



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 11080.723457/2010-40
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2102-002.135 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de junho de 2012
Matéria IRRF
Recorrente AMEMD SAÚDE SOCIEDADE SIMPLES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não pode ser acolhida preliminar de nulidade, por suposta falta de indicação do diploma legal infringido, com fundamento no inciso IV do art. 10 do decreto n.º 70.235/72, quando minuciosamente, o lançamento descreve as razões e fatos que considera infrações à legislação fiscal, dando conhecimento da sua origem e permitindo ao contribuinte a ampla defesa.

REALIZAÇÃO DE PERÍCIA. DESNECESSIDADE.

O lançamento fiscal bem coloca a questão, e sobre ela, em todas as fases do processo, foi assegurada oportunidade de contestação pela Recorrente. Os valores pagos, diferenciando aqueles efetuados a pessoas físicas e jurídicas, assim como a existência da SCP constituem pontos que estão amplamente contestados, com elementos suficientes nos autos, não vislumbrando com isto, razões para a realização de perícia.

DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DO PRAZO DO ART. 173, I DO CTN.

Não prospera alegação do Recorrente, favorável à aplicação do prazo decadencial previsto no par. 4º do art. 150 do CTN, em função de eventual recolhimento de imposto de renda pelas pessoas físicas, apurado em suas respectivas DIRPF, não só em função da falta de comprovação do mesmo, assim como, notadamente, pelo fato de não ser objeto do lançamento.

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. SIMULAÇÃO.

No direito tributário, o conteúdo prevalece sobre a forma. Se o conteúdo fático não guarda qualquer simetria com a relação societária que se tentou desenhar, é caso de simulação. 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. Presente a simulação, é devida a multa agravada, em percentual de 150%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar as preliminares e não reconhecer o pedido decadencial. Nas demais questões de mérito, por maioria de votos, em NEGAR provimento ao recurso, mantendo a exação fiscal. Vencido o Conselheiro Atilio Pitarelli (relator), que dava provimento ao recurso nas demais questões de mérito, cancelando o lançamento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos André Rodrigues Pereira Lima.

Assinado digitalmente

JOSE RAIMUNDO TOSTA SANTOS

Presidente na data da formalização

Assinado digitalmente

ATILIO PITARELLI

Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Atilio Pitarelli, Carlos André Rodrigues Pereira Lima, Giovanni Christian Nunes Campos, Nubia Matos Moura, Rubens Maurício Carvalho e Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário face decisão da 5ª Turma da DRJ/POA, de 18 de abril de 2.011 (fls. 1885 a 1926), que por unanimidade de votos julgou improcedente a impugnação apresentada pelo Recorrente, mantendo a exigência fiscal no valor total de R\$ 4.655.783,57, sendo R\$ 4.421.512,90 a título de multa e R\$ 234.270,67 de juros isolados.

O procedimento que originou este processo iniciou-se em 14/01/2.010, quando a Recorrente, localizada no município de Porto Alegre- RS foi intimada através dos Termos de Início de Ação Fiscal a apresentar várias informações, livros e documentos neles relacionados, que após pedido de dilação de prazo para cumprimento, foram gradativamente atendidos, a partir de 12/03/2010. Após novas solicitações de documentos, atendidas pelo Recorrente, foi lavrado Auto de Infração em 31/08/2010, onde constam dois itens, sendo o primeiro, de Multas Isoladas, pela falta de retenção ou recolhimento do IRRF, mencionando para cada mês o valor respectivo, de 31 de janeiro de 2005 a 31/12/2009, e no item 002 – Juros Isolados, em função da falta/atraso na retenção ou recolhimento do IRRF, também constando, a exemplo do item anterior, os valores mensais daqueles períodos (fls. 1625/1.634), dele fazendo parte minucioso Termo de Verificação Fiscal, constante às fls. 1.637/1.668.

A multa descrita no auto de infração está fundamentada no art. 9º da lei n.º 10.426/2002 e os juros no par. 3º, art. 61 da lei n.º 9.430/96.

Fazendo um breve resumo da origem do Auto de Infração, constante do Termo de Verificação Fiscal, onde os fatos estão pormenorizadamente colocados, a autuada é originária da Associação dos Médicos do Hospital Mãe de Deus, sem fins lucrativos até 11/10/2002, quando passou a atuar como uma sociedade de médicos com fins econômicos e responsabilidade limitada ao capital social, a princípio, com o nome de AMEMB SAÚDE LTDA., e posteriormente, face à introdução do Código Civil vigente, a partir do ano de 2.002, passou à denominação atual, que é AMEMB SAÚDE SOCIEDADE SIMPLES LTDA.

Consta ainda no Auto de Infração (fl. 1638), que em 2.003, “visando lesar os interesses da Fazenda Nacional”, a autuada celebrou um “negócio jurídico simulado”, com a constituição de uma empresa sob o regime de conta de participação, denominada AMEMB SAÚDE HMD, onde ela ocupava a posição de sócia ostensiva, e na de sócios participantes, os mesmos médicos e pessoas jurídicas prestadoras dos serviços que antes integravam o quadro de associados da ASSOCIAÇÃO DOS MÉDICOS MÃE DE DEUS, inicialmente referida.

Uma vez constituída a sociedade em conta de participação, a Recorrente, na condição de sócia ostensiva passou a celebrar contratos para a prestação de serviços médicos com diversas instituições que administravam planos de saúde, recebendo em contrapartida, a remuneração pelos mesmos, que eram prestados por pessoas físicas ou mesmo através de profissionais que constituíram pessoas jurídicas, sócios participantes, que atendiam os clientes/conveniados dos planos de saúde, angariados pela sócia ostensiva.

Então, estes eram sempre os mesmos sócios participantes da conta de participação onde a Recorrente figurava como sócia ostensiva, que recolhia os tributos sobre os valores recebidos, efetuava a retenção de uma taxa administrativa para então, pagar diretamente aos sócios participantes da sociedade em conta de participação, na proporção em que os atendimentos eram por eles efetuados, porém, não a título de remuneração pelos serviços à Recorrente, mas sim, como distribuição de lucros decorrentes da sociedade em conta de participação.

