



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.720033/2015-92
ACÓRDÃO	1301-008.196 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	T.K.S. SISTEMAS HOSPITALARES E CONSULTÓRIOS MÉDICOS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010

MULTA E JUROS ISOLADOS POR FALTA DE RETENÇÃO NA FONTE. SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. SERVIÇOS PRESTADOS PELOS SÓCIOS PARTICIPANTES. RECEBIMENTOS POR MEIO DE DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. DESCARACTERIZAÇÃO.

As Sociedades em Conta de Participação (SCPs) estão regidas por disposições específicas do Código Civil, entre as quais há a proibição de os sócios participantes prestarem serviços em nome da sociedade. Fatos apurados que indicam a prestação de serviços de forma personalíssima pelos sócios participantes, com a realização de exames de diagnóstico de ressonância magnética, tomografia computadorizada, ultrassonografia, raios X e mamografia. Pagamentos feitos aos sócios participantes que tiveram como parâmetro tais serviços. Inobservância do dever de retenção na fonte pela sócia ostensiva (art. 9º da Lei nº 10.426/02).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator, vencido o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, que lhe deu provimento e manifestou intenção de apresentar Declaração de Voto.

Assinado Digitalmente

Eduardo Monteiro Cardoso – Relator

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores lagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Luis Angelo Carneiro Baptista, Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Voluntário interposto por T.K.S. SISTEMAS HOSPITALARES E CONSULTÓRIOS MÉDICOS LTDA. (fls. 505/539) em face de acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (DRJ/POA) que julgou improcedente a Impugnação apresentada, mantendo o crédito tributário cobrado.
2. Referido crédito tributário decorre de Autos de Infração (fls. 373/380) lavrados para exigir multa e juros isolados em função de suposta falta de retenção na fonte de imposto sobre a renda do ano-calendário de 2010, com fundamento no art. 9º da Lei nº 10.426/02.
3. Os elementos que fundamentaram a cobrança foram bem sintetizados pela DRJ:

Do Termo de Verificação Fiscal

A pessoa jurídica fiscalizada é uma sociedade empresária limitada, com denominação social de T.K.S. SISTEMAS HOSPITALARES E CONSULTÓRIOS MÉDICOS LTDA, inscrita no CNPJ 02.162.577/0001-25, e tem por objeto social "a exploração, por conta própria, de serviços hospitalares e diagnósticos em geral", tendo sido alterado para "prestação de serviços médicos especializados", conforme alteração contratual registrada na JUCESP sob o nº 038.371/10-8, sessão de 04/02/2010.

Em tal relatório é esclarecido que se trata de procedimento fiscal regulamentar para lançamento de multa e juros isolados, em razão de o contribuinte deixar de cumprir com a obrigação acessória, a de reter e de recolher à Fazenda Nacional o imposto de renda retido na fonte, no prazo legal, sobre a prestação de serviços realizados pelas pessoas físicas à empresa T.K.S, no ano calendário de 2010.

A autoridade fiscal relata que:

Da análise da escrituração contábil e documentos que fundamentaram os lançamentos realizados, verificou-se que a empresa T.K.S. apresentou no ano-calendário de 2010, receitas de prestação de serviços contabilizadas nas contas: "61131 - PRESTAÇÃO SERVIÇOS MATRIZ". "91004 - PRESTAÇÃO SERVIÇOS RESSONÂNCIA". "92004 - PRESTAÇÃO SERVIÇOS TOMOGRAFIA". "93004 -PRESTAÇÃO SERVIÇOS RAIOS X; e "94004 - PRESTAÇÃO SERVIÇOS MAMOGRAFIA".

Em consulta à Declaração de informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ/2011, ano-calendário 2010, obtida através dos sistemas

corporativos da Receita Federal do Brasil, constatou-se que a receita contabilizada na conta "61131 - PRESTAÇÃO SERVIÇOS MATRIZ", trata-se de receita bruta considerada pela empresa T.K.S. como seu faturamento próprio, sendo que as demais receitas acima identificadas referem-se às receitas oriundas das SCP - Sociedades em Conta de Participação, nas quais a empresa T.K.S. é sócia ostensiva.

