



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

<b>Processo nº</b>	11080.729721/2011-30
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2403-002.313 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	17 de outubro de 2013
<b>Matéria</b>	CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
<b>Recorrente</b>	AMEMD SAÚDE SOCIEDADE SIMPLES LTDA
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2008

MULTA DE MORA. RECÁLCULO.

A multa de mora aplicada até a competência 11/2008 deve ser recalculada, prevalecendo a mais benéfica ao contribuinte.

PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENÉFICA. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO. MULTA GFIP.

Conforme determinação do Código Tributário Nacional (CTN) a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

A multa deverá ser recalculada, com base na redação dada pela Lei 11.941/2009 ao artigo 32A da Lei 8.212/91, com a prevalência da mais benéfica ao contribuinte.

PEDIDO DE PERÍCIA. REQUISITOS. INDEFERIMENTO.

O indeferimento do pedido de perícia não caracteriza cerceamento do direito de defesa, quando demonstrada sua prescindibilidade.

Considerar-se-á como não formulado o pedido de perícia que não atenda aos requisitos previstos no artigo 16, IV c/c §1º do Decreto nº 70.235/72.

DECADÊNCIA. SIMULAÇÃO.

Em caso de simulação aplica-se a regra do artigo 173, I do CTN.

Recurso Voluntário provido em Parte

**Crédito Tributário Mantido em Parte**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, em Preliminar, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso na questão da decadência. Vencidos os conselheiros Marcelo Magalhães Peixoto, Ivacir Júlio de Souza e Marcelo Freitas de Souza Costa. No Mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para o recálculo da multa do AI 37.334.8398 de acordo com o disciplinado no art. 32A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte. Por maioria de votos, em dar provimento parcial para o recálculo da multa de mora do AI 37.334.8401, com base na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 ao artigo 35 da Lei nº 8.212/91, prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte. Vencido o conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro. Pelo voto de qualidade, em reconhecer devida a tributação. Vencidos os conselheiros Marcelo Magalhães Peixoto, Ivacir Júlio de Souza e Marcelo Freitas de Souza Costa.

Carlos Alberto Mees Stringari

Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari (Presidente), Marcelo Freitas De Souza Costa, Ivacir Julio De Souza, Maria Anselma Coscrato Dos Santos, Marcelo Magalhães Peixoto e Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra Decisão da Delegacia da Secretaria da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre, Acórdão 10-42.336 da 7ª Turma, que julgou a impugnação improcedente.

A autuação e a impugnação foram assim apresentadas no relatório do acórdão recorrido:

### **Dos Lançamentos**

*Em decorrência de ação fiscal levada a efeito na empresa em epígrafe, foram lavrados os seguintes Autos de Infração:*

- a) *Auto de Infração – AI Debcad nº 37.334.840-1, no valor de R\$ 5.428.450,35 (cinco milhões, quatrocentos e vinte e oito mil e quatrocentos e cinqüenta reais e trinta e cinco centavos), consolidado em 03/11/2011, relativo à contribuição previdenciária da empresa incidente sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados contribuintes individuais, não declaradas em GFIP, nas competências 10/2006 a 12/2008.*
- b) *Auto de Infração – AI Debcad nº 37.334.839-8, no valor de R\$ 792.703,60 (setecentos e noventa e dois mil, setecentos e três reais e sessenta centavos), consolidado em 03/11/2011, decorrente da apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, no período de 10/2006 a 11/2008.*

*Consigna a autoridade lançadora, em síntese, que a autuada opera, atualmente, sob a forma jurídica de sociedade simples com responsabilidade limitada. Sua origem, no entanto, está vinculada à Associação dos Médicos do Hospital Mãe de Deus AMEMD/RS, entidade sem fins lucrativos, constituída em 29/06/1998. Tal entidade, nos termos estatutários, tinha como principais finalidades congregar os associados, promovendo o convívio e o aprimoramento profissional, intermediar eventuais negociações entre seus associados e o Hospital Mãe de Deus, bem como representá-los na celebração de contratos de prestação de serviços médicos.*

*Conforme disposto no artigo 9º, inciso V do Estatuto da AMEMD/RS, os associados deveriam prestar atendimento aos beneficiários dos planos de saúde dentro do horário e disciplina de seus consultórios e/ou instalações, recebendo a remuneração pelos serviços prestados diretamente das*

*empresas administradoras dos planos de saúde. Tal remuneração, efetivamente, constituiria base de cálculo para fins de incidência da contribuição previdenciária na condição de contribuinte individual, prevista no art. 22, inciso III, da Lei 8.212, de 24/07/1991, incluído pela Lei 9.876, de 26/11/1999.*

*A partir de 11/10/2002, em decorrência de alteração no seu tipo jurídico, a associação passou a atuar como uma sociedade de médicos, com fins lucrativos e por cotas de responsabilidade limitada ao capital social integralizado, adotando a denominação social AMEMD SAÚDE LTDA., passando, posteriormente, para AMEMD SAÚDE SOCIEDADE SIMPLES LTDA., em razão do disposto no Código Civil Brasileiro de 2002.*

*Em 15/01/2003, a AMEMD SAÚDE SOCIEDADE SIMPLES LTDA. passou a atuar na condição de sócio ostensivo de uma sociedade em conta de participação denominada AMEMD SAÚDE HMD SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO (AMEMD SCP), comparecendo, na condição de sócios participantes, os mesmos médicos e pessoas jurídicas prestadoras de serviços médicos que, anteriormente, integravam o quadro de associados da ASSOCIAÇÃO DOS MÉDICOS DO HOSPITAL MÃE DE DEUS.*

*Na condição de sócia ostensiva da AMEMD SAÚDE HMD SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO (AMEMD SCP), a AMEMD SAÚDE SOCIEDADE SIMPLES LTDA. passou a celebrar contratos para fins de prestação de serviços médicos com inúmeras instituições administradoras de planos de saúde, comprometendo-se, por meio de seu quadro social, médicos e pessoas jurídicas contratadas ou autorizadas, a prestar serviços médicos aos beneficiários dos respectivos planos de saúde, percebendo, em contrapartida, a remuneração acordada para cada modalidade de atendimento.*

*Na Sociedade em Conta de Participação os sócios participantes são aqueles que não atuam, apenas fornecem fundos para a atuação do ostensivo, que executa a atividade econômica objeto do contrato e, ao final, presta contas aos investidores. E, mesmo sendo sócios da conta de participação onde a AMEMD SAÚDE SOCIEDADE SIMPLES LTDA. é sócia ostensiva, esses profissionais devem ser remunerados especificamente pela prestação de serviços médicos, devendo tal remuneração ser considerada como base de incidência de contribuição previdenciária.*

*Entretanto, os serviços médicos prestados diretamente ao sócio ostensivo eram tratados como distribuição de lucros provenientes da sociedade em conta de participação, muito embora a remuneração se efetivasse na proporção da quantidade e modalidade dos serviços correspondentes a cada participante individualmente, e não em face do montante investido, como previsto nas sociedades em conta de participação.*

*Mesmo considerando-se que a conta de participação, dada as suas características próprias, envolve diretamente um contrato*

*de investimento, no caso em tela, não houve intenção de investir, já que o recurso aportado foi de apenas R\$ 40,00 (quarenta reais) por sócio, conforme demonstra a cláusula 5ª do Instrumento Particular de Constituição da AMEMD SAÚDE HMD SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO.*

*Embora o objetivo do negócio fosse ampliar a celebração de contratos de prestação de serviços médicos para lucro de seus integrantes, a partir de um acordo entre as partes, houve a criação de uma relação jurídica simulada para encobrir a mera prestação de serviços médicos à AMEMD SAÚDE SOCIEDADE SIMPLES LTDA., conferindo às autoridades fiscais, a impressão de uma sociedade em conta de participação com efetiva distribuição de lucros.*

*Pelos elementos constatados na ação fiscal, concluiu a autoridade lançadora que os valores repassados pela contribuinte autuada aos sócios da conta de participação AMEMD SAÚDE HMD não constituem distribuição de lucros e, sim, pagamentos por serviços prestados na condição de contribuintes individuais, integrando o salário de contribuição para todos os fins e efeitos, não havendo motivos que justifiquem a não incidência da contribuição previdenciária sobre os valores recebidos.*

### ***Da Impugnação***

*A ciência dos autos de infração ocorreu em 10 de novembro de 2011. A empresa apresentou impugnação, dentro do prazo legal, em 09 de dezembro de 2011.*