Conforme consta na fl. 1639, a acusação decorre da interpretação do autuante, de que houve simulação com a constituição da sociedade em conta de participação levada a efeito pela Recorrente em comunhão de interesses com os médicos e pessoas jurídicas que lhe prestavam serviços, e teve por finalidade:

Resgatar os médicos e pessoas jurídicas prestadoras de serviços médicos que, antes, eram associados da ASSOCIAÇÃO DOS MÉDICOS DO HOSPITAL MÃE DE DEUS, mas que após a alteração da natureza jurídica daquela entidade, não passaram a compor o quadro de sócios da AMEMB SAÚDE SOCIEDADE SIMPLES LTDA;

Proporcionar a supressão do imposto de renda na fonte incidente no pagamento de serviços prestados por profissionais médicos e por pessoas jurídicas prestadoras de serviços médicos, bem como fazer com que esses valores ingressassem na declaração de imposto de renda dos beneficiários como rendimento isento;

Proporcionar aos sócios da conta de participação a atuação profissional desvinculada da sociedade limitada (eles não admitiam compor o quadro de sócios desta pessoa jurídica para evitar qualquer forma de comprometimento patrimonial em razão de responsabilidade civil decorrente de erro médico praticado pelos demais sócios).

Por estas razões, foi desconsiderada a natureza dos pagamentos efetuados pela sociedade em conta de participação como distribuição de lucros, e sim, como retribuição aos serviços médicos prestados à Recorrente, passando a tratá-los de honorários, sujeitos portanto, quer na condição de pessoas físicas ou jurídicas, de prestadores de serviços, cujos valores pagos são normalmente tributáveis ao imposto de renda na fonte.

Apuradas as bases de cálculo a que estariam sujeitos os pagamentos efetuados, sobre eles foram aplicados, às pessoas físicas, os percentuais previstos na tabela progressiva mensal, com base nos arts. 620, 628, 629, 641, 674 e 675, cuja responsabilidade pela retenção e pagamento consta do art. 717, todos do RIR.

Sobre os pagamentos às pessoas jurídicas, conforme prescrito nos arts. 647 e 648 do RIR, sobre eles aplicado o percentual de 1,5%, cuja responsabilidade pela retenção e pagamento também é tratada no art. 717 deste diploma legal.

Foi também aplicada multa de ofício qualificada no percentual de 150%, por entender a autoridade fiscal autuante que a conduta da Recorrente seria dolosa, tipificadas nos arts. 71 e 73 da lei n.º 4.502/64.

Notificada da lavratura do Auto de Infração, tempestivamente, a Recorrente apresentou impugnação em 1º de outubro de 2010, que após transcrição do Termo de Verificação Fiscal está assim resumida na decisão recorrida:

A autuada, por meio de seu advogado (procuração à fls. 1.720), impugnou os lançamentos (fls. 1.671/1.718) com os documentos de fls. 1.719/1.875, alegando, em síntese, sob os seguintes títulos/subtítulos, o seguinte:

Procuradores: Koch & Koch Knijnik Advogados

I – Histórico da AMEMD e da criação da SCP Sob este título, a defesa apresenta um histórico da Associação dos Médicos do Hospital Mãe de Deus (Associação), onde consta a finalidade, objetivos e atividades exercidas. Posteriormente, em decorrência de suas práticas empresariais, foi deliberada a sua transformação em sociedade simples de responsabilidade limitada, cuja denominação atual é AMEMD Saúde Sociedade Simples Ltda (AMEMD).

Também descreve a criação da AMEMD SAÚDE HMD – Sociedade em Conta de Participação (SCP), seus sócios e objetivos.

Acrescenta que o contrato estabelece que os sócios participantes podem assumir obrigações em nome individual e em seu próprio endereço, além de responderem individualmente por erro médico e qualquer responsabilidade civil ou criminal decorrente de seus atos profissionais. Registra também que, apesar de todos os sócios possuírem o mesmo número de quotas, o contrato da SCP prevê a distribuição desproporcional do resultado, calculado com base na receita proporcionada por cada sócio, independentemente de sua contribuição para o patrimônio especial da SCP, e que é creditado ao sócio como distribuição de lucros da SCP.

II – O lançamento fiscal Sobre esse assunto a defesa descreve as principais conclusões do fisco que determinaram a lavratura do

auto de infração, concluindo que as divergências apontadas são contrárias à lei e procedidas por inadvertência do ente fiscalizador.

III – Preliminar de nulidade do auto de lançamento Depois de transcrever os arts. 142 do CTN e 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, a defesa reclama que a autuação não observou o disposto no art. 10, IV, c/c, inciso III do art. 11 do citado decreto, porquanto a constituição da SCP e a distribuição de resultados aos seus participantes, não infringe qualquer disposição de lei tributária ou civil, sendo ilação do fisco a ocorrência de simulação na constituição dessa SCP.

Transcrevendo entendimentos da doutrina e jurisprudência sobre o tema, a defesa registra que o lançamento é um ato essencialmente formal, não admitindo erros, omissões e supressões de etapas, tornando-se nulo ou anulável quando isso acontece.

Dessa forma, aponta que não havendo fundamentação jurídica para embasar a descaracterização da SCP denota excessiva carga de discricionariedade do ente tributante, seguida de infundada atribuição de simulação, que não vieram acompanhadas de fundamento jurídico.

IV – O direito Além da preliminar de nulidade do auto de infração, entende que por razões de direito a exação não merece prosperar, pelas seguintes razões:

1. Da sociedade em conta de participação Depois de transcrever o art. 981 do Código Civil (CC) e descrever a organização e funcionamento da SCP, a defesa conclui que, se o sócio participante exercer o objeto social dessa sociedade, simplesmente assume o risco de ter sobre si os efeitos do art. 993, § único, do CC, mas em nada contribui para a “suposta desconsideração” da sociedade.

Em outras palavras, expõe apenas a si, não a sociedade. Em apoio a suas alegações, juntou parecer de juristas sobre o tema (doc. 06).

2. Desconsideração dos efeitos da SCP pelo Fisco Diz a impugnante que, na SCP em questão, era a AMEMD, na qualidade de sócia ostensiva, que contratava com os planos de saúde, emitia faturas e notas fiscais, recolhia os tributos devidos e assumia toda a parte negocial perante terceiros. Entretanto, o atendimento aos pacientes, simples beneficiários dos planos de saúde (contratantes), era realizado pelos sócios participantes da SCP.

Dessa forma, não há razão para descaracterizar a SCP por tais práticas, na medida em que não é vedada a prestação de serviços pelos sócios participantes, sendo apenas estes responsáveis solidários pelo cumprimento das obrigações assumidas pela AMEMD com terceiros em nome da SCP quando exercem, em nome próprio, a atividade objeto da SCP.

Observa que os sócios participantes não realizavam o objeto da SCP – a atividade é unicamente o atendimento do beneficiário de plano de saúde. Por outro lado, o objeto da SCP não era o atendimento a pacientes, mas apenas congregar os interesses dos médicos associados em suas relações com hospitais e planos de saúde.

Dessa forma, citando doutrina, a defesa reclama que a RFB não pode descaracterizar a SCP e tratar a operação como uma simulação.

