizando retorno desproporcional ao montante investido (fls. 81/83).

A natureza de prestação de serviços vinculada à execução dos objetivos da sociedade simples é confirmada pela cláusula Vigésima Terceira do instrumento de constituição da sociedade em conta de participação, segundo o qual (fls. 59):

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.

Não há formação de lucro comum da sociedade em conta de participação, porque o sócio participante recebe os valores que correspondem exatamente aos seus serviços prestados aos beneficiários dos contratos firmados pela AMVICA.

Bem pontuou a decisão de piso que (fls. 1.855):

(...) o montante da remuneração do sócio participante depende, principalmente, de sua atuação no atendimento aos beneficiários dos contratos firmados, e não do seu investimento na SCP. Aliás, a autuada confirma que os rendimentos individuais dos sócios participantes decorrem de seus atendimentos profissionais aos beneficiários dos planos de saúde e de hospitais (atividade que não é do sócio ostensivo). Dessa forma, os valores pagos não correspondem a lucros.

(...)

O recebimento proporcional ao capital investido pelo sócio participante é elemento fundamental para diferenciar os seus integrantes e, sob o aspecto material, configurar uma sociedade em conta de participação. Não é o que ocorreu.

A fiscalização não adulterou, desconfigurou ou modificou a definição e o alcance do conceito de sociedade em conta de participação contido na lei civil, na medida em que a documentação é hábil para comprovar que a sociedade constituída não atende aos pressupostos legais exigidos para se caracterizar como tal.

Para fins da incidência de contribuição previdenciária, a lei outorga competência à fiscalização para desconsiderar atos que importem modificação do sujeito passivo ou da obrigação tributária que originariamente seria devida, hipótese em que a forma societária organizada para transmutar a relação jurídica efetivamente existente não gera efeitos tributários.

Em face da dissimulação do contrato de prestação de serviços, a competência para afastar a figura da sociedade despersonalizada, requalificar juridicamente os fatos e, por fim, constituir o crédito tributário em nome do tomador dos serviços retira seus fundamentos da legislação tributária e previdenciária, por força dos artigos 118, 123, 142 e 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

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

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

(...)

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.

(...)

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

(...)

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

(...)

Uma vez configurado o fato gerador definido em lei, emerge a competência da fiscalização para lançar os tributos correspondentes aos fatos jurídicos, aliás, sob pena de responsabilidade funcional.

É intrínseco às prerrogativas da autoridade tributária, bem como da própria essência da atividade fiscalizatória, não ficar restrito aos aspectos formais dos atos e fatos, devendo efetuar o lançamento de ofício quando identificada a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária.

O escopo da avaliação da legalidade do ato de lançamento de ofício se limita à ineficácia do negócio jurídico em relação ao Fisco Federal, conforme esclareceu a autoridade autuante. No processo administrativo fiscal, não se avança na validade ou invalidade da sociedade em conta da participação para produzir efeitos no âmbito das relações individuais patrimoniais de direito privado, por ausência de competência legal para esse juízo.

Ao mesmo tempo, não se mostra relevante, do ponto de vista tributário, se os profissionais de saúde anuíram de forma consciente em aderir aos termos do contrato de constituição da sociedade em conta de participação, uma vez que não tinham interesse em firmar contrato de prestação de serviços com a recorrente.

O apelo recursal reclama que a pretensão do lançamento fiscal é exigir que o contribuinte realize as suas operações de forma a pagar mais tributo, ignorando o direito de livre organização do particular em busca da redução fiscal mediante planejamento tributário lícito.

Trata-se de interpretação precipitada. É verdade que em face das recentes manifestações do Supremo Tribunal Federal (STF), com fundamento nos princípios constitucionais da livre iniciativa e da livre concorrência, não há dúvidas sobre a validade das diferentes formas de divisão do trabalho e a liberdade de organização produtiva dos cidadãos.¹

Impõe-se privilegiar a liberdade das pessoas para definir as escolhas dos modelos de negócio da atividade laboral que melhor atendam a seus anseios, inclusive no que tange à redução do pagamento de tributos, desde que os fatos correspondam à realidade.