Sustenta que, conforme cláusulas dos contratos de constituição das SCP, a T.K.S. na qualidade de sócia ostensiva, fornece todos os equipamentos e estrutura física necessários para a realização dos serviços, e os sócios participantes, prestarão os serviços profissionais especializados na realização de exames de radiologia médica, para o atendimento dos clientes por meios de planos de saúde (empresas de seguro saúde e de assistência médica), bem como a particulares, objetivando realizar o negócio da sociedade.

Prossegue, dizendo que, de acordo com cláusulas contratuais de constituição das SCP as sócias participantes apenas contribuirão para à sociedade com o "capital intelectual" e a "capacidade técnica" de seus titulares, ou seja, com a prestação dos seus serviços, objeto da sociedade, quer seja, de Ressonância Magnética, de Tomografia Computadorizada, de Raios X e de Mamografia, sendo que a sócia ostensiva fornecerá todos os recursos físicos e financeiros que sejam necessários para a execução dos mesmos serviços.

Consigna que, em tal cláusula, está expresso que as sócias participantes estão desobrigadas de qualquer contribuição em dinheiro na sociedade. Ademais, consta expresso que outras sócias participantes poderão aderir as SCP já constituídas, por meio de Termos de Adesão.

A autoridade lançadora faz uma digressão sobre a SCP. Contextua, dizendo que a Sociedade em Conta de Participação está regulada nos artigos 991 a 996 da Lei nº 10.406, de 10/01/2002, que instituiu o Novo Código Civil Brasileiro. É uma forma de organização social não sujeita ao registro, por isso mesmo, não dotada de personalidade jurídica (não personificada). A natureza secreta do ato constitutivo gera efeitos tão somente entre as partes. Nesse tipo de sociedade, reconhece-se a existência de duas espécies de sócios:

a) Ostensivo: *a atividade que constitui o objeto social é exercida pelo sócio ostensivo, e só por ele, em seu nome e sob sua própria e exclusiva responsabilidade. Todas as obrigações perante terceiros, sejam fornecedores, clientes, empregados e outros, são assumidas apenas pelo sócio ostensivo, e a ele compete responder por elas, praticando todas as operações em nome da SCP, registrando-as contabilmente como se fossem suas, porém identificando-as para fins de partilha dos respectivos resultados e,*

b) Participante: *todos os outros integrantes do empreendimento que não o sócio ostensivo, não têm participação na gestão dos negócios e se obrigam somente perante este último, sendo vedado sua interferência nas relações*

com terceiros, atribuição privativa do sócio ostensivo, sob pena de com ele responder solidariamente pelas obrigações assumidas. Sua participação se consubstancia na disponibilização de recursos ao sócio ostensivo, que o aplicará em favor do objeto da conta. É, em regra, um investidor que acredita no projeto do sócio ostensivo e vislumbra obter resultados satisfatórios com sua implementação.

A conclusão lógica é que a SCP, por suas características, constitui muito mais uma "parceria em investimento" do que propriamente uma sociedade. As pessoas participantes entregam recursos ao elemento ostensivo que, atuando isoladamente perante terceiros, deverá executar o investimento objeto da conta de participação, logo, apenas o sócio ostensivo aparece e obriga-se perante terceiros.

Sustenta que:

A empresa T.K.S, na condição de sócia ostensiva das SCPs, celebra os contratos com os clientes, emite as faturas, recolhe os tributos e assume a parte negocial perante terceiros. No entanto, os sócios participantes das sociedades em conta de participação atendem os clientes particulares e pacientes de planos de saúde, na realização de exames de radiologia médica, em face dos contratos celebrados pela empresa T.K.S.

[...]

Os sócios participantes das SCP, ora constituídas, nunca pretenderam investir observando os limites normativos traçados para a conta de participação. Desde a concepção do negócio, pretendiam apenas prestar serviços e perceber a remuneração correspondente. E mais, queriam fazê-lo de forma individual, a fim de não causar qualquer comprometimento patrimonial em razão de condutas praticadas por demais profissionais, basta lembrar que os sócios participantes não tiveram nenhuma contribuição em dinheiro na constituição da sociedade, conforme já mencionado anteriormente.

[...]

É oportuno destacar que não há problema algum no fato de os sócios participantes da Sociedade em Conta de Participação prestarem serviços diretamente ao sócio ostensivo, entretanto, a contrapartida desta prestação de serviços deve ser tratada de acordo com a sua efetiva natureza jurídica, ou seja, de remuneração de serviços prestados por pessoas físicas à empresa T.K.S.