A impugnante também alega que não prospera o entendimento do fisco sobre a inexistência de affectio societatis entre os sócios ostensivo e participantes, pois o objeto da SCP está em sintonia com o exato conceito de SCP, segundo J. X. Carvalho de Mendonça:

“trabalhando um, alguns ou todos os associados em seu nome individual para lucro comum”.

Observa que o fundamental para esta autuação fiscal é o fato de os médicos associados receberem, por meio da SCP, rendimentos decorrentes do atendimento aos beneficiários dos planos de saúde e hospitais (atividade do sócio participante, não da SCP), viabilizados pelos contratos firmados pelo sócio ostensivo em nome da SCP, e não rendimentos decorrentes de esforços próprios engendrados na ampliação dos negócios firmados pela SCP (atividade do sócio ostensivo e da SCP).

Acrescenta, ainda, que não há fundamento fático para a alegação da fiscalização de que a SCP estaria desnaturada por violação ao art. 991 do CC, vez que não há provas no Termo de Constatação Fiscal de que os sócios participantes teriam contribuído pessoalmente para ampliar a celebração de contratos de prestação de serviços médicos, quando agiriam, então, como sócios ostensivos no exercício da atividade social da SCP.

Ademais, diz a defesa, desconsiderar a forma de constituição de sociedade em conta de participação é afastar, em última análise, as leis, normas e princípios que a regem.

Acrescenta que o STF não mais aceita o afastamento da aplicação da lei impositiva, nos termos enunciados na Súmula Vinculante nº 10. Transcreve ementa de julgado sobre o tema.

Continuando, a defesa questiona o outro argumento utilizado pelo Fisco para descaracterizar a SCP que a distribuição dos resultados era feita de forma desproporcional à contribuição de cada sócio à formação do patrimônio da SCP. Alega que não pode ser aceito, pois há amparo no art. 1007 do CC.

A defesa também se refere à nova normatização introduzida pelo NCC, que além de ampliar o conceito de sociedade, de empresário, permitiu que a contribuição para o negócio, além da contribuição financeira feita pelos sócios para o patrimônio especial, no acervo SCP, se dê, por força da aplicação subsidiária das regras da sociedade simples (art. 996 NCC),

através da contribuição em serviços feita pelos sócios (art. 997, V do NCC).

Na sequência, citando dispositivos legais, alega que os lucros ou dividendos, quando pagos ou creditados, estão isentos do imposto de renda.

Novamente, a defesa trata da questão que envolve o affectio societatis na atuação entre a impugnante, a SCP e seus sócios. Diz que não há como negar a existência de um objetivo comum entre os sócios participantes e a AMEMD, ressaltando que, na origem, os sócios participantes da SCP estavam congregados em uma associação sem fins lucrativos, já demonstrando a intenção clara de atividade comum, conjunta e consensual, nítido traço de sociedade.

Destaca que o fato de os sócios participantes terem supostamente outorgado "procurações sem objeto definido" para o sócio ostensivo constituir a SCP revela nítida congruência de interesses entre estes, evidenciando a presença do affectio societatis.

Acrescenta que, se existisse somente uma sociedade de fato, a tributação se daria como outra pessoa jurídica.

Ao final desse tópico, conclui que está demonstrada nos autos a efetiva existência da sociedade.

3. Da simulação Diz a defesa que a RFB presumiu que haveria uma subcontratação dos médicos pela AMEMD para que estes executassem o objeto dos contratos firmados em nome desta com os planos de saúde e o Hospital, razão pela qual os valores pagos aos sócios participantes da SCP seriam rendimentos tributáveis pela prestação de serviços a pessoa jurídica (AMEMD).

Na sequência, depois de transcrever o art. 167 do CC e entendimentos da doutrina sobre o assunto em destaque, a defesa alega que com a constituição da SCP, não ocorreu a ocultação de nenhum traço da relação jurídica entre as partes: a SCP expande os negócios, com contratos, associações, parcerias, na qualidade de sócia ostensiva, e os médicos, então sócios participantes, prestam os serviços em nome próprio diretamente aos pacientes.

Registra que o simples fato de os sócios da SCP prestarem serviços não descaracteriza a natureza da sociedade e a sua constituição, após a transformação da Associação em AMEMD, ocorreu em respeito à legislação tributária.

Acrescenta que perde força a imputação de simulação descrita nos autos, pois é possível verificar claramente a existência de motivação suficiente para a organização das atividades da AMEMD e dos médicos associados da forma em que "engendrada" (SCP) sem que o único objetivo fosse não tributar

sobre os pagamentos efetuados. Assim, havendo motivo justo, não há simulação.

O suposto dolo para evitar a lei tributária não está presente, pois a maioria dos pagamentos efetuados aos sócios participantes, aproximadamente 80%, está abaixo do limite de isenção do IR. Consigna que não seria plausível que constituíssem uma SCP com o objetivo de simular uma situação jurídica para que 20% de todos os recebimentos não fossem tributados.

A defesa também discorda da aplicação da multa sobre valores que estão abaixo dos valores mínimos de isenção, de acordo com o art. 724 do RIR/99.

Ao final, a defesa destaca que todos os atos realizados pelas partes observam a legislação vigente, não havendo qualquer discordância entre a vontade e declaração. “Os efeitos jurídicos do negócio realizado correspondem ao pretendido e ao formalizado pelas partes”.

4. Da multa qualificada A defesa inicia a contestação desta exigência, alegando que basta a intenção do contribuinte de reduzir a carga fiscal para que o negócio seja desconsiderado e represente dolo, justificando a aplicação da multa de ofício.

Contudo, diz a impugnante, não há dolo nos atos praticados e não houve nenhuma conduta para reduzir a carga fiscal, pois toda a forma de exercício de suas atividades foi mantida tal qual antes da constituição da SCP.

Depois de transcrever ementas de acórdãos do CARF sobre esta questão, diz que a multa de 150% sobre o valor corrigido além de inviabilizar qualquer tipo de pagamento, chega a um verdadeiro confisco, que é vedado pela Constituição Federal. Em apoio a esses argumentos estão transcritos entendimentos da doutrina e ementas de julgados.

Ao final, a defesa alega que ainda que seja mantido o lançamento, o que admite somente para argumentar, impõe-se a redução da multa em decorrência do princípio in dubio contra fiscum.

5. Decadência A impugnante defende que sobre as exigências relativas aos meses de janeiro, fevereiro, março, abril, maio, junho, julho e agosto de 2005 deve ser reconhecida a decadência, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN. Em amparo a esses argumentos, estão transcritos entendimentos da doutrina e ementas de acórdãos do CARF.