É dizer, não há proibição para que uma sociedade, inclusive em conta de participação, possa remunerar os sócios por meio de distribuição de lucros, contanto que a natureza jurídica dos pagamentos configure participação nos resultados.

No caso em apreço, o propósito foi a prestação de serviços remunerados à pessoa jurídica AMVICA, e não a constituição de um tipo societário despersonalizado, na forma de sociedade em conta de participação, que se caracteriza pela conjugação de recursos materiais para a realização do objeto social.

¹ Recurso Extraordinário (RE) nº 958.252/MG, julgado na sistemática da repercussão geral (Tema 725/STF), e Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) nº 324.

A AMVICA é uma empresa médica, constituída em 09/07/2007 na forma de sociedade simples limitada. Menos de três meses, no dia 01/10/2007, constituiu formalmente a sociedade em conta de participação, na condição de sócia ostensiva, com os médicos integrantes do corpo clínico. Os objetos sociais de ambas são semelhantes, idênticos em sua essência.

Segundo as provas dos autos, a AMVICA deixou de escrutar e apurar em separado os resultados da sociedade em conta de participação, tampouco utilizou nos documentos de arrecadação a expressão “SCP” para distinguir suas operações daquelas da sociedade em conta de participação, nos anos-calendário de 2010 a 2012 (Cláusulas Décima Nona e Vigésima Segunda, do Instrumento Contratual).

Em seu recurso voluntário, a justificativa da recorrente é que não possuía outras fontes de renda e, sendo assim, desnecessária a distinção para fins contábeis e tributários das operações separadas.

Tal explicação reforça o artificialismo de constituir uma sociedade em conta de participação para realização do mesmo objeto social, inclusive com a mesma denominação social da sócia ostensiva (Cláusula Primeira, do Instrumento Contratual).

Ao contrário do que afirma a recorrente, os médicos figurarem como sócios participantes não equivale à mesma situação de integrarem o quadro social da recorrente na condição de quotistas de sociedade simples limitada.

As alterações contratuais da sociedade simples ou empresária devem ser levadas a registro em cartório ou Junta Comercial, reduzindo a flexibilidade no ingresso e retirada de sócios, além de envolver custos.

Diferentemente, o contrato da sociedade em conta de participação dispensa o registro público, razão pela qual o tipo societário facilita a entrada e saída do sócio participante. Na prática, o ingresso ou retirada de sócio ocorre de maneira informal e ágil, sem necessidade de alteração contratual, exatamente a dinâmica pretendida pela AMVICA quando da admissão e dispensa de médicos, na condição de prestadores de serviços na área de saúde, para execução dos inúmeros contratos firmados com terceiros.

Aliás, a autoridade fiscal identificou uma dezena de médicos que prestaram serviços em nome da AMVICA, recebendo pagamentos, e não fizeram parte da listagem de sócios participantes do instrumento de constituição, cujo ingresso na sociedade em conta de participação se deu posteriormente sem alteração formal dos participantes ou aprovação de nomes em assembleia (fls. 25/26).

Mesmo a sociedade simples de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentadas não está livre da obrigação de discriminar,

através da escrituração contábil, a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social, paga ou devida aos sócios.²

Os demonstrativos apresentados pela AMVICA, referentes aos lucros distribuídos aos participantes da sociedade em conta em participação, indicam uma frequência mensal de pagamento, em função da produtividade do prestador de serviços, não obstante a apuração trimestral dos resultados pela sociedade com base na sistemática do lucro presumido. A sistemática de pagamentos, mês a mês, restou confirmada na escrituração contábil, através do grupo de contas nº 1.1.3.04, conforme registrou a autoridade fiscalizadora (fls. 24/25 e 31/34).

Além disso, a fiscalização identificou a falta de registro contábil da taxa administrativa em todo o período fiscalizado. Embora o apelo recursal declare que, apesar de não contabilizado, o valor da taxa de administração sempre foi descontado dos sócios participantes, realizando-se o pagamento de dividendos líquidos a que tinham direito, efetivamente a recorrente não juntou ao processo administrativo prova documental para validar a afirmação (Cláusula Décima Segunda, do Instrumento Contratual).