*Inicialmente, descreve as principais conclusões do fisco que determinaram a lavratura dos autos de infração, concluindo que as divergências apontadas são contrárias à lei e procedidas por inadvertência do ente fiscalizador.*

*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.*

### ***Da Preliminar de nulidade***

*Depois de transcrever os artigos 142 do CTN e 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, refere que a autuação não observou o disposto no artigo 10, inciso IV, c/c, inciso III do artigo 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, 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, constata-se excessiva carga de discricionariedade do ente tributante, seguida de infundada atribuição de simulação, que não vieram acompanhadas de fundamento jurídico.*

### ***Do direito***

*Além da preliminar de nulidade do auto de infração, entende que por razões de direito a exação não merece prosperar, pelos seguintes argumentos:*

#### ***1. Da sociedade em conta de participação SCP***

*Com fundamento no artigo 981 do Código Civil (CC) e na organização e funcionamento da SCP, conclui que, se o sócio participante exercer o objeto social dessa sociedade, simplesmente assume o risco de ter sobre si os efeitos do artigo 993, parágrafo 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***

*Afirma 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 descharacterizar 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 exercerem, em nome próprio, a atividade objeto da SCP.*

*Observa que os sócios participantes não realizavam o objeto da SCP pelo razoável entendimento de não ter o médico, que é técnico na área isolada que atua, nenhuma afinidade com os*

*negócios a cargo da sócia ostensiva. A atividade praticada pelo sócio participante 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, reclama que a Receita Federal do Brasil não pode descharacterizar 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 trazido pelo renomado jurista J. X. Carvalho de Mendonça (“trabalhando um, alguns ou todos os associados em seu nome individual para lucro comum”).*

*Entende que os valores pagos a título de participação nos resultados ou lucros da empresa gozam da isenção prevista no artigo 28, parágrafo 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91, tendo em vista a clara existência de affectio societatis, assim como a consecução do objeto social da SCP e, ainda, que a distribuição de resultado se deu nos termos do Contrato de Constituição da SCP, cláusula 20ª (“Os sócios da sociedade em conta de participação convencionam, expressamente, que os lucros serão distribuídos independente da contribuição para o patrimônio especial, de acordo com a receita proporcionada pelos negócios viabilizados por cada um dos sócios ou entre eles ajustados”).*

*Ressalta 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 artigo 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, entende que, desconsiderar a forma de constituição de sociedade em conta de participação é afastar, em última análise, as leis, normas e princípios que a regem e 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.*

*Prossegue questionando o outro argumento utilizado pelo Fisco para descharacterizar 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 artigo 1007 do CC.*

*Assim sendo, afirma que não havendo vedação em dispositivos próprios do capítulo das sociedades em conta de participação, e diante da previsão de distribuição desproporcional de lucros no contrato de constituição da SCP pelo uso de critério diverso, é certo que não há nenhuma ilegalidade ou irregularidade ao se efetuar os pagamentos aos sócios participantes tal como dispõe o Contrato Social da SCP, em relação direta aos atendimentos realizados e não ao investimento na SCP. Não há fundamento suficiente, portanto, na utilização deste fato como mote para a desconsideração do negócio jurídico seja qual for a finalidade (tributária ou não). Inexistente relação causaefeito entre a distribuição desproporcional de resultados e a descaracterização de uma sociedade em conta de participação, como tentou impor o Fisco.*

*Destaca que, no caso, a conta de receita bruta total amealhada por todos os sócios, ostensivo e participantes, é tributada pelo lucro presumido, e, após, abatidos tributos incidentes, as despesas administrativas, despesas operacionais, encargos, desembolsos necessários a manutenção da sociedade, o saldo positivo é distribuído aos sócios de acordo e proporcionalmente com a receita proporcionada pelos negócios viabilizados por cada sócio, independente da cota societária, tal como previsto do Contrato de Constituição da SCP.*

*Destaca, nesse sentido, jurisprudência administrativa, da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Recife, Acórdão nº 1129266 de 25 de Março de 2010.*

*Refere que os lucros ou dividendos quando pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, estão isentos do imposto de renda na fonte e na declaração de rendimentos dos beneficiários, pessoa física ou jurídica, por força do artigo 10 da Lei 9.249, de 1995 c/c arts. 654, 662 e 666 do RIR/99.*

*Assim, igualmente, os valores pagos a título de participação nos resultados ou lucros da empresa gozam da isenção prevista no artigo 28, parágrafo 9º, alínea "j", da Lei nº 8.212/91.*

*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 as procurações outorgadas efetivamente tinham objeto definido e limitado, que era o de constituir a SCP, A atuação do sócio ostensivo, por ser dinâmica, não poderia, em sua totalidade, estar prevista em um instrumento de mandato, não havendo nesse particular nenhum indício de simulação de negócio jurídico, mas mera questão pragmática que não detém força jurídica alguma de descaracterizar a SCP regularmente constituída.*

*Aduz, por fim, ainda que por um absurdo se mantivesse desconsiderada a SCP para fins tributários ou para quaisquer outros fins a par da eventual responsabilidade solidária dos sócios participantes, não se anula a existência clara da sociedade em si (fato incontornável) no mínimo sob a égide de uma "sociedade em comum", artigo 986 do CC, cuja tributação se daria como qualquer outra pessoa jurídica, que inclusive exerceu a opção pelo lucro presumido e assim cumpriu a tempo e modo sua obrigação tributária.*

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

### **3. Da simulação**

*Afirma que o Fisco 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 constituir-se-iam em serviços individuais prestados e, portanto, passíveis de tributação.*

*Refere que de acordo com o artigo 167 do CC e entendimentos doutrinários, negócio jurídico simulado é aquele praticado com o intuito de enganar terceiros através de uma relação jurídica que, na verdade, não existe, porque não representa a vontade real dos envolvidos.*

*Destaca 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 ou seja, não autoriza o Fisco afastar os seus efeitos para afirmar que haveria uma subcontratação, posto que não existe essa figura jurídica nem exposta nem oculta, ou seja, uma "vontade real" por parte dos profissionais de quererem possuir uma relação jurídica da subcontratação, mas sim deliberar e definir os rumos da própria sociedade então formada (SCP).*

*Afirma que também não se pode alegar que a SCP foi criada unicamente para que os seus sócios participantes recebessem rendimentos isentos, ocultando a verdadeira natureza dos pagamentos. Na realidade, o motivo principal da transformação da ASSOCIAÇÃO na AMEMD e constituição da SCP foi a adaptação da sua estrutura societária à atividade então desenvolvida pela entidade, que, com o decorrer do tempo, acabou se tornando incompatível com a forma de associação sem fins lucrativos.*

*Simulação alguma existiu. Ao contrário, simulação e mesmo intenção de lesar o fisco existiria se a autuada seguisse atuando*

*como associação sem fins lucrativos, tributando pelo regime do lucro presumido, e distribuindo resultados aos seus associados.*

*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 estivessem sujeitos à retenção do IR.*

*Também se demonstrou nulo e abusivo o Auto de Infração que aplicou multa sobre valores que estão abaixo dos valores mínimos de isenção seja, como dito, da tabela de imposto de renda da pessoa física, seja em relação aos sócios participantes ou pessoas jurídicas (RIR/99).*

*Salienta que nenhuma prova cabal de atuação lesiva aos interesses do fisco (conduta dolosa) como motivador principal da constituição da SCP se mostrou presente. Pelo contrário, todos os fatos apontados anteriormente justificam de forma incontestável a opção pela constituição de sociedade em conta de participação da qual os profissionais estão plenamente conscientes de que fazem parte de uma sociedade e para a qual firmaram contrato social.*

*Ao final, 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”.*

*Ressalta que por estas razões não estão presentes os elementos que caracterizam a simulação de um negócio jurídico e, por conseguinte, o seu afastamento para fins tributários. A boa-fé é presumida. A má-fé deve ser demonstrada, tornando desaconselhável qualquer inversão do ônus probatório, impondo ao contribuinte a prova da escorreita atividade no desenvolvimento dos seus negócios.*

*Entende, assim, que à falta de evidências concretas, 'dolus mains', fraude ou excesso de poderes não há que se falar, também por essa razão, em simulação.*

#### **4. Da Multa**

*Afirma, quanto à multa aplicada, que não houve nenhuma conduta do contribuinte para reduzir a carga fiscal, pois toda a forma de exercício de suas atividades foi mantida tal qual antes da constituição da SCP. Salienta que o patamar quantitativo da multa aplicada foi de 75% sobre o valor do débito corrigido o*