Acrescenta que a existência ou não do pagamento é irrelevante para fins de aplicação do prazo decadencial previsto no referido dispositivo legal, da mesma forma consoante entendimentos da jurisprudência administrativa da RFB e publicações sobre o tema.

6. Conclusões A defesa conclui o seguinte:

os argumentos em que se fundou a RFB para desconsiderar os efeitos fiscais da SCP são totalmente improcedentes, na medida em que a única consequência da suposta prestação de serviços pelo sócio participante seria a sua responsabilidade solidária perante terceiros, assim como também não é vedada a distribuição desproporcional dos resultados obtidos pela SCP em relação ao capital investido;

também não houve ato dissimulado praticado pelas partes, pois a vontade real correspondente perfeitamente à vontade formalizada nos atos de constituição da SCP;

desde a transformação da ASSOCIAÇÃO em sociedade simples, com a criação da SCP, os sócios participantes e ostensivo sempre visaram ao objetivo comum da SCP;

há claro affectio societatis entre sócio ostensivo e participantes da SCP, sendo que tal medida conjunta, inclusive, permitiu a regularização da atuação da então ASSOCIAÇÃO, que não poderia estar praticando atos negociais na qualidade de entidade sem fins lucrativos;

a demonstração de que 80% dos pagamentos sequer resultou em tributação (conforme demonstra tabela que cobre período de 5 anos) torna evidente que o intuito da SCP nunca foi o de obter vantagem indevida em detrimento do Fisco;

ainda que prevaleça a simulação imputada à AMEMD, a multa deve ser reduzida de 150% para 75%, tendo em vista não ter restado caracterizado o evidente intuito de fraude ou qualquer das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964;

ainda, há que se reconhecer a decadência parcial das exações no período de janeiro à agosto de 2010.

7. Perícia A defesa requereu a realização de perícia, indicou o assistente técnico e formulou os quesitos, pois entende que há necessidade de produção de provas para aferição da regular existência da SCP, da natureza jurídica dos resultados distribuídos aos sócios e das bases de cálculo das exigências que, segundo seu entendimento, pelo baixo valor, estariam dispensadas de retenção.

Os quesitos estão listados à fl. 1.716 dos autos.

Dos requerimentos

A impugnante requer:

sejam acolhidas as PRELIMINARES retro suscitadas de nulidade dos procedimentos e do próprio auto de infração, desconstituindo-se o inquinado Auto de Infração e cancelando-se o débito fiscal reclamado;

caso não acolhidas, no todo ou em parte, as preliminares retro suscitadas, no mérito, seja DESCONSTITUÍDO o inquinado Auto de Infração, tornando INEXIGÍVEIS as importâncias nele

lançadas, por absoluta ILIQUIDEZ e INCERTEZA e, ainda, diante das conclusões acima apontadas.

c) Em caso de entendimento diverso do antes requerido, REQUER, outrossim seja RETIFICADO o Auto de Infração em comento, a fim de excluir ou reduzir de seu conteúdo os valores indevidos, seja, a exemplo do que ocorreu com a inobservância da dispensa de retenção, também reduzindo a multa cobrada, além de recalcular os valores eventualmente devidos, de acordo com a respectiva natureza.

d) *REQUER, ainda, a substituição da taxa SELIC como fator de correção, recalculando os valores eventualmente devidos com outro índice que venha a substituí-la.*

e) Não sendo nenhum dos entendimentos anteriores o de Vossas Excelências, o que "data máxima vênia" refere pelo prazer de argumentação, requer seja o processo convertido em diligência, a fim de que possa a fiscalização, com maior segurança, aferir verdadeira natureza jurídica da SCP.

f) Por fim, requer a prova pericial já requerida em tópico específico dessa Impugnação, em atendimento aos requisitos previstos no artigo 16 do Decreto 70.235/72.

Por último, a defesa requer a produção de todas as provas em direito admitidas, em especial documental, declarações e testemunhas.

É o relatório.

O trabalho fiscal foi mantido integralmente pela decisão Recorrida, sendo objeto do Acórdão 10-30.887, e recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO AMMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 31/05/2005 a 31/12/2009

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Possuindo o auto de infração todos os requisitos necessários à sua formalização, nos termos do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, e se não forem verificados os casos taxativos enumerados no art. 59 do mesmo decreto, o lançamento não é nulo.

PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Deve ser indeferida a solicitação de perícia acerca de matéria que não demande conhecimento técnico especializado próprio de perito e, também, porque a prova requerida devia ter sido apresentada pelo sujeito passivo juntamente com a impugnação.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 31/01/2005 a 31/12/2009

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

4. modalidade de lançamento por homologação se dá quando o contribuinte apura o montante tributável e efetua o pagamento

do imposto sem prévio exame da autoridade administrativa. Na ausência de pagamentos, não há que se falar em homologação, regendo-se o instituto da decadência pelos ditames que emanam do art. 173, I, do CTN, diante do qual se conta o prazo a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

Período de apuração: 31/01/2005 a 31/12/2009

MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA ISOLADOS. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. BENEFICIÁRIOS: PESSOAS FÍSICAS.

Comprovada a falta de retenção do imposto com natureza de antecipação do devido na declaração de ajuste anual dos beneficiários, após o termo final do prazo fixado para entrega dessas declarações, é devido pela fonte pagadora dos rendimentos a multa de ofício e os juros de mora isolados.

MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA ISOLADOS. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. BENEFICIÁRIOS: PESSOAS JURÍDICAS.

Comprovada a falta de retenção do imposto com natureza de antecipação do devido na declaração do imposto de renda anual dos beneficiários, após o termo final do prazo fixado para entrega dessas declarações, nas ocorrências de pagamento ou o crédito em favor de pessoas jurídica pela prestação de serviços de natureza profissional, é devido pela fonte pagadora dos rendimentos a multa de ofício e os juros de mora isolados.

PROVAS INDICIÁRIAS.

A comprovação material de uma dada situação fática pode ser feita, em regra por uma prova única, direta, concludente por si só; ou por um conjunto de indícios que, isoladamente, nada atestam, mas agrupados têm o condão de estabelecer a certeza daquela matéria de fato.

SIMULAÇÃO.

Comprovada a simulação por meio do conjunto indiciário convergente, cabe à Fazenda Pública desconsiderar os efeitos dos atos viciados, para que se operem consequências no plano da eficácia tributária, independentemente de prévia manifestação judicial a respeito da validade do ato viciado.

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. NATUREZA JURÍDICA DOS RENDIMENTOS PAGOS AOS SÓCIOS. VERDADE MATERIAL.