Defende que, no Direito Previdenciário, aplica-se o Princípio da Primazia da Realidade dos Fatos sobre a Forma Jurídica dos Atos. Logo, havendo discordância entre o que ocorre na prática e o que está expresso em assentamentos públicos, documentos ou acordos, prevalecerá a realidade dos fatos.

Demais, os denominados "sócios participantes" nada mais são do que prestadores de serviços, auferindo sua remuneração não pelos frutos do capital investido na sociedade, mas sim, em razão dos serviços prestados, na condição de médicos ou técnicos especializados à empresa T.K.S., realizando o objeto social desta. Atenta que há impossibilidade de os sócios participantes contribuírem com serviços, pois é completamente contrário à natureza jurídica da Sociedade em Conta de Participação.

Além disso, demonstra no relatório que a escrituração contábil das SCP foi efetuada sem a observância ao artigo 254 do Regulamento do Imposto de Renda, pois contratualmente as SCP foram constituídas, individualmente, com as empresas ATM, CH LONGO, SETORM e médicos da Mamografia, e contabilmente foram segregadas por tipo de exame radiológico (Ressonância, Tomografia, Mamografia e Raios X). Desta forma, não foram evidenciados os lançamentos e a apuração dos resultados específicos para cada SCP, pelos registros contábeis, conforme determina o artigo 254 do Regulamento do Imposto de Renda.

A autoridade lançadora demonstra que a "distribuição de lucros" nada mais é do que valores repassados pela T.K.S. aos sócios da conta de participação como pagamentos por serviços prestados por pessoas físicas sem vínculo empregatício, na condição de contribuinte individual. O montante da remuneração do sócio participante depende, principalmente, de sua atuação no atendimento aos beneficiários dos contratos firmados e particulares, e não do seu investimento na SCP. Os rendimentos individuais dos sócios participantes decorrem de seus atendimentos profissionais aos beneficiários dos planos de saúde e de particulares. Assim, os valores pagos não correspondem a lucros.

Pontua que o trabalho fiscal demonstrou que:

As atividades e os negócios desenvolvidos pela SCP em questão, ostentam aspectos fáticos diferentes e distintos daqueles que se encontram registrados nos seus documentos de constituição, restou comprovado que os sócios participantes da SCP prestaram efetivamente os serviços de radiologia médica, cada qual na sua especialidade, aos clientes particulares e de planos de saúde do sócio ostensivo. Em contrapartida aos serviços prestados, recebeu pagamento proporcional, camuflado sob o título de "distribuição de lucros", tal valor percebido, sob o prisma da primazia da realidade dos fatos sobre a formalidade dos atos, deve ser qualificado segundo sua efetiva natureza jurídica, como rendimentos exclusivos do trabalho executada pela pessoa física à empresa, e não como "lucros distribuídos", eis que não guarda qualquer relação com o valor efetivamente investido por cada sócio participante na alavancagem do objeto social da SCP.

Em decorrência, os pagamentos realizados aos "sócios participantes da SCPs" a título de "distribuição de lucros", pela empresa T.K.S. não espelham a realidade fática: pagamento de rendimentos às pessoas físicas, que pessoalmente,

prestaram diversos serviços de exame de radiologia médica, atividade fim da empresa.

Assim, sobre os pagamentos realizados, a empresa T.K.S. deveria ter retido o valor de retenção do imposto de renda. Como não o fez, foi efetuado o lançamento da multa e dos juros lançados isoladamente, não alcançando o imposto cuja retenção e recolhimento deixou de ser antecipado pela fonte pagadora.

Na sequência detalha a base cálculo e alíquota aplicadas; a multa e juros de mora aplicados; a fundamentação legal e os anexos.

4. Inconformada, a contribuinte apresentou Impugnação (fls. 389/445). Inicialmente, a DRJ converteu o julgamento em diligência, a fim de que a Autoridade Fiscal indicasse as folhas dos autos onde estariam os Anexos XII e XIII do Termo de Verificação Fiscal (fls. 451/452).

5. Em seguida, a Impugnação foi rejeitada pela DRJ, por meio de acórdão (fls. 471/492) ementado da seguinte forma:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

DECISÕES JUDICIAIS/ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

Regra geral, as decisões administrativas e judiciais têm eficácia interpartes, não sendo lícito estender seus efeitos a outros processos, não só por ausência de permissivo legal para isso, mas também em respeito às particularidades de cada litígio.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

A falta de anexação aos autos de documento citado no relatório fiscal, suprida em sede de diligência com reabertura de prazo para complementação da defesa, não acarreta a nulidade dos autos de infração.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. JULGAMENTO CONJUNTO. IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste previsão legal para o julgamento conjunto de processos nº Processo Administrativo Fiscal.