*que, além de inviabilizar qualquer tipo de pagamento, chega a um verdadeiro confisco. A aplicação da referida multa é característico ato de excessiva penalização, incidindo em confisco, que é vedado pela Constituição Federal em seu art. 150, IV.*

*Ademais, tendo em vista a nova redação do artigo 35 da Lei nº 8.212/91, dada pela Medida Provisória nº 449, de 03.12.2008, o novo percentual aplicável à multa de mora passou a ser aquele constante no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, que, sendo mais benéfico ao sujeito passivo, deve ser aplicado, com fulcro no artigo 106, inciso II, alínea 'c', do CTN, que estabelece a retroatividade da lei mais benéfica ao contribuinte.*

*Portanto, ainda que seja mantido o Auto de Infração, impõem-se a redução da multa para uma natureza mais branda, uma vez que mais compatível com o caso em tela.*

### **5. Da Decadência**

*A impugnante afirma que, na remota hipótese em que permanecer a cobrança de qualquer exação, impõe-se, então, o reconhecimento da decadência em relação as exações e consectários legais imputados para os meses de janeiro a outubro de 2006, considerando que o Auto de Infração deu-se em 10.11.2011.*

*Isto porque a contribuição a cargo da empresa que ora se exige “se dá sobre fatos geradores ocorridos **no decorrer de cada mês** (art. 22, inciso I, Lei 8.212/91 e art. 201 do Decreto 3048/99), sendo certo que a Impugnante declarou e pagou mensalmente, através de GFIP, os valores ao INSS que entendeu devidos.”*

*Refere o entendimento dado à matéria pelo STF Súmula Vinculante nº 08 e observa que deve ser aplicado à espécie o artigo 150, parágrafo 4º do CTN, contandose o prazo decadencial a partir do fato gerador ou, admitindo-se, a partir do momento em que a autoridade já poderia ter procedido o lançamento (mês posterior ao do fato gerador).*

*Observa, ainda, que considerando que o artigo 150, parágrafo 4º do CTN, traz em seu bojo regra de decadência, não há como negar que, havendo prazo para pagamento do tributo, a decadência é de cinco anos, devendo, por conseguinte, à semelhança do que ocorre com o prazo prescricional, ser considerado como termo inicial da decadência o derradeiro momento do fato gerador.*

*Entende, também, que a existência ou não do pagamento é irrelevante para fins de aplicação do prazo decadencial previsto no parágrafo 4º, consoante entendimento da jurisprudência administrativa da RFB e publicações sobre o tema.*

*Conclui, afirmando, ainda, que dos elementos probatórios e informativos do feito, restou afastada a intenção dolosa da contribuinte, o que afasta, igualmente, o deslocamento das*

*regras de contagem de prazo para o artigo 173 do CTN. Portanto, o dies a quo de contagem do prazo de decadência deve ser o último dia do mês seguinte ao do fato gerador.*

## **6. Conclusões**

*Em razão do exposto, a impugnante conclui que: (a) 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; (b) não houve ato dissimulado praticado pelas partes, pois a vontade real correspondente perfeitamente à vontade formalizada nos atos de constituição da SCP; (c) 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; (d) 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; (e) 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; (f) ainda que prevaleça a simulação imputada à AMEMD, a multa deve ser reduzida para patamar mais brando, tendo em vista não ter restado caracterizado o evidente intuito de fraude ou qualquer das hipóteses dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964; e (g) ainda, há que se reconhecer a decadência parcial das exações no período de janeiro a agosto de 2006.*

*Requer a realização de perícia, indica assistente técnico e formula quesitos, fl. 553/555, pois entende que há necessidade de produção de provas para aferição da regular existência da SCP e da natureza jurídica dos resultados distribuídos quando dos pagamentos feitos aos sócios participantes. Sendo a receita bruta a base de cálculo dos tributos exigidos, forçoso que, frente a demonstração preliminar de que existem divergências e equívocos no auto de infração, se proceda na perícia contábil para se cotejar as informações e se alcançar a imprescindível segurança jurídica.*

## **Dos Requerimentos**

*A impugnante requer a) sejam acolhidas as preliminares suscitadas de nulidade dos procedimentos e do próprio auto de infração, desconstituindo-se o lançamento fiscal e cancelando-se o débito reclamado; b) caso não acolhidas, no todo ou em parte, as preliminares, no mérito, seja desconstituído o auto de infração, tornando inexigíveis as importâncias nele lançadas, por absoluta iliquidez e incerteza e, ainda, diante das conclusões acima apontadas.*

*Em caso de entendimento diverso, requer seja retificado o auto de infração, a fim de excluir ou reduzir de seu conteúdo os*

*valores indevidos, decaídos referente a período superior a 5 anos anteriores ao auto de infração, também reduzindo a multa cobrada, além de recalcular os valores eventualmente devidos, de acordo com as respectiva natureza.*

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

*Não sendo acatados os requerimentos anteriores, requer seja o processo convertido em diligência, a fim de que possa a fiscalização, com maior segurança, aferir a verdadeira natureza jurídica da SCP.*

*Por fim, requer a prova pericial já solicitada em tópico específico da impugnação, em atendimento aos requisitos previstos no artigo 16 do Decreto 70.235/72, e a produção de todas as provas em direito admitidas, em especial a “documental, declarações, testemunhas etc”.*

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso voluntário, onde alega/questiona, em síntese:

- Os valores pagos correspondem a distribuição de lucros.
- O lucro não é tributado pela previdência.
  - Nulidade. Ausência de fundamentos jurídicos para o lançamento.
  - Indeferimento da perícia.
  - Numa Sociedade em Conta de Participação - SCP, quando o sócio participante toma parte nas relações com terceiros, a única consequência é a responsabilidade solidária pelas obrigações que intervier.
  - O Fisco está distante da verdade real.
  - Questiona o entendimento do Fisco de que houve simulação.
  - Não é vedada a prestação de serviço pelos sócios participantes diretamente aos clientes da SCP.
  - Os médicos não realizavam o objeto da SCP (celebrar contratos de prestação de serviços médicos)
  - Defende que todo procedimento, por meio da SCP, está correto.

- A transformação de uma associação para uma Sociedade Simples Ltda, seguida de uma SCP, se deu de boa fé.
- Questiona a multa aplicada.
- Questiona SELIC.
- Decadência.

É o relatório

**Voto**

Conselheiro Carlos Alberto Mees Stringari, Relator

O recurso é tempestivo e por não haver óbice ao seu conhecimento, passo à análise das questões pertinentes.

O presente processo é constituído por dois créditos, um decorrente de obrigação principal e outro decorrente de obrigação acessória. A obrigação acessória em questão é a declaração dos fatos geradores, objeto da obrigação principal, de modo que, para a questão da incidência, o que se resolver na obrigação principal, define a obrigação acessória.

**NULIDADE**

A recorrente pleiteia a nulidade do lançamento por entender que efetivamente distribuiu lucro, que não existe fundamentação para o lançamento e que é ilação do fisco a ocorrência de simulação na constituição dessa SCP.

Não concordo com a recorrente.

Entendo que os lançamentos fiscais preenchem todos os requisitos formais e materiais estabelecidos pela legislação.

A questão da simulação, central para entender e julgar o processo, será tratada adiante.

**SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO**

A sociedade em conta de participação(direito brasileiro) é uma sociedade empresária que vincula, internamente, os sócios. É composta por duas ou mais pessoas, sendo que uma delas necessariamente deve ser empresário ou sociedade empresária. Atualmente, os artigos de 991 a 996 do Código Civil brasileiro dispõem sobre essa modalidade societária.

*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.*

*§ 1ºA especialização patrimonial somente produz efeitos em relação aos sócios.*

*§ 2ºA 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.*

A constituição da Sociedade em Conta de Participações (SCP) não está sujeita às formalidades legais prescritas para as demais sociedades, não sendo necessário o registro de seu contrato social na Junta Comercial.

O empreendimento é realizado por dois tipos de sócios: o **sócio ostensivo** e o **sócio participante** (esta denominação surgiu com o CC/2002, antes esse sócio era conhecido como sócio oculto).

Na Sociedade em Conta de Participação, o sócio ostensivo é o único que se obriga para com terceiro; os outros sócios ficam unicamente obrigados para com o mesmo sócio por todos os resultados das transações e obrigações sociais empreendidas nos termos precisos do contrato.