Demonstrado que as atividades e os negócios jurídicos desenvolvidos possuem aspectos diversos da realidade formal, onde os sócios participantes da conta participação prestavam

serviços ao sócio ostensivo, os valores pagos por este em decorrência desses contratos devem ser classificados segundo a sua efetiva natureza jurídica, como rendimentos tributáveis de prestação de serviços, que correspondem a verdade material dos fatos, e não lucros isentos do Imposto de Renda, que é a versão apresentada pela autuada.

DOLO, LESÃO À ORDEM TRIBUTÁRIA.

Tem-se que cada ato ilícito carrega uma determinada carga de lesão à ordem tributária, onde determinadas condutas são tão graves a ponto de, por si só, imediatamente consubstanciarem o intuito doloso. Outros procedimentos, de menor poder ofensivo, se analisados individualmente não caracterizam a ação premeditada, no entanto, podem evidenciar o dolo quando reiteradamente praticados ao longo de um determinado tempo ou pela forma como foram executados, onde emergem os subterfúgios utilizados pelo contribuinte para lesar o Fisco.

MULTA QUALIFICADA ISOLADA. EXIGIBILIDADE.

Estando configurado o intuito de fraude na simulação, utilizada para evitar o pagamento do tributo, mantém-se a multa qualificada isolada de 150%.

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO

A vedação contida na Constituição Federal sobre a utilização de tributo, e não da multa, com efeito de confisco é dirigida ao legislador, não se aplicando aos lançamentos de ofício efetuados em cumprimento das leis tributárias regularmente aprovadas.

JUROS DE MORA, SELIC

A utilização da taxa SELIC no cálculo dos juros moratórios encontra respaldo na legislação regente, não podendo ser dispensada.

Recorrente: Em grau de Recurso Voluntário a este colegiado, resumidamente, aduz a

Preliminarmente:

o auto de infração é nulo, uma vez que não atende ao inciso IV do art. 10 c/c 11, inciso III do decreto n.º 70.235/72, porquanto a SCP e a distribuição de resultados aos seus participantes, após tributada a totalidade da receita bruta pelo regime do lucro presumido, não infringe disposição da lei tributária ou civil, resultando o auto de infração de ilações do fisco, portanto, sem respaldo legal, apenas por ser mais favorável ao fisco, questão esta não enfrentada pela decisão recorrida; o Termo de Verificação Fiscal é contraditório, pois afirma que a autuação *não se desenvolverá no sentido de impugnar a existência ou a validade do negócio jurídico em razão da qual foi constituída a sociedade em conta de participação* e de outro lado, após referência aos arts. 148 e 149 do RIR afirmar que *foi simplesmente a equiparação das sociedades em conta de participação às pessoas jurídicas em geral, mas isto apenas para fins de recolhimento dos tributos federais*.

O deferimento da realização da perícia se faz imprescindível, para constatação da regular existência da SCP e da sua natureza jurídica, até mesmo pelo reflexo da decisão deste processo para um universo de aproximadamente 500 médicos que se agregaram

não só para alcançar serviços médicos a um número maior de pacientes, mas também para otimizar custos de administração e partilhar dos resultados líquidos remanescentes, afastando com isto a presunção fiscal de que “os sócios participantes da conta de participação prestavam serviços ao sócio ostensivo (...)”

Mesmo entendendo ilegal e indevida a imposição da multa isolada e juros, por não haver a alegada prestação de serviços a justificar a retenção do IRRF, houve decadência dos meses de janeiro a agosto de 2005, pois o par. 1º do art. 622 do RIR/99 estabelece a apuração mensal e o art. 113 do CTN que a obrigação tributária principal nasce com a ocorrência do fato gerador, aplicando-se no caso, o prazo previsto no par. 4º do art. 150 do CTN, face à sua característica de lançamento por homologação do imposto de renda, não prosperando a alegação da decisão recorrida, de que faltou o pagamento do imposto para a aplicação deste prazo, pois os médicos sócios da SCP, enquanto contribuintes e beneficiários de outros rendimentos, procederam seus respectivos pagamentos de IRPF, seja através de carnê lêo, seja quando da Declaração de Ajuste Anual.

Quanto ao mérito:

como histórico e origem da autuada, que os valores pagos pelos planos de saúde à Associação que a precedeu, eram oferecidos à tributação pela sistemática do lucro presumido, repassando aos associados o valor líquido correspondente ao serviço prestado a cada profissional, sendo esta sistemática mantida com a transformação da Associação em sociedade limitada e quando da constituição da SCP, independente da sua participação na constituição da sociedade, assim, absolutamente contrária a afirmação da decisão recorrida (fl. 1702), de que com a constituição destas, houve alteração para não tributar. Com publicidade e transparência, buscou-se apenas legalizar a prática anterior, na associação, recolhendo a sociedade agora, de todos os tributos.

A sociedade em conta de participação está prevista no Código Civil e a doutrina a considera uma sociedade **sui generis**, com a figura do sócio ostensivo, que a administra em conta de participação, obriga-se perante terceiros e exerce a atividade constitutiva do objeto social, enquanto o sócio participante obriga-se apenas perante o sócio ostensivo, art. 991 do CC, e conforme prevê o art. 993, caso o sócio participante exerça o objeto social, responderá solidariamente pelas obrigações que intervier em nome da sociedade, mantidas todas as demais características de uma sociedade, inclusive, tributárias;

Na SCP era a recorrente, na qualidade de sócia ostensiva, que contratava com os planos de saúde, emitia faturas e notas fiscais, recolhia os tributos e assumia toda a parte negocial perante terceiros. O atendimento aos pacientes, beneficiários dos planos de saúde, era realizado pelos sócios participantes da SCP. Assim, não há razão para descaracterizar a SCP por tais práticas, uma vez que não é vedada a prestação de serviços pelos sócios participantes, que tornam-se responsáveis, perante terceiros, quando exercem em nome próprio, atividade objeto da SCP. Destaca ainda que nada alteraria se os sócios participantes da SCP estivessem dentro da Recorrente, procedendo com o mesmo *modus operandi* da SCP, nada alteraria, pois os lucros, após as deduções devidas, seriam distribuídos com o mesmo tratamento, qual seja, isentos do imposto de renda retido na fonte, razão pela qual, não traduzem qualquer simulação ou ilegalidade;

Para os sócios participantes, a SCP é relevante para que os mesmos possam se dedicar exclusivamente nas questões técnicas, deixando para a sócia ostensiva todas as questões negociais, ampliando o universo de contratações que decorrem da complexa

operacionalidade junto a planos de saúde e questões burocráticas da sociedade, de cunho administrativo e até mesmo tributário, não justificando portanto, a alegação de que a participação dos sócios depende principalmente do investimento e não no atendimento aos beneficiários dos contratos firmados, conforme é objeto da SCP, expressamente constante na cláusula 2ª do seu contrato social, o que se harmoniza com os interesses dos médicos e empresas prestadoras de serviços, constituindo assim, o *affectio societatis*, tornando assim contraditória a afirmação do autuante, da sua inexistência;