Ainda se constatou que as únicas duas atas de assembleia geral apresentadas pela pessoa jurídica, referentes a eventos registrados nos anos de 2009 a 2011, nada se referem à sociedade em conta de participação, como entidade distinta da sócia ostensiva, indício claro da existência da sociedade não personificada tão somente no plano formal (fls. 335/338).

Em verdade, as decisões societárias e os pagamentos aos médicos, proporcionais à mão de obra prestada pelo sócio na consecução dos objetivos da sociedade em conta de participação, eram definidos exclusivamente pelos seus administradores, os respectivos sócios da AMVICA, sociedade simples.³

Cláusula Quinta

A Administração da sociedade será exercida pela sócia ostensiva **AMVICA, SOCIEDADE SIMPLES LTDA.**, nas pessoas de seus respectivos sócios, assim devidamente listados:

Dr. João Carlos Donadussi

1) Diretor Presidente — Dr. João Carlos Donadussi

2) Diretor Financeiro — Dr. Christian° Werlang

3) Diretor Administrativo — Dr. Gabino Faccin de Miranda

A propósito, como condição para ingresso e permanência na sociedade em conta de participação, o médico deveria obter parecer favorável da maioria dos sócios diretores da sociedade simples (Cláusula Vigésima Quarta, alínea “d”, do Instrumento Contratual).

² Art. 201, § 5º, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999.

³ Ver contrato social da AMVICA Saúde Sociedade Simples Ltda (fls. 1.555/1.564).

Enfim, uma vez avaliados em conjunto, os elementos de prova são sérios e convergentes no sentido de que a sociedade em conta de participação se confundia com a sociedade simples AMVICA, sócia ostensiva, demonstrando, desde o início, que o objetivo da formação da sociedade despersonalizada consistia em remunerar os médicos pelos serviços prestados, camouflada de distribuição de lucros.

Em outras palavras, a criação da sociedade em conta de participação se destinou à contratação de médicos e viabilizar o pagamento de remuneração pelo trabalho, decorrente dos contratos com hospitais, órgão públicos e sociedades empresariais, na proporção da mão de obra prestada pelos profissionais na execução dos serviços de atendimento na área de saúde, repassando o resultado em forma disfarçada de lucro/dividendo ao sócio participante.

Diante das distorções na forma societária, os pagamentos feitos pela empresa recorrente aos denominados sócios participantes, a título de distribuição de resultados, consistem em rendimentos destinados a retribuir o trabalho prestado pelos profissionais de saúde, ficando sujeitos à incidência da contribuição previdenciária, na forma da legislação de regência.

Ausente a prova da subordinação, a prestação de serviços remunerados realizados por pessoa física, de forma personalíssima, habitual ou não, na condição de contribuinte individual, constitui fato gerador da obrigação previdenciária, sujeitando-se o tomador dos serviços ao recolhimento da contribuição previdenciária à alíquota de 20%, nos termos do art. 12, inciso V, c/c art. 22, inciso III, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991:

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

(...)

V - como contribuinte individual:

(...)

g) quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego;

h) a pessoa física que exerce, por conta própria, atividade econômica de natureza urbana, com fins lucrativos ou não;

(...)

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

(...)

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços;

(...)

Quanto à multa qualificada, extrai-se do Relatório Fiscal que a fiscalização considerou comprovado o intuito de fraude, em virtude dos atos simulados, motivo pelo qual fez incidir a multa qualificada de 150%, com base no art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, na redação vigente à época dos fatos:

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.

(...)

Justificou a autoridade lançadora (fls. 28/29):

6 - DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

No curso do procedimento fiscal, foram constatados os fatos detalhadamente descritos neste relatório, os quais ocorreram no âmbito das operações da pessoa jurídica AMVICA SAÚDE SOCIEDADE SIMPLES LTDA.