**Unicamente o sócio ostensivo (necessariamente empresário ou sociedade empresária) realiza em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade os negócios jurídicos necessários para ultimar o objeto do empreendimento e responde pelas obrigações sociais não adimplidas.** O sócio participante, em contraposição, não tem qualquer responsabilidade jurídica relativa aos negócios realizados em nome do sócio ostensivo, participando dos resultados correspondentes. **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.**

Os resultados das SCP devem ser apurados pelo sócio ostensivo, que também é responsável pela declaração de rendimentos e pelo recolhimento dos tributos e contribuições devidos pela SCP.

## SIMULAÇÃO

A recorrente argumenta que o Fisco está distante da verdade real, questiona o entendimento do Fisco de que houve simulação, afirma que não é vedada a prestação de serviço pelos sócios participantes diretamente aos clientes da SCP, que os médicos não realizavam o objeto da SCP (celebrar contratos de prestação de serviços médicos) e defende que todo procedimento, por meio da SCP, está correto.

**Iniciarei apresentando dados do Relatório Fiscal, na seqüência da decisão recorrida e concluo com entendimento próprio.**

**O fisco, conforme Relatório Fiscal, considerou que houve simulação.**

*9.10. Configura-se, assim, uma situação que ultrapassa os limites da legislação, na medida em que resta evidente que a celebração do negócio jurídico sob a forma de sociedade em conta de participação, tinha por finalidade a reinserção dos médicos e pessoas jurídicas prestadoras de serviços integrantes da ASSOCIAÇÃO DOS MEDICOS DO HOSPITAL MÃE DE DEUS, que buscavam evitar o risco de uma eventual responsabilidade civil decorrente de erro médico praticado por qualquer um dos demais integrantes do quadro social,*

*conforme declaração prestada pela AMEMD SAÚDE SOCIEDADE SIMPLES LTDA. (doc. n.º 5662), abaixo transcrita:*

*"Foi quando a SCP se mostrou como uma alternativa para manter os médicos congregados, sem que, no entanto, entre eles se estabelecesse uma sociedade limitada já que uma questão levantada na época a impedir tal associação regular foi de que os médicos não queriam responder por eventuais indenizações por erros médicos causados individualmente por seus colegas aos respectivos pacientes."*

**9.11.** *Ademais disso, buscavam tratar os serviços médicos prestados diretamente ao sócio ostensivo como distribuição de lucros provenientes da sociedade em conta de participação, muito embora a remuneração se efetivasse na proporção da quantidade e modalidade dos serviços correspondentes a cada participante individualmente, e não em face do montante investido, como previsto nas sociedades em conta de participação. Releva acentuar, sobretudo, que mesmo considerando-se que a conta de participação, dada as suas características próprias, envolve diretamente um contrato de investimento, no caso em tela, não houve intenção de investir, já que o recurso aportado foi de apenas R\$ 40,00 (quarenta reais) por sócio (...).*

**9.12.** *Por todo o exposto, resta evidente que, muito embora o objetivo do negócio fosse ampliar a celebração de contratos de prestação de serviços médicos para lucro de seus integrantes, a partir de um acordo entre as partes, houve a criação de uma relação jurídica simulada para encobrir a mera prestação de serviços médicos à AMEMD SAÚDE SOCIEDADE SIMPLES LTDA., conferindo às autoridades fiscais, a impressão de uma sociedade em conta de participação com efetiva distribuição de lucros. Comprova-se, assim, a existência de um negócio jurídico contrário à realidade, destinado a produzir um efeito diverso do ostensivamente indicado, seja por não existir negócio de fato, seja por existir um negócio diferente daquele que se apresenta.*

**9.13.** *Nesses termos, fica caracterizada, portanto, a presença inequívoca dos requisitos essenciais à simulação: a divergência intencional entre a vontade e a declaração, emanada do acordo entre os contraentes, com o intuito de enganar ou iludir terceiros. Não há dúvida de que o motivo para o qual foi criado o negócio jurídico simulado mediante a constituição da AMEMD SAÚDE HMD - SCP foi a supressão da incidência previdenciária sobre a remuneração de serviços prestados pelos supostos sócios participantes ao suposto sócio ostensivo, buscando, ainda, a preservação de seus patrimônios individuais. Em verdade, o interesse das partes era atuar de forma isolada e não em sociedade.*

**10.** *Cumpre destacar, sobretudo, que a Fiscalização não pretende contestar a existência ou a validade do negócio jurídico, mas somente os efeitos por ele produzido. Se o contribuinte, tendo praticado um ato ou negócio que configure a*

*hipótese de incidência de uma norma tributária, pretender, de maneira dissimulada, ocultar sua realização, poderá o fisco desqualificar o ato ou negócio aparente para buscar a realidade subjacente, a fim de cobrar o tributo efetivamente devido.*

*10.1. Nesse sentido, é válido salientar o que dispõe o artigo 118 do Código Tributário Nacional - CTN, in verbis:*

*"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."*

*10.2. De feito, a obrigação tributária surge no momento em que é praticado o ato jurídico ou celebrado o negócio que a lei tributária erigiu como fato gerador do tributo. Para a lei tributária não importa que o verdadeiro ato jurídico ou negócio tenha sido ocultado pelas partes; o que interessa é apurar se ocorreu ou não a hipótese de incidência. Esta ocorrida, ainda que mascarada sua existência, incide o tributo correspondente. Se o negócio simulado encobrir um outro negócio jurídico, este último é que terá relevância para efeitos de tributação, já que, no direito tributário, não interessa a divergência entre vontade negocial simulada ou séria, mas sim entre o resultado econômico simulado e o efetivo. Atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária encaixam-se perfeitamente em uma das hipóteses do artigo 102 do Código Civil Brasileiro.*

*11. Por todo o exposto, resta claro que os valores repassados pelo contribuinte autuado aos sócios da conta de participação AMEMD SAÚDE HMD não constituem distribuição de lucros e, sim, pagamentos por serviços prestados na condição de contribuintes individuais, integrando o salário de contribuição para todos os fins e efeitos, não havendo motivos que justifiquem a não incidência da contribuição previdenciária sobre o mesmo.*

*12. Os valores apurados neste lançamento fiscal destinam-se à Previdência Social e referem-se ao descumprimento das obrigações principais e acessórias, conforme dispõe a Lei 8.212, de 24/07/1991, capítulo X - artigos 30, 31 e 32, regulamentados pelo Decreto 3.048, de 06/05/1999, Livro III, capítulo VIII, Seções I, II e III, com alterações feitas pela Lei 11.941, de 27/05/2009.*

**Também o julgamento de primeira instância, por unanimidade de votos, entendeu que houve simulação.**

### ***Da simulação***

O artigo 167 e seu parágrafo 1º, do Código Civil de 2002 (Lei nº 10.406, de 10/01/2002), assim estabelecem:

*Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.*

*§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:*

*I aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; II contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira ; III os instrumentos particulares forem antedatados, ou pósdatados*

Além do texto legal, também é importante ter em vista a posição da doutrina a respeito do significado e do alcance desse ato. De Plácido e Silva, no livro Vocabulário Jurídico, Volume IV, pág. 235, Editora Forense, 1993, assim leciona:

*SIMULAÇÃO. Do latim simulatio, de simulare (usar fingimento, usar artifício), a simulação é o artifício ou o fingimento na prática ou na execução de um ato, ou contrato, com a intenção de enganar ou de mostrar o irreal como verdadeiro, ou lhe dando aparência que não possui.*

*[...]Simulação. No sentido jurídico, sem fugir ao sentido normal, é o ato jurídico aparentado enganosamente ou com fingimento, para esconder a real intenção ou para subversão da verdade. Na simulação, pois, visam sempre os simuladores a fins ocultos para engano e prejuízo de terceiros.*

*Praticamente, a simulação resulta da substituição de um ato jurídico por outro, ou da prática de um ato sob aparência de um outro, como com a alteração de seu conteúdo ou de sua data, para esconder a realidade do que se pretende. [...]*

*A simulação poderá ser definida como a declaração de vontade irreal, emitida conscientemente, mediante acordo entre as partes, objetivando a aparência de um negócio jurídico que não existe ou que, se existe, é distinto daquele que efetivamente se realizou, com o objetivo de enganar terceiros. No ato simulado ocorre a divergência entre a declaração exteriorizada, pelo sujeito ou sujeitos, que pretendem seja visível em relação a terceiros, e a vontade ou declaração interna, que pretendem seja a vigente entre elas, declaração essa necessária para que tenha eficácia a real intenção das partes, escondida por trás da declaração aparente. No processo de simulação há uma deformação da declaração de vontade das partes, conscientemente desejada, com o objetivo de induzir terceiros (inclusive o Fisco) ao erro ou engano.*