Mostra-se contraditória a afirmação da decisão recorrida, de que a Recorrente não teria apresentado os registros contábeis e demonstrativos de apuração dos valores pagos de serviços prestados individualmente, para fazer constar depois, à fl. 1921, com referências aos números das planilhas apresentadas; também não pode prosperar a alegação da manutenção da exigência fiscal, pelo fato de ser a distribuição do lucro desproporcional à participação na sociedade, uma vez que esta está expressamente prevista nas cláusulas 17ª e 20ª do contrato social, o que encontra respaldo no art. 1007 do Código Civil, que ressalta, “salvo disposição em contrário”, e as normas da sociedade simples, subsidiariamente, aplicam-se à sociedade em conta de participação, conforme estabelece o art. 996 do Código Civil, constatando assim, inexistência de irregularidade ou ilegalidade na Recorrente, uma vez que legal a contribuição em serviços feitas pelos sócios (art. 997, V do NCC);

O objeto da SCP não era o atendimento a pacientes, mas apenas o de congregar médicos associados em suas relações com hospitais e planos de saúde, tendo sua atuação fundamentada no par. único do art. 991 da lei n.º 10.406/2002, não havendo provas no Termo de Constatação Fiscal, de que os sócios participantes teriam contribuído pessoalmente para a ampliação de contratos de prestação de serviços médicos, ocasião em que agiriam como sócios ostensivos; o art. 110 do CTN veda a alteração da definição, conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado e desconsiderar a constituição de sociedade em conta de participação, é afastar leis, normas e princípios que a regem, o que só seria possível com a declaração judicial da sua inconstitucionalidade, citando precedente do TRF da 4ª Região, que afastou a desconstituição de sociedade desta natureza, sem comprovação de caráter fraudulento, da pretensão fiscal de reconhecer vínculo empregatício entre sócio ostensivo e os demais sócios;

O art. 7º do decreto-lei n.º 2.303/86 e 149 do RIR equiparam a SCP às demais pessoas jurídicas para fins da apuração dos resultados e da tributação dos lucros apurados e distribuídos. A partir de 2001, por força da IN 31/01, as sociedades em conta de participação passaram a optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido ou real;

A outorga de poderes pelos sócios participantes em instrumento público de procuração sem objetivo definido, para o sócio ostensivo, constitui mais uma evidência do *affectio societatis* e não pode ser definido como indício de simulação pelo autuante, revelando sim nítida congruência de interesses entre eles, na constituição da SCP, não podendo ser aceita alegação de que constitui prática corriqueira em simulações, pois se individualizadas, implicariam na época da constituição, assinatura nos instrumentos de quase 400 pessoas, e na mesma, consta expressamente a constituição de uma sociedade em conta de participação;

Também não é válida a desconsideração da sociedade em conta de participação sob o pretexto de que estavam desta forma em detrimento de uma sociedade simples, para evitar a responsabilidade pessoal em caso de responsabilidade por erro médico, uma vez que direcionada a ação de indenização à Recorrente, haveria prejuízo direto aos sócios participantes em eventual condenação, uma vez que a perda contabilizada pelo sócio ostensivo é contra a SCP;

Sem fundamento jurídico ainda, a decisão recorrida ao argumentar que está evidenciado que a atividade profissional dos sócios participantes ocorre, na prática, por prazo indeterminado, e não por 12 anos, podendo ser prorrogado, conforme conta no contrato social;

O CARF já reconheceu, conforme precedentes mencionados, de sociedade de fato até mesmo sem contrato, porque não reconhecer com contrato escrito e contabilidade regular? No sentido positivo, cita doutrina e jurisprudência;

A RFB presumiu haver subcontratação dos médicos pela Recorrente para que estes executassem o objeto dos contratos firmados em seu nome com os planos de saúde e o hospital, razão pela qual os valores pagos aos sócios participantes da SCP seriam rendimentos tributáveis pela prestação de serviços a pessoa jurídica (Recorrente). A constituição da SCP não constitui simulação, que só ocorre nos casos previstos no par. 1º do art. 167 do Código Civil, citando doutrina a respeito, dentre elas, de Luciano Amaro, que simulam uma compra e venda, formalizando uma doação (simulando), o que não ocorreu no presente caso, pois a constituição da SCP não foi para ocultar qualquer traço da relação jurídica, onde a SCP expande os negócios na qualidade de sócia ostensiva e os médicos, então sócios participantes, prestam os serviços em nome próprio diretamente aos pacientes;

Também não se pode alegar que a SCP foi criada para que seus sócios participantes recebessem rendimentos isentos, ocultando a verdadeira natureza dos pagamentos, o que ocorreria em qualquer tipo de sociedade, mesmo com lucro presumido, constituiria, na visão do fisco, simulação, pois o que se buscou no caso, foi apenas uma adaptação da sua estrutura societária à atividade desenvolvida, não mais de Associação, sem fins lucrativos, tributada pelo lucro presumido e distribuindo resultados aos seus associados, o que permaneceu, mas por boa fé da Recorrente, com a reestruturação levada a efeito, com toda transparência e dando continuidade ao atendimento de 99 planos de saúde credenciados pela Associação;

Todas as alterações societárias foram públicas, da Associação à AMEMD, inclusive, com total transparência junto ao fisco, pois esta sempre informou em sua DIRPJ a existência e o resultado da SCP;

Não se pode supor dolo para evitar a legislação tributária, quando 80% dos pagamentos efetuados pela SCP são de valores abaixo do limite de isenção do imposto, não sendo plausível, que 400 médicos se associem em assembléia, para transformar a Associação em SCP, com o objetivo de simular pagamentos a 20% deles;

É vedado o *bis in idem*, notadamente, pela falta de interesse de exigir, pois a fiscalização tem levado a termo, sistematicamente contra cada um dos sócios participantes, autos de infração exigindo-lhes o imposto de renda dos rendimentos declarados como isentos, acrescido de multa e juros de mora e à Recorrente, multa de ofício de 150%, o que corresponde a cobrança de imposto por via transversa, o que não deixa de constituir confisco, vedado pela Constituição Federal;

Sobre a multa qualificada, a mesma não encontra respaldo na legislação, pois os arts. 71, 72 e 73 da lei n.º 4.502/64 não se aplicam ao caso, nem tão pouco, quando há conduta do contribuinte no sentido de reduzir a carga tributária, o que não ocorreu no caso, pois foi mantido o mesmo tratamento fiscal anterior à constituição da SCP, e que todos os atos foram elaborados com total transparência junto ao fisco, e em casos tais, afastada a qualificadora conforme precedentes do CARF, e ainda, que foram disponibilizados à

fiscalização, no decorrer do seu trabalho, de todos os livros e documentos solicitados, e que o percentual de 150% inviabiliza o pagamento e constitui verdadeiro confisco, não podendo constituir a multa em tributo disfarçado, razão pela qual, caso mantida a exigência, apenas para argumentar, requer a redução do seu percentual para 75% sobre o valor do IR que não foi retido dos beneficiários dos pagamentos;

Por fim, requer ainda a substituição da taxa SELIC e conversão do julgamento em diligência, para que possa a fiscalização, com maior segurança, aferir a verdadeira natureza jurídica da SCP.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Atilio Pitarelli, Relator.

O recurso foi apresentado tempestivamente, atende suas condições de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Inicialmente, cabe analisar as preliminares argüidas pela Recorrente, expondo as razões pelas quais entendo que não devem ser acolhidas.

Alega a Recorrente, que o Auto de Infração não atende o inciso IV do art. 10 c/c inciso III do art. 11 do decreto n.º 70.235/72, razão pela qual, estaria com o vício da nulidade.

Entendo que esta preliminar não deve ser acolhida, por não vislumbrar a sua ocorrência, uma vez que o Auto de Infração preenche todos os requisitos do art. 10 do decreto n.º 70.235/72, onde os fatos estão devidamente descritos, com os dispositivos tidos pela autoridade fiscal como infringidos citados, como exige o inciso II do art. 11 deste diploma legal, não vislumbrando assim, qualquer vício desta natureza.

Com efeito, estes dispositivos foram fartamente atendidos pela autoridade fiscal autuante, que minuciosamente detalhou o seu trabalho, permitindo à Recorrente exercer o seu direito de defesa, dando a ela conhecimento de todo o desenrolar e razões que originaram o lançamento, afastando com isto, a argüição de nulidade, mesmo para aqueles que entendem que esta não está adstrita aos casos previstos no art. 59 do decreto n.º 70.235/72, que a prevê para também quando os atos são praticados por pessoa incompetente ou com preterição ao direito de defesa.

Quanto à realização de perícia, também não merece reparos a decisão recorrida, que bem fundamentou o seu entendimento, pelo indeferimento, uma vez que o trabalho fiscal como afirmado acima está minuciosamente colocado, pois não se discute a regularidade operacional da sociedade em conta de participação – SCP, que assim será a seguir referida, para saber do tratamento fiscal a ela dispensado, o que foi reconhecido no trabalho fiscal, cuja origem, deu-se pelo fato de desconsiderá-la, portanto, desnecessário saber detalhes maiores do que aqueles já constantes no processo. Assim, bem decidiu o colegiado de primeira instância, afastando esta preliminar.

Também afasto a alegação de ocorrência do fenômeno da decadência, acrescentando apenas às razões constantes na decisão de primeira instância, que por força da decisão proferida pelo STJ, o prazo para o caso em questão, conta-se do art. 173, I do CTN,

pela falta de comprovação do recolhimento do imposto, não podendo ser acolhida a alegação apresentada pela Recorrente na peça recursal, da hipótese aventada, de que beneficiários dos rendimentos pagaram impostos que teriam sido apurados em suas DIRPFs. Fato não comprovado e tão pouco colocado em questão. Com efeito, esta arguição também não merece maiores considerações, razão pela qual, não pode ser acolhida.

Quanto ao mérito, entendo que assiste razão à Recorrente, razão pela qual, ao recurso dou provimento.

Com efeito, toda a questão decorre da aceitação ou não da SCP. Se aceita, não há como vislumbrar a desqualificação da distribuição de lucros aos seus sócios participantes, para que passe a ter a natureza de remuneração por serviços prestados, como se fossem pessoas estranhas à sociedade.

Inicialmente destaco o fato da SCP figurar dentre as modalidades de sociedade civil prevista no Código Civil Brasileiro. Com pequenas diferenças em relação à anterior, a criada pela Recorrente se amolda a todas elas, preenchendo as formalidades exigidas, podendo ser destacado o fato de agora facultar a participação com a prestação de serviços, ao invés de numerário, onde aos sócios participantes é facultado ingressar com os serviços especializados, conforme sua formação.

Por outro lado, a sócia ostensiva tem suas atividades e atribuições definidas em contrato, que bem se amoldam aos propósitos e finalidades de uma SCP, não se confundindo com as dos sócios participantes.

Relevante no meu entender, que a constituição das empresas, inicialmente a SS e seguidamente a SCP foram formalizadas com a total transparência, levando ao conhecimento do fisco a sua existência e forma de operação, não criando com isto, qualquer embaraço que dificultasse a constatação da sua existência e a forma que operava.

A condição de médicos dos sócios participantes também não compromete a constituição da SCP face ao Código Civil, mais especificamente, ao art. 991, uma vez que, como bem destacou o patrono da Recorrente na peça recursal, o parágrafo único do art. 993 estabelece:

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. (destaques do relator)

Portanto, face à legislação civil, com a ressalva do parágrafo único do dispositivo supra transcrito, perfeitamente passível aos sócios participantes prestarem seus serviços em nome do sócio ostensivo, sem com isto interceder na sua atividade, que consiste em angariar clientes e convênios para a sociedade.

Em momento algum do trabalho fiscal foi questionada ou colocada em dúvida a alegação da Recorrente de que a exemplo da Associação sem fins lucrativos da qual

as empresas em questão decorreram, apurava o lucro presumido, permitindo deduzir com isto, que recolhia aos cofres da União o imposto correspondente, tal como alega ocorrer com a SCP.

Assim, a apuração e recolhimento do imposto de renda pela SCP, decorrente do lucro presumido, dá a ela, na pessoa da sócia ostensiva, o cumprimento da obrigação principal junto à fiscalização, dentro do que a legislação faculta a toda e qualquer empresa.

Quanto à questão central, que deu origem ao lançamento, que é o fato da distribuição de lucro e não pagamento dos serviços, diferenciando a natureza dos pagamentos, também há previsão no documento de constituição para que a mesma seja feita mensalmente, portanto, agindo dentro das previsões contratuais.

Uma das razões pelas quais se repudiam os planejamentos tributários, diz respeito à concorrência desleal que eles dão origem, pois aquele que a aplica, paga menos impostos, e com uma carga tributária menor, torna-se um concorrente desleal com aqueles que atuam no mesmo segmento.