PEDIDO DE PRODUÇÃO DE PROVAS ADICIONAIS.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo as exceções constantes na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

SUSTENTAÇÃO ORAL. APRESENTAÇÃO DE MEMORAIS. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Devido a falta de previsão legal deve ser indeferido o pedido de realização de sustentação oral e/ou apresentação de memoriais no julgamento de processo administrativo fiscal em Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF

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

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. DESCARACTERIZAÇÃO.

No direito tributário, o conteúdo prevalece sobre a forma. As Sociedades em Conta de Participação estão regidas por disposições específicas do Código Civil, dentre as quais há a proibição de os sócios participantes prestarem serviços em nome da Sociedade. Quando os fatos não guardarem simetria com o tipo de sociedade adotada, descaracteriza-se as operações e tributa-se os resultados de acordo como se apresenta a realidade.

AFERIÇÃO INDIRETA DA BASE DE CÁLCULO. RECUSA, SONEGAÇÃO OU APRESENTAÇÃO DEFICIENTE DE DOCUMENTOS OU INFORMAÇÕES. CABIMENTO.

A recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação ou sua apresentação deficiente, constitui-se motivo justo, bastante, suficiente e determinante para a apuração, por aferição indireta, dos tributos efetivamente devidos, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

MULTA DE OFÍCIO. DOSIMETRIA. DETERMINAÇÃO LEGAL. CONFISCO. INOCORRÊNCIA.

Não constitui violação ao princípio constitucional da vedação ao confisco a incidência de multa de ofício prevista em lei sobre o recolhimento em atraso de contribuições previdenciárias objeto de lançamento de ofício. Compete à autoridade fiscal, em respeito ao princípio da legalidade, obedecer ao ordenamento das normas legais de regência.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

6. A Recorrente interpôs Recurso Voluntário (fls. 505/539), sustentando em síntese que: (i) as premissas do lançamento estariam equivocadas, pois a utilização das SCP nas quais a contribuinte figura como sócia ostensiva seria legítima, não havendo vedação legal no Código Civil para que a formação do patrimônio dessa sociedade se dê com serviços pelo sócio participante; (ii) a exigência viola os arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional, pois, não havendo na legislação tributária regulamentação específica a respeito da SCP, devem ser respeitadas as disposições de direito privado; (iii) não houve violação ao art. 254 do RIR/99; (iv) a utilização de aferição indireta é ilegal, pois não há irregularidade na contabilidade da Recorrente a ponto de tornar impossível a “apuração da real base de cálculo de eventual multa”; e (v) a multa de ofício de 75% seria confiscatória.

7. É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Eduardo Monteiro Cardoso**, Relator.

8. O Recurso Voluntário foi interposto em 10/06/2019 (fls. 503), dentro do prazo de 30 (trinta) dias contados da intimação (fls. 502), por procurador devidamente habilitado. Assim, presentes os pressupostos formais, conheço do recurso.

9. Como relatado, trata-se de Autos de Infração lavrados para exigir multa e juros isolados em razão da falta de retenção na fonte do imposto sobre a renda supostamente devido sobre os pagamentos feitos pela Recorrente aos sócios participantes das Sociedades em Conta de Participação (SCP) em que ela figurava como sócia ostensiva.

10. A Recorrente principia suas razões alegando a legalidade das SCPs constituídas, nas quais figura como sócia ostensiva. Afirma que a interpretação empregada pela Fiscalização e pela DRJ ao art. 991 do Código Civil, “[...] os sócios participantes de SCPs não poderiam contribuir para a formação do patrimônio especial de tal sociedade apenas com sua força de trabalho e nem, tampouco, poderiam eles exercer, pessoalmente, a atividade que constitui o objeto social desse tipo societário”. Nesse sentido, alega que as disposições da legislação civil deveriam ser respeitadas, sob pena de violação aos arts. 109 e 110 do CTN.