*No caso em apreço, mediante a situação verificada pela fiscalização, caracterizada no Relatório do Procedimento Fiscal, conclui-se, claramente, que ocorreu uma inadequação entre a forma jurídica sob a qual o negócio se apresenta e a substância ou natureza do fato gerador efetivamente realizado.*

*Conseqüentemente, tratando-se da verificação dos fatos geradores das contribuições objeto da ação fiscal, ao contrário do que entende a Impugnante, o fato dos atos formais ostentarem legalidade não garante a legitimidade do conjunto de operações.*

*O artigo 118 do CTN reforça a dicotomia entre os planos de validade e da eficácia, ressaltando que o direito tributário pode não se preocupar com a validade dos atos, mas tão somente com os efeitos dentro de 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.*

*Portanto, comprovada a simulação, cabe à Fazenda Pública desconsiderar os efeitos dos atos viciados para que se operem consequências no plano da eficácia tributária, independentemente, inclusive, de prévia manifestação judicial a respeito da validade do ato viciado.*

### ***Os elementos probatórios da simulação. O caso dos autos***

*Dos autos, extrai-se, em síntese, o seguinte:*

*A pessoa jurídica fiscalizada, atualmente, opera sob a forma jurídica de sociedade simples com responsabilidade limitada. Sua origem, entretanto, encontra-se vinculada à **Associação dos Médicos do Hospital Mãe de Deus**, entidade sem fins econômicos, constituída em 29 de junho de 1998. Segundo consta no seu estatuto a associação tinha por finalidades congregar os associados, promovendo o convívio e o aprimoramento profissional, intermediar eventuais negociações de seus associados com o Hospital Mãe de Deus e, ainda, representar os associados na celebração de contratos de prestação de serviços médicos.*

*Conforme dispõe o artigo 9º, inciso V do Estatuto da Associação dos Médicos do Hospital Mãe de Deus, os associados deveriam prestar atendimento aos beneficiários dos planos de saúde dentro do horário e disciplina de seus consultórios e/ou instalações, recebendo a remuneração pelos serviços prestados diretamente das empresas administradoras dos planos de saúde. Em 11 de outubro de 2002, foi aprovada uma modificação do tipo jurídico da associação, que passou a atuar como uma sociedade de médicos, com fins econômicos e responsabilidade limitada ao capital social, cuja razão social passou a ser **AMEND Saúde Ltda**, a qual, posteriormente, em razão da disciplina de sociedades estabelecida no Código Civil*

*Brasileiro de 2002, passou para AMEMD Saúde Sociedade Simples Ltda.*

*Posteriormente, foi constituída a AMEMD Saúde HMD Sociedade em Conta de Participação (SCP), sendo que a conjuntura social da referida sociedade em conta de participação foi fixada de modo que a AMEMD Saúde Sociedade Simples Ltda (AMEMD) ocupou a posição de sócia ostensiva desta, passando a celebrar os contratos de prestação de serviços médicos com as empresas administradoras de planos de saúde e através do seu quadro social ou de médicos e pessoas jurídicas autorizadas, passou a prestar serviços médicos aos beneficiários dos respectivos planos, destacando-se o fato de que todos os médicos integrantes do quadro social da autuada que, antes, integravam o quadro de associados da Associação dos Médicos do Hospital Mãe de Deus AMEMD/RS, são os sócios participantes.*

*Observe-se que, as Cláusulas 2<sup>a</sup> e 3<sup>a</sup> do instrumento particular de constituição da SCP, estabelecem que os sócios participantes executam procedimentos médicos em seu nome individual e que também respondem individualmente por erros médicos e, ao final, como remuneração por esses serviços, devem receber “lucros”.*

*Os valores repassados aos sócios participantes (pessoas físicas) da sociedade em conta de participação, a título de “lucros”, foram efetivados conforme planilhas de fls. 884/979, e estão registrados na contabilidade da autuada, conforme depreende-se dos itens 14 e 15 do Relatório do Procedimento Fiscal.*

*Os sócios da SCP convencionaram que os lucros são distribuídos independentemente da contribuição para o patrimônio especial ( R\$ 40,00 por sócio), de acordo com a receita proporcionada pelos negócios viabilizados por cada um dos sócios ou entre eles ajustadas (Cláusula 20 do Instrumento de Constituição da SCP):*

**Cláusula 20<sup>a</sup>** : Os sócios da sociedade em conta de participação convencionam, expressamente, que os lucros serão distribuídos independente da contribuição para o patrimônio especial, de acordo com a receita proporcionada pelos negócios viabilizados por cada um dos sócios ou entre eles ajustadas.

*Ademais, não se vislumbra como poderá ser obtido o lucro comum, previsto na Cláusula 2<sup>a</sup> do instrumento de constituição da SCP, fl. 275, pois não há previsão de rateio entre os sócios.*

*A SCP não é uma verdadeira sociedade, no sentido mais técnico da expressão, na medida em que não possui personalidade jurídica, não contraindo obrigações e direitos em nome próprio. Dessa forma, quando os sócios participantes da conta de participação designada AMEMD SAÚDE HMD prestam serviços de atendimento a pacientes beneficiários de planos de saúde, em virtude de contratos celebrados pela AMEMD SAÚDE SOCIEDADE SIMPLES LTDA., sócia ostensiva, eles, com efeito, não estão prestando serviços para a sociedade em conta de participação, já que, apesar do seu*

*título, ela não tem personalidade jurídica e, portanto, não contrai obrigações e direitos em nome próprio, mas apenas o faz seu sócio ostensivo, a quem incumbe gerir o negócio como se a conta de participação não existisse aos olhos dos terceiros com quem contrata.*

*Note-se, então, que mesmo sendo sócios da conta de participação onde a AMEMD SAÚDE SOCIEDADE SIMPLES LTDA. é sócia ostensiva, esses profissionais devem ser remunerados especificamente pela prestação de serviços médicos, devendo tal remuneração ser considerada como base de incidência de contribuição previdenciária.*

*Nos termos do artigo 996 do Código Civil, as normas aplicáveis às sociedades simples também são às sociedades em conta de participação, mas, como bem salientado no artigo em referência: "subsidiariamente e no que com ela for compatível".*

*Nesse contexto cita-se as razões expostas no item 9.9 do Relatório do Procedimento Fiscal, que justificam o entendimento ora exposto:*

*Também é claro que os dispositivos que normatizam as sociedades simples podem ser aplicados às sociedades em conta de participação, mas o legislador é preciso ao complementar, "subsidiariamente e no que com ela for compatível".*

*E justamente isso, de modo proposital, foi deixado de lado pelo fiscalizado;*

*Assim, aplica-se à sociedade em conta de participação, por exemplo, o sistema de deliberação por maioria, e suas exceções, a necessária participação nos lucros, as responsabilidades do sócio ostensivo por atos de gestão, o direito de retirada, etc., previstos para as sociedades simples.*

*Por outro lado, a possibilidade de contribuição dos sócios participantes em serviços é algo completamente contrário à natureza jurídica da sociedade em conta de participação, e jamais poderá ser admitida;*

*Ou seja, a inteligência do código civil é evidente ao intérprete de boa-fé: tomadas as regras previstas para as sociedades simples, podemos e devemos considerá-las aplicáveis às SCP, desde que não sejam contrárias a própria natureza do instituto conta de participação;*

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

*imaginar que pessoas não integrantes do quadro de sócios ou empregados da AMEMD SAÚDE SOCIEDADE SIMPLES LTDA., que atendiam pacientes enviados pelos planos de saúde, poderiam ser tratadas como se fossem sócios participantes da AMEMD SAÚDE HMD, prestando serviços em nome da sociedade em conta de participação (que sequer é dotada de personalidade), e ainda remunerados diretamente pela distribuição de lucros, contrasta as normas civis e tributárias que regulam essa forma de sociedade.'*

Aceita-se, assim, pelos elementos dos autos, a conclusão da autoridade lançadora acerca da situação verificada na ação fiscal, constante dos itens 9.10, 9.11 e 9.12, do Relatório do Procedimento Fiscal:

**9.10.** Configura-se, assim, uma situação que ultrapassa os limites da legislação, na medida em que resta evidente que a celebração do negócio jurídico sob a forma de sociedade em conta de participação, tinha por finalidade a reinserção dos médicos e pessoas jurídicas prestadoras de serviços integrantes da ASSOCIAÇÃO DOS MÉDICOS DO HOSPITAL MÃE DE DEUS, que buscavam evitar o risco de uma eventual responsabilidade civil decorrente de erro médico praticado por qualquer um dos demais integrantes do quadro social, conforme declaração prestada pela AMEMD SAÚDE SOCIEDADE SIMPLES LTDA. (doc. n.º 5662), abaixo transcrita:

*"Foi quando a SCP se mostrou como uma alternativa para manter os médicos congregados, sem que, no entanto, entre eles se estabelecesse uma sociedade limitada já que uma questão levantada na época a impedir tal associação regular foi de que os médicos não queriam responder por eventuais indenizações por erros médicos causados individualmente por seus colegas aos respectivos pacientes."*

**9.11.** Ademais disso, buscavam tratar os serviços médicos prestados diretamente ao sócio ostensivo como distribuição de lucros provenientes da sociedade em conta de participação, muito embora a remuneração se efetivasse na proporção da quantidade e modalidade dos serviços correspondentes a cada participante individualmente, e não em face do montante investido, como previsto nas sociedades em conta de participação. Releva acentuar, sobretudo, que mesmo considerando-se que a conta de participação, dada as suas características próprias, envolve diretamente um contrato de investimento, no caso em tela, não houve intenção de investir, já que o recurso aportado foi de apenas R\$ 40,00 (quarenta reais) por sócio(...).

**9.12.** Por todo o exposto, resta evidente que, muito embora o objetivo do negócio fosse ampliar a celebração de contratos de prestação de serviços médicos para lucro de seus integrantes, a partir de um acordo entre as partes, houve a criação de uma relação jurídica simulada para

*encobrir a mera prestação de serviços médicos à AMEMD SAÚDE SOCIEDADE SIMPLES LTDA., conferindo às autoridades fiscais, a impressão de uma sociedade em conta de participação com efetiva distribuição de lucros. Comprovase, assim, a existência de um negócio jurídico contrário à realidade, destinado a produzir um efeito diverso do ostensivamente indicado, seja por não existir negócio de fato, seja por existir um negócio diferente daquele que se apresenta.*

*Quanto à falta de execução material da vontade exteriorizada, é de se ver que esta circunstância é decisiva para caracterizar um negócio como simulado. Na execução apenas formal do negócio jurídico, este leva a mutações jurídicas que só se manifestam no campo do direito, comportando-se os contraentes, de fato, de acordo com outro negócio jurídico ou como se não tivesse negócio algum. Assim, deve-se verificar se o contrato produziu mutação nas relações jurídicas apenas no campo do direito, ou se os contratantes continuam a agir como antes.*

*No presente caso, evidencia-se que as partes atuam de forma isolada, é o que está ajustado no Instrumento Particular de Constituição da SCP, cláusulas 2<sup>a</sup> e 3<sup>a</sup>, a seguir reproduzidas.*

*Cláusula 2<sup>a</sup>: Os sócios participantes devem sempre assumir obrigações em seu nome individual, em seu respectivo endereço, haja vista que a sociedade em conta de participação não possuirá razão social, nem sede.*

*Cláusula 3<sup>a</sup> :Os sócios respondem individualmente e exclusivamente por erro médico, responsabilidade ético, civil e criminal oriundas de seus atos profissionais.*

*Ademais disso, a remuneração dos sócios é proporcional à quantidade e modalidade dos serviços prestados individualmente e não em face do montante investido, como previsto nas sociedades em conta de participação, conforme consignado no item 9.11 do Relatório do Procedimento Fiscal.*

*9.11. Ademais disso, buscavam tratar os serviços médicos prestados diretamente ao sócio ostensivo como distribuição de lucros provenientes da sociedade em conta de participação, muito embora a remuneração se efetivasse na proporção da quantidade e modalidade dos serviços correspondentes a cada participante individualmente, e não em face do montante investido, como previsto nas sociedades em conta de participação. Releva acentuar, sobretudo, que mesmo considerando-se que a conta de participação, dada as suas características próprias, envolve diretamente um contrato de investimento, no caso em tela, não houve intenção de investir, já que o recurso aportado foi de apenas R\$ 40,00 (quarenta reais) por sócio, conforme demonstra a cláusula 5<sup>a</sup> do Instrumento Particular de Constituição da AMEMD SAÚDE HMD SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. Certamente, que tal valor*

*não constitui um verdadeiro aporte para a formação de um fundo social.*

*Tais elementos evidenciam que o interesse das partes é agir de forma isolada e não como uma sociedade. Na verdade, os contratantes continuam a agir como operavam quando estavam vinculados à Associação, que foi extinta, resultando, em consequência, numa prestação de serviços dos sócios participantes à autuada.*

*A impugnante, por sua vez, alega que a partir do Código Civil de 2002, a simulação passou a caracterizar-se pela presença de um dos elementos objetivos do artigo 167: a) por interposta pessoa; b) quanto à natureza ou o conteúdo do negócio; e c) quanto à falsidade da data. Ainda, diz a impugnante, que na constituição da SCP não existe vontade de enganar terceiros e que o simples fato de os sócios participantes prestarem serviços não autoriza o fisco a interpretar que estaria ocorrendo a contratação desses sócios pela autuada, determinando, por consequência, a descaracterização da sociedade.*

*Tais argumentos não prosperam, pois, reitere-se, a ação do fisco é tão somente de busca da verdade material dos fatos e para tanto não precisam ser anulados os atos jurídicos simulados pelo contribuinte. No âmbito do Direito Tributário, a consequência atribuída ao ato simulado é diferente da anulabilidade – que opera efeitos no plano da validade; ela acontece no plano da eficácia: os **atos simulados não tem eficácia contra o fisco**.*

*Observe-se, mais uma vez, que **não** ocorreu a alegada **descaracterização da sociedade em conta de participação**, mas a identificação da real natureza dos valores repassados aos sócios participantes desta sociedade.*

*Quanto à discrepância entre os atos praticados e a conduta das partes, neste aspecto, evidencia-se a ficção do negócio jurídico. No caso dos autos, para as autoridades fiscais, a sócia ostensiva e os sócios participantes simulavam e informavam a existência de uma sociedade em conta de participação, entretanto, o que realmente acontecia era a mera prestação de serviços médicos pelos sócios participantes diretamente à AMEMD, sócia ostensiva.*

*A impugnante argumenta, também, que não há a simulação indicada 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 a não tributação sobre os pagamentos efetuados.*

*Tal argumento não pode ser aceito, pois os elementos já expostos demonstram a celebração de negócio jurídico por meio do qual, perante as autoridades fiscais, os contratantes apresentam uma sociedade em conta de participação, que efetuava a distribuição de lucros, no entanto, restou evidenciada a prestação de serviços à AMEMD Saúde Sociedade Simples Ltda que, na verdade, remunerava a prestação de serviços médicos como se distribuição de lucros fosse.*

*Isto porque a sociedade em conta de participação não é dotada de personalidade, assemelhando-se a um mero contrato de investimentos. Em razão disso, ela não tem aptidão para exercer direitos ou assumir obrigações na ordem jurídica. Tanto é assim que, conforme previsão contida no artigo 991 do Código Civil Brasileiro, 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 sócios somente dos resultados correspondentes.*

*Os sócios participantes, por terem confiado em habilidades empresariais do sócio ostensivo, simplesmente entregam-lhe recursos. Este último, executa a atividade econômica objeto do contratado e presta contas aos investidores. Portanto quando os sócios participantes atendem pacientes enviados pelos planos de saúde em razão de contratos celebrados entre as empresas administradoras desses planos e a AMEMD SAÚDE SOCIEDADE SIMPLES LTDA (sócia ostensiva), eles, em verdade, estão prestando serviços para esta última, pois foi ela que, em nome individual, assumiu o compromisso contratual de atender aqueles pacientes.*

*Observe-se, assim, que, muito embora sejam sócios da conta de participação onde a AMEMD Saúde Sociedade Simples Ltda é sócia ostensiva, essas pessoas devem ser remuneradas especificamente pelo fato da prestação de serviços médicos, que corresponde a rendimento sujeito à incidência da contribuição previdenciária.*

*Nesse contexto importa aduzir, novamente, que as pessoas físicas autorizadas a atender os beneficiários dos planos de saúde eram sempre os sócios participantes da conta de participação onde a AMEMD Saúde Sociedade Simples Ltda aparecia como sócia ostensiva. Esta última, após receber a remuneração paga pelos tomadores de serviços, apurava e recolhia os tributos incidentes diretamente sobre suas receitas. Depois, efetuava a retenção de uma taxa administrativa e, então, pagava diretamente aos sócios participantes da SCP, de acordo com o volume e modalidade de serviços prestados. Este pagamento, entretanto, não era realizado a título de remuneração por serviços prestados para a própria AMEMD Saúde Sociedade Simples Ltda, mas sim, diretamente, como distribuição de lucros decorrentes da conta de participação.*

*Dante de tais elementos, constata-se que o negócio jurídico simulado de constituição da conta de participação (que era aparente para o fisco), seguido do pagamento de “lucros” que teriam sido aderidos naquele investimento, dissimulava (acobertava) a efetiva natureza dos pagamentos efetuados pela AMEMD Saúde Sociedade Simples Ltda às pessoas físicas, contribuintes individuais da Previdência Social, que lhe prestavam serviços médicos.*

*Observe-se, ainda, que, em sendo verificado no procedimento fiscal que a efetiva natureza dos valores pagos pela AMEMD*

*Saúde Sociedade Simples Ltda aos segurados contribuintes individuais era de remuneração pelos serviços prestados, não prosperam os argumentos de que os valores em questão estariam isentos da contribuição previdenciária com fundamento na previsão do artigo 28, parágrafo 9º, alínea "j", da Lei nº 8.212/91, já que tal isenção trata da participação do empregado nos lucros ou resultados das empresas.*

**Minha conclusão é que houve simulação.**

**Pesquisando nos autos, constatei que a recorrente tem como objeto social a prestação de serviços na área da saúde.**

***AMEMD SAÚDE SOCIEDADE SIMPLES LTDA***

***OBJETO SOCIAL***

*Cláusula 3ª: O objetivo da sociedade é de prestação de serviços na área da saúde, tratamento de pacientes, conveniados ou não, podendo associar-se, parcerizar-se com outros médicos e clínicas para o bem estar pleno dos pacientes e clientes.*

*Nome de fantasia: AMEMD (CLÁUSULA 2ª)*

*05/08/2003*

A AMEMD SAÚDE SCP, foi constituída em 15/01/2003, com 368 sócios participantes, que evolui gradativamente até atingir 693 sócios participantes em 18/05/2008 e tinha como condição para participar da sociedade ser médico credenciado ou contratado para prestar serviço no Hospital Mãe de Deus.

## **DAS CONDIÇÕES INDISPENSÁIS PARA INGRESSO E PERMANÊNCIA NA SOCIEDADE**

**Cláusula 21<sup>a</sup>:** A sociedade em conta de participação é constituída em função da qualidade pessoal e profissional dos sócios. São condições indispensáveis dos sócios para ingresso e permanência na presente sociedade:

- a) Ser médico regularmente inscrito e em dia com o CREMERS;
- b) Observar os preceitos da Ética Médica e não possuir registro negativo, justificado, em qualquer área do Hospital Mãe de Deus, nem ter sofrido processo civil por erro médico ou ético.
- c) Ser médico credenciado no Corpo Clínico do Hospital Mãe de Deus em Porto Alegre e, cumulativamente, que centre suas atividades no Hospital Mãe de Deus;
- d) Ser médico contratado pelos serviços prestados pelo Hospital Mãe de Deus, com comprovada vigência de seu contrato.
- e) Obter parecer favorável de pelo menos 51% (cinquenta e uma por cento) dos sócios da presente sociedade.
- f) O ingresso de pessoa jurídica como sócia só é possível quando houver o prévio preenchimento dos requisitos previstos nas alíneas "a" à "e" pelas pessoas físicas de seus sócios.

A recorrente alega que o objeto social da AMEMD SAÚDE SCP era somente celebração de contratos de prestação de serviços médicos.

### **OBJETO DA CONTA DE PARTICIPAÇÃO**

**Cláusula 2<sup>a</sup>:** A Sociedade em Conta de Participação terá por objeto combinar recursos e esforços entre os sócios para ampliar a celebração de contratos de prestação de serviços médicos com entidades públicas ou privada de saúde, em atividade econômica organizada, para o lucro comum, em um ou mais procedimentos médicos, trabalhando um, alguns ou todos, em seu nome individual.

**Parágrafo primeiro:** Compete à sócia ostensiva atuar perante terceiros como se exclusivamente seu fossem os negócios constantes do objeto social.

**Parágrafo segundo:** Poderão os sócios participantes, para fins de divulgação e de emprestar seu prestígio pessoal à consecução do exercício do objeto social, atuar conjuntamente com a sócia ostensiva na viabilização dos negócios sociais.

**Parágrafo terceiro:** A sócia ostensiva pode constituir o sócio participante seu mandatário, inclusive para representá-lo nos negócios relativos ao objeto social.

**Cláusula 2<sup>a</sup>:** Os sócios participantes devem sempre assumir obrigações em seu nome individual, em seu respectivo endereço, haja vista que a sociedade em conta de participação não possuirá razão social, nem sede.

**Cláusula 3<sup>a</sup>:** Os sócios respondem individualmente e exclusivamente por erro médico, responsabilidade ético, civil e criminal oriundas de seus atos profissionais.

**É evidente que ao contratar prestação de serviços, a prestação de serviço deve acontecer (objeto social da recorrente) e, conforme visto, essa prestação de serviço era efetuada pelos sócios participantes.**

**Numa SCP legalmente constituída, conforme visto acima, unicamente o sócio ostensivo realiza em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade os negócios jurídicos necessários para ultimar o objeto do empreendimento e responde pelas obrigações sociais não adimplidas. O sócio participante, em contraposição, não tem qualquer responsabilidade jurídica relativa aos negócios realizados em nome do sócio ostensivo, participando dos resultados correspondentes. 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.**

**Na Sociedade em Conta de Participação, o sócio ostensivo é o único que se obriga para com terceiro; os outros sócios ficam unicamente obrigados para com o mesmo sócio por todos os resultados das transações e obrigações sociais empreendidas nos termos precisos do contrato.**

**Resumindo os fatos: a recorrente firmou contratos de prestação de serviço médico, em seu nome, e os médicos prestaram o serviço contratado e pelo seu trabalho foram remunerados. Por meio da SCP, a sócia ostensiva (recorrente) e os sócios participantes simulavam e informavam a existência de uma sociedade em conta de participação.**

**Entendo que efetivamente as bases de cálculo correspondem à remuneração pelos serviços prestados e não a lucro distribuído.**

## **DECADÊNCIA**

A recorrente requer a aplicação da regra do § 4º do artigo 150 do CTN para a definição do prazo decadencial.

*Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto*

*o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

**Com base na conclusão acerca da simulação, acima apresentada, entendo que a regra a prevalecer deve ser a do artigo 173, I.**

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

**Os fatos geradores compreendem o período de 10/2006 a 12/2008/.**

**A ciência do lançamento ocorreu em 10/11/2011.**

**Entendo o lançamento não foi atingido pela decadência.**

## **PERÍCIA.**

A recorrente questiona o indeferimento da perícia requerida quando da impugnação.

Está claro na decisão recorrida que a resposta aos quesitos formulados se daria pela juntada de documentos da própria recorrente ao processo. A recorrente não juntou provas à impugnação e pretendeu juntá-las por meio de perícia.

*No presente caso, examinando-se os quesitos propostos, observa-se que as informações desejadas pela impugnante poderiam ter sido por ela providenciadas no prazo que a legislação tributária lhe garante para a impugnação do lançamento, nos termos dos artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972 e alterações, sem exceção, pois estão nos documentos/registros contábeis/fiscais em poder da própria autuada ou dependem de simples cálculos ou demonstrativos. Não impõem a realização de perícia e elaboração de laudos; dependem, simplesmente, de providências da interessada. Senão, vejamos:*

**Quesito a):** Para identificar o regime tributário adotado pela AMEMD, é só juntar a cópia da declaração anual entregue à RFB, que está com a autuada.

**Quesitos b) e c):** Quanto a indicação, mês a mês, dos resultados líquidos da sociedade e, em comparação, dos valores que foram efetivamente pagos, em cada mês, ao sócios participantes, discriminadamente, bem como a identificação de eventuais discrepâncias na apuração dos valores exigidos, a autuada poderia ter elaborado relações/demonstrativos já que dispõe de todas as informações e registros contábeis/fiscais. Observese que, segundo consta do item 13, do Relatório do Procedimento Fiscal:

13. Serviram de base para a apuração do crédito, consoante o disposto no item 3 supra, todos os elementos fornecidos pelo autuado quando da realização do MPF 10.1.01.002010000190, quais sejam:.

(...)

i) informação de que todos os valores pagos aos sócios da SCP AMEMD SAÚDE LTDA., a título de distribuição de lucros constam nos registros contábeis da AMEMD SAÚDE SOCIEDADE SIMPLES LTDA.;

j) plano de contas contábeis;

k) balancetes;

l) livros contábeis Diário e Razão;

m) arquivos magnéticos contendo a escrituração contábil;

n )relação de valores repassados aos médicos sócios da sociedade em conta de participação AMEMD SAÚDE HMD correspondente ao período de 2006 a 2009.

Ademais disso, acompanha o Relatório do Procedimento Fiscal, “Discriminativo de Rendimentos Pagos a Contribuintes Individuais”, identificando, por competência e contribuinte individual, os valores considerados como base de cálculo das contribuições lançadas.

**Quesitos d) e g):** O registro sobre a que título estão contabilizados os pagamentos aos sócios participantes está na contabilidade e nos documentos da autuada; bem como informações sobre a existência da sociedade em conta de participação na contabilidade da AMEMD podem ser provadas com cópia da escrituração da autuada. As informações em questão são de fácil obtenção.

**Quesito e):** “A distribuição de resultados efetivamente feita aos sócios, em regime de caixa, observou a proporcionalidade prevista nas Cláusulas 17<sup>a</sup> e 20<sup>a</sup> do Contrato de Constituição da SCP?” Segundo o item 14 do Relatório do Procedimento Fiscal, os valores constantes nos documentos/arquivos fornecidos pelo contribuinte, foram cotejados com os registros contábeis, não tendo sido constatadas distorções relevantes, razão pela qual foram considerados base razoável, segura e confiável para

*apuração da matéria tributável. Reiterese que os valores distribuídos aos sócios participantes, caracterizados pela autoridade lançadora como remuneração paga a contribuintes individuais e fatos geradores de contribuição previdenciária, estão elencados individualmente nos autos (“Discriminativo de Rendimentos Pagos a Contribuintes Individuais”, fls. 884/979). Portanto, não há porque ser produzida a prova pericial para a constatação de elementos claramente identificados nos documentos apresentados pela autuada à fiscalização e também demonstrados no Relatório do Procedimento Fiscal.*

**Quesito f):** “*Existe relação de subordinação, emprego ou contratação entre os sócios participantes e a sócia ostensiva?*” Quanto ao quesito em questão, vêse que as informações desejadas pela autuada não impõem a realização de perícia e elaboração de laudos; dependem, simplesmente, de providências da interessada, pois os fundamentos fáticos e jurídicos para as autuações foram suficientemente demonstrados nos autos, com a indicação dos elementos examinados e em poder da própria empresa.

*Assim sendo, constata-se que, no caso, a demonstração pretendida pela empresa por meio da prova pericial poderia ter sido trazida aos autos mediante simples juntada de documentos em poder da própria empresa, vez que a perícia se reserva à elucidação de pontos duvidosos que requerem conhecimentos especializados para o deslinde do litígio, não se justificando quando o fato puder ser demonstrado nos autos.*

*Acrescente-se que a pretendida prova pericial não pode substituir a produção de prova material/documental a cargo da autuada e que a adoção do procedimento de perícia objetiva, única e tão somente, dirimir dúvidas com relação às provas anteriormente carreadas ao processo, não se prestando, portanto, a suprimir o encargo que cabe ao sujeito passivo da relação tributária processual, quanto à formação da demonstração probatória que lhe compete.*

*Indefere-se, portanto, a prova pericial requerida.*

Concordo com o indeferimento.

SELIC

Quanto à aplicação da taxa SELIC nos juros moratórios, verifica-se que essa é uma questão sobre a qual o CARF possui decisões reiteradas e, por essa razão foi editada

Súmula, cuja observância é obrigatória para estes conselheiros. Abaixo apresento a Súmula número 3.

*“Súmula nº 3 do CARF: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais”.*

## **MULTA – AI 37.334.840-1**

A recorrente questiona a multa aplicada.

Neste lançamento foi imputada multa de mora até a competência 11/2008 no percentual de 24% e multa de ofício de 75% para a competência 12/2008.

**Entendo que a multa de mora deve ser revista.**

A MP nº 449, convertida na Lei nº 11.941/09, que deu nova redação aos arts. 32 e 35 e incluiu os arts. 32-A e 35-A na Lei nº 8.212/91, trouxe mudanças em relação à multa aplicada no caso de contribuição previdenciária.

Assim dispunha o art. 35 da Lei nº 8.212/91 antes da MP nº 449, *in verbis*:

*Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:*

*a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:*

*a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*d) cinqüenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (sem destaque no original)*

Verifica-se, portanto, que antes da MP nº 449 não havia multa de ofício. Havia apenas multa de mora em duas modalidades: decorrente do pagamento em atraso, desde que de forma espontânea e decorrente da notificação fiscal de lançamento, conforme previsto nos incisos I e II, respectivamente, do art. 35 da Lei nº 8.212/91, então vigente.

Nesse sentido dispõe a hodierna doutrina (Contribuições Previdenciárias à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais / Elias Sampaio Freire, Marcelo Magalhães Peixoto (coordenadores). – Julio César Vieira Gomes (autor) – São Paulo: MP Ed., 2012. Pág. 94), *in verbis*:

*“De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória – era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo, portanto, necessária a constituição do crédito tributário por meio do lançamento, ainda assim a multa era de mora. (...) Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.” (com destaque no original)*

Com o advento da MP nº 449, que passou a vigorar a partir 04/12/2008, data da sua publicação, e posteriormente convertida na Lei nº 11.941/09, foi dada nova redação ao art. 35 e incluído o art. 35-A na Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

*Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de **multa de mora** e **juros de mora**, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009). (sem destaque no original)*

Nesse momento surgiu a multa de ofício em relação à contribuição previdenciária.

Logo, tendo em vista que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 144 do CTN, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos até 11/2008, aplica-se apenas a multa de mora. Já em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 12/2008, aplica-se apenas a multa de ofício.

Contudo, no que diz respeito à multa de mora aplicada até 11/2008, com base no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, tendo em vista que o artigo 106 do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, combine-lhe penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna. Impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, **que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%**, em comparativo com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91, para determinação e prevalência da multa mais benéfica, **no momento do pagamento**.

## MULTA – AI 37.334.839-8 9 (CFL 68)

A recorrente também questiona essa multa.

Neste lançamento foi aplicada multa correspondente a 100% do valor devido relativo à contribuição não declarada, até a competência 11/2008..

Entendo necessário tecer algumas considerações, face à edição da recente Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009. A citada Lei 11.941/2009 alterou a sistemática de cálculo de multa por infrações relacionadas à GFIP.

Para tanto, a Lei 11.941/2009, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:

*“Art.32-A.O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do art. 32 no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:*

*I- de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no §3º; e*

*II- de R\$ 20,00 (vinte reais)para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas*

*§1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso I do caput, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento*

*§2º Observado o disposto no § 3º, as multas serão reduzidas:*

*I- à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou*

*II- a setenta e cinco por cento, se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação*

*§3º A multa mínima a ser aplicada será de:*

*I- R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária;*

*II- R\$ 500,00 ( quinhentos reais), nos demais casos”.*

Considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

*Art.106 - A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*(...)*

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*(...)*

*c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

No caso da presente autuação, a multa aplicada ocorreu nos termos do art. 32, inciso IV, Lei nº 8.212/1991 e do art. 32, § 5º, da Lei nº 8.212/1991, o qual previa que pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no art. 32, § 4º, da Lei nº 8.212/1991.

Para efeitos da apuração da situação mais favorável, há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte, conforme o art. 106, II, c, CTN: (a) a norma anterior, com a multa prevista no art. 32, inciso IV, Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 32,

§ 5º, Lei nº 8.212/1991 ou (b) a norma atual, nos termos do art. 32, inciso IV, Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 32-A, Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei 11.941/2009.

Nesse sentido, entendo que na execução do julgado, a autoridade fiscal deverá verificar, com base nas alterações trazidas, a situação mais benéfica ao contribuinte.

## CONCLUSÃO

Voto pelo provimento parcial do recurso, determinando o recálculo da multa do AI 37.334.839-8 de acordo com o disciplinado no art. 32-A da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/2009 e o recálculo da multa de mora do AI 37.334.840-1 com base na redação dada pela lei 11.941/2009 ao artigo 35 da Lei 8.212/91 e, nos dois casos, a prevalência da mais benéfica ao contribuinte.

Carlos Alberto Mees Stringari