No presente caso isto não ocorre, pois conforme consta no próprio lançamento, a fiscalização constatou que como sócios participantes, constam pessoas físicas e jurídicas, todas com a faculdade de se sujeitarem ao lucro presumido, o que em nada diferenciaria o tratamento fiscal.

Assim, não vislumbro razões para se afirmar a existência de simulação, a ponto de desclassificar a constituição da SCP, inclusive, para com isto penalizar com a aplicação da multa qualificada, de 150% (cento e cinquenta por cento).

A qualificação da penalidade fiscal elevando a multa para 150% somente é devida para os casos de flagrante dolo, fraude ou simulação, o que deve estar devidamente comprovado, e não se afigura no presente caso, uma vez que não pode se exigir de profissionais da medicina, que conheçam a legislação fiscal a ponto de detectar crimes fiscais, contrariando para isso, parecer daqueles que atuam com contabilidade e menos ainda, dos militam na área jurídica.

Portanto, entendo que mesmo se procedente fosse o trabalho fiscal, o agravamento na aplicação da multa não poderia ser aplicado.

Assinado digitalmente

ATILIO PITARELLI

Conselheiro Relator

Voto Vencedor

Contra a RECORRENTE, antes qualificada, foi lavrado o auto de infração para lançamento de **multa e juros** lançados isoladamente em decorrência da falta de retenção e recolhimento de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), referentes aos fatos geradores ocorridos no período compreendido entre 31/01/2005 até 31/12/2009 (fls. 1.614 – 1.636). A infração está detalhada no Termo de Verificação Fiscal (fls. 1.637 a 1.668), que constitui parte integrante do Auto de Infração.

De acordo com o largo relato da autoridade fiscal, em síntese, a AMEMD SAUDE SOCIEDADE SIMPLES LTDA, ora RECORRENTE, simulou negócio jurídico com

a finalidade de suprimir tributo, no caso, o Imposto de Renda Retido na Fonte, quando dos pagamentos por serviços tomados/contratados de profissionais pessoas físicas e de pessoas jurídicas.

Baseada em uma verdadeira engenharia jurídica, a RECORRENTE constituiu uma Sociedade em Conta de Participação, cujo objeto era a prestação de serviços médicos, com quase oitenta profissionais e pessoas jurídicas como sócios participantes, sendo ela a sócia ostensiva, prevendo que cada um deles (sócios participantes) entregavam serviços como “contribuição à sociedade” e eram “remunerados” (através de lucros) proporcionalmente aos serviços que emprestavam como sócios (como se fosse possível aos sócios participantes de uma Sociedade em Conta de Participação exercerem diretamente a atividade prevista no objeto social).

No caso, entendo presente o abuso de forma da RECORRENTE, ao batizar Sociedade em Conta de Participação a relação que detinha com pessoas físicas, quando essas em verdade lhe prestavam serviços, tentando assim dissimular o fato gerador da obrigação tributária para, concomitantemente, suprimir a retenção e o recolhimento do imposto que lhe era devido.

No direito tributário, como cansadamente é repetido, o conteúdo prevalece sobre a forma. Isso não significa, contudo, que a forma dos negócios jurídicos não tenha elevada importância. E, no presente caso, o estudo da forma denota que o conteúdo não guarda qualquer simetria com a relação societária que se tentou desenhar entre prestadores de serviços e a RECORRENTE.

Isso porque: as Sociedades em Conta de Participação estão regidas pelas disposições específicas do Código Civil; dentre as quais salta aos olhos a proibição de os sócios participantes prestarem serviços em nome da Sociedade em Conta de Participação; a conferir:

CAPÍTULO II

Da Sociedade em Conta de Participação

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.

Art. 992. A constituição da sociedade em conta de participação independe de qualquer formalidade e pode provar-se por todos os meios de direito.

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.

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.

§ 2º A falência do sócio ostensivo acarreta a dissolução da sociedade e a liquidação da respectiva conta, cujo saldo constituirá crédito quirografário.

§ 3º Falindo o sócio participante, o contrato social fica sujeito às normas que regulam os efeitos da falência nos contratos bilaterais do falido.

Art. 995. Salvo estipulação em contrário, o sócio ostensivo não pode admitir novo sócio sem o consentimento expresso dos demais.

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.

Parágrafo único. Havendo mais de um sócio ostensivo, as respectivas contas serão prestadas e julgadas no mesmo processo.

Ou seja, se na Sociedade em Conta de Participação os sócios participantes não podem executar o objeto social, seria incorreto aceitar que os prestadores de serviços à RECORRENTE mantinham com ela uma relação societária.

A simulação, como se sabe, é a desconformidade da vontade declarada com sua manifestação, falseia-se a verdade fática. Emprega-se um negócio aparente para ocultar outro negócio realmente desejado. No dizer de Douglas Yamashita, em *Elisão e Evasão de Tributos* (2005, p.301), parafraseando Pontes de Miranda (Tratado de Direito Privado, 2001, t. IV, p. 379), “...na simulação quer-se o que não aparece e não se quer o que aparece. Na simulação relativa, segundo esse autor, “digo que vou por aqui, mas em verdade vou por ali”, enquanto na simulação absoluta diz-se “vou por aqui, mas em verdade não vou a lugar nenhum”. Segundo Clóvis Beviláqua, “simulação é uma declaração enganosa de vontade, visando produzir efeito distinto do ostensivamente indicado” (Código Civil, Editora Francisco Alves, pg. 283).

Considerada a verdadeira relação jurídica mantida pela RECORRENTE com as dezenas de pessoas físicas e jurídicas que lhe prestaram serviços e se passaram por sócias da Sociedade em Conta de Participação, está caracterizado o abuso de forma e a tentativa de induzir o Fisco a erro, reduzindo ou ocultando o tributo devido, o que caracteriza simulação. E, por isso, deve ser mantida a multa qualificada, por evidente intuito de fraude.

Vale registrar ainda que, contrariamente ao que defende a RECORRENTE, 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. 996 do Código Civil), é

insuperável a proibição de os sócios participantes exercerem ou executarem o objeto social de uma Sociedade em Conta de Participação, por expressa vedação da lei civil. No caso dos autos, o contrato de constituição da Sociedade em Conta de Participação chega a estabelecer até a responsabilidade pessoal e direta dos sócios participantes pelos serviços que prestassem, em clara dissonância com o Código Civil.

Julgo presente, portanto, a simulação perpetrada pela RECORRENTE, sendo devida a cobrança de multas e juros como responsável pelo IRRF que deixou de ser retido nos pagamentos realizados a pessoas físicas e jurídicas que lhe prestaram serviços.

Em virtude do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, para manter o auto de infração em sua integralidade.

Assinado digitalmente

Carlos André Rodrigues Pereira Lima

Conselheiro