11. Consultando o Relatório Fiscal e a decisão da DRJ, porém, verifico que não houve qualquer questionamento a respeito da legitimidade de constituição das SCPs para a realização da atividade e de sua regulação jurídica. O que se discute é que, a partir das circunstâncias do caso concreto, ficou demonstrado que as SCP constituídas desvirtuaram a estrutura prevista na legislação civil. Questiona-se, assim, os efeitos tributários da forma de remuneração do sócio participante, uma vez que os pagamentos teriam ocorrido com base nos serviços prestados e não no capital investido, sendo cabível a retenção do imposto sobre a renda. Nesse sentido manifestou-se a DRJ, cujos fundamentos adoto como razão de decidir:

De início, cabe destacar que não há divergência entre a fiscalização e a contribuinte a respeito de como se processa a prestação os serviços via SCP.

A contribuinte tem como objeto social a prestação de serviços de atendimento e apoio ao diagnóstico médico, dentre os quais exames de radiologia médica - exames de raio x, tomografia computadorizada, ultrassonografia, mamografia e ressonância magnética, possuindo todos os equipamentos e estrutura física necessária para a realização dos referidos exames. A prestação de serviços relacionada a sua atividade-fim é realizada por meio de sociedades em conta de participação, nas quais figura como sócio ostensivo.

Surge, então, a divergência de entendimento sobre a possibilidade de que os serviços médicos, que são de caráter personalíssimo, sejam realizados por pessoas físicas sócias de sociedade em conta de participação, e não apenas pelo sócio ostensivo, bem como que os sócios, pessoas físicas, recebam a título de distribuição de lucros, valores referentes à prestação de serviços realizada.

O Código Civil, nos artigos 991 a 996, dispõe que a atividade que constitui o objeto social da SCP somente pode ser exercida pelo sócio ostensivo, em seu

nome e sob sua própria e exclusiva responsabilidade. Os demais sócios apenas participam dos resultados gerados. É vedado ao sócio participante interferir nas relações com terceiros, atribuição esta privativa do sócio ostensivo, sob pena de responsabilização solidária pelas obrigações assumidas perante terceiros.

De acordo com as normas citadas, as obrigações perante terceiros devem ser assumidas apenas pelo sócio ostensivo. Os sócios participantes respondem somente perante o sócio ostensivo pelas obrigações que venham a assumir no respectivo contrato social. Isto é, o Código é expresso quanto a responsabilidade única do sócio ostensivo perante terceiros e pela exclusividade na consecução do objeto social.

Não é o que ocorre no caso dos autos, onde o sócio participante é quem exerce a atividade fim que seria encargo do sócio ostensivo, sendo esta a sua única contribuição para o fundo social, enquanto que o sócio ostensivo fornece todos os equipamentos e estrutura física necessária para a realização dos exames, além de arcar com o aporte de recursos para o pagamento de custos e despesas do empreendimento. O sócio participante não faz nenhuma contribuição em dinheiro.

A interpretação que a autuante dá ao disposto no art. 991 do Código Civil está correta. A Sociedade em Conta de Participação inexistente perante terceiros. Quem atua perante terceiros é única e exclusivamente o sócio ostensivo, em nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade. Os demais sócios apenas participam dos resultados econômicos da atividade social. Aliás, a lei expressamente veda que o sócio participante tome parte nas relações com terceiros. Ao assim agir, o sócio participante quebra a lógica da sociedade em conta de participação, abandonando a condição de “participante” para assumir a de “ostensivo”, ao passo que o que os diferencia é justamente essa atuação perante os terceiros.

A realização de exames de diagnóstico de ressonância magnética, tomografia computadorizada, ultrassonografia, raios X e mamografia de forma personalíssima pelos próprios sócios participantes, desfigura a sociedade em conta de participação, afetando a sua validade para fins de identificação dos respectivos efeitos tributários.

Os fatos apontam a propriedade da afirmação feita pela autuante, no sentido de que os sócios participantes das SCP nunca pretenderam investir com observância aos limites normativos traçados à sociedade em conta de participação. A concepção do negócio foi apenas a pretensão de prestação de serviços e, em contrapartida, perceber a remuneração correspondente, disfarçada de “distribuição de lucros”, apenas para deixar de recolher tributos.

E mais, queriam fazê-lo de forma individual, a fim de não causar qualquer comprometimento patrimonial em razão de condutas praticadas por demais profissionais. Basta lembrar que os sócios participantes não tiveram nenhuma contribuição em dinheiro na constituição da sociedade.

Deve-se acrescentar que, contratualmente, as SCP foram constituídas com as empresas ATM Serviços Radiológicos Ltda, C. H. Longo Serviços Médicos Ltda, Setorm Serviços de Tomografia Ltda e médica Inês Abrantes Gianotti, mas contabilmente estão segregadas por tipo de exame radiológico (ressonância, tomografia, raio x e mamografia), dessa forma, não permite evidenciar os lançamentos e nem apurar os resultados específicos para cada SCP.

Depreende-se que os pagamentos foram realizados em nome da pessoa física e no seu CPF, apesar de que foram as pessoas jurídicas que firmaram o termo de adesão.

Foi o fato que ocorreu: quem prestou o serviço foi o médico ou o técnico na qualidade de pessoa física, por essa razão, o pagamento foi realizado diretamente na pessoa que prestou o serviço.

A remuneração dos médicos especialistas em mamografia (SCP médica Inês) e dos médicos vinculados à SCP C.H. Longo, foi efetuada por meio de cheques e recibos nominais. Em relação às SCP ATM e a Setorm, os cheques e recibos de pagamento foram realizados em nome das pessoas jurídicas, para posterior distribuição às pessoas que prestaram os serviços, com base na produtividade de cada técnico.

Os valores pagos aos sócios participantes a título de distribuição de lucros, decorreu, única e exclusivamente, do trabalho realizado na consecução do objeto social da empresa, inexistindo qualquer correlação com o eventual valor investido no capital social da sociedade. A propósito, todas as sócias participantes apenas contribuíram na sociedade com o “capital intelectual” e a “capacidade técnica” de seus titulares, ou seja, com a prestação dos seus serviços objeto da sociedade, conforme disposto nas cláusulas 6ª dos contratos de constituição das SCP. Dependendo o montante da remuneração, principalmente, da autuação de cada um nos atendimentos aos beneficiários dos contratos firmados e particulares, e não do seu investimento na SCP.

Deve-se ter em conta que quando um sócio exerce alguma atividade dentro da sociedade, o seu trabalho é remunerado como pro labore (tributável), e não como distribuição de lucro.

Não se pode distribuir lucro pelo número de exames médicos na sociedade, mas sim, em razão dos resultados da sociedade no período de apuração.

Ainda que seja possível estabelecer regras pelos sócios para a distribuição de lucros, cujo resultado seja em alguns casos equivalente aos valores que seriam recebidos se remunerados pela prestação de serviços realizada, a estrutura montada revela a tentativa de conferir tratamento de rendimentos isentos a rendimentos tributáveis pelo Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF).

Não se nega, in limine, o planejamento tributário com o fito de reduzir pesados encargos, desde que no limite das disposições legais aplicáveis à questão, o que não é o caso dos autos.

Isso porque, a remuneração proporcional ao número de exames caracteriza a prestação de serviço pelo profissional, não pela sociedade. Os termos dos contratos firmados não podem ser opostos à Fazenda Pública para alterar a sujeição passiva tributária, nos termos do art. 123 do CTN.

Os contratos acostados aos autos afastam a pretensão impugnatória: a participação em distintas SCP seriam, de fato, contratos de prestação de serviços, onde os rendimentos das SCP decorrem de prestação de serviços; não, de lucros ou dividendos auferidos. Daí, a objetiva convicção da auditoria, de simulações contratuais.

Então, incabível a alegação de que o lançamento violou os artigos 109 e 110 do CTN. Ao contrário da proposição alegatória, a norma ínsita nos artigos 109 e 110 do CTN não se subsume à situação factual presente nestes autos, de configuração de prestação de serviços a terceiros, como participação em SCP.

[...]

Portanto, conforme o exposto, restou cabalmente demonstrado no procedimento fiscal que a prestação dos serviços foi feita com caráter pessoal, por pessoa física, sem vínculo empregatício, na condição de autônomo, independentemente de os sócios participantes identificados serem pessoas físicas ou jurídicas. Logo, a atuada é a responsável pelos créditos tributários constituídos.

Aliás, a responsabilidade quanto à eventuais exigências de ordem tributária e/ou previdenciária (inclusive penalidade e juros), na possibilidade da desconsideração da natureza atribuída como lucros ou dividendos dos valores pagos pela T.K.S. e recebidos pela sócia participante, estava previsto na