Mostrou-se evidente que a celebração do negócio jurídico simulado, conjugado com a prestação de informações incorretas às autoridades fazendárias, por meio das GFIPs - Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social, constituíram meio adequado e condição efetivamente imprescindível para viabilizar a supressão da contribuição previdenciária de modo que, em tese, ficou caracterizado, em sua forma consumada, o crime contra a ordem tributária previsto na Lei 8.137/90, artigo 10, inciso II.

Por pertinente, cabe observar que, como forma de dar aparência externa de realidade ao negócio jurídico simulado, as GFIPs apresentados pela AMVICA SAÚDE SOCIEDADE SIMPLES LTQA foram coadunadas com os objetivos pretendidos pelos agentes simuladores, de modo que, nelas, não foram consignados os valores contribuição previdenciária patronal que deixou de ser declarada em face dos atos simulados.

No que tange à qualificação da multa de ofício em 150%, evidente que as condutas adotadas pelos administradores da AMVICA SAÚDE se amoldam aos preceitos dos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64, em virtude dos atos simulados.

(...)

A seu turno, o recurso voluntário assevera que a recorrente jamais agiu com intuito doloso ou fraudulento, tendo realizado um planejamento todo ele feito às claras, sem nenhum propósito de esconder a realidade dos fatos.

Pois bem.

Na hipótese de qualificação da multa de ofício, a produção probatória pela fiscalização é tarefa indeclinável, necessária à demonstração do preenchimento dos requisitos estipulados em lei.

Neste processo, com base no conjunto probatório como um todo, detalhado linhas atrás neste voto, há conduta material bastante para justificar a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Tal como concluiu o acórdão recorrido (fls. 1.860):

(...)

No presente caso, todo o conjunto probatório, relatado pela fiscalização - ancorado em elementos e evidências robustas, repita-se, não de forma isolada, mas dentro de um contexto abrangente e coeso, leva à convicção de que a realidade fática essencial das atividades realizadas pela autuada foi modificada artificialmente. E tal artifício teve como propósito oferecer validade jurídica e formal a uma disposição negocial exclusivamente concebida e destinada a obter vantagens fiscais indevidas.

(...)

Com efeito, o conjunto probatório converge para o firme propósito de criação da sociedade em conta de participação, logo após a constituição formal da sociedade simples, a fim de ocultar o pagamento de remuneração pelo trabalho aos médicos contratados, na forma de distribuição de lucros.

A conduta do contribuinte autuado não equivale ao cometimento de erros, ou mera omissão de rendimentos, por si só. Ao contrário, configura um negócio jurídico simulado para repassar, de maneira disfarçada, a remuneração destinada a retribuir o trabalho prestado pelos profissionais de saúde.

Além de a empresa autuada agir em contrariedade com os dispositivos do Código Civil, as atividades da sociedade não personalizada, criada com prazo de duração indeterminado, representam a própria atividade econômica da sociedade simples para produzir os serviços de atendimento médico, como forma de cumprir os diversos contratos firmados com instituições públicas e privadas na área de atendimento à saúde. Não há qualquer separação.

Trata-se de ação concreta, consciente dos seus efeitos jurídicos, com o nítido propósito de evitar ou retardar o conhecimento da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, através da modificação de suas características

essenciais, sobretudo o aspecto material, o que se amolda à figura típica da fraude, conforme art. 72, da Lei nº 4.502, de 1964:

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 impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Impõe-se a qualificação de penalidade quando o contribuinte age de maneira desleal com a administração tributária.

Apesar de manter a multa de ofício qualificada, é dever do ofício o órgão julgador limitar o seu percentual ao patamar de 100%, em razão da retroatividade da legislação superveniente mais benéfica, nos termos do art. 8º da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que alterou o art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996 (art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional - CTN).

Conclusão

Ante o exposto, REJEITO a preliminar e, no mérito, DOU PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário para limitar o percentual da multa de ofício qualificada a 100%, em face da legislação superveniente mais benéfica.

Assinado Digitalmente

Cleberson Alex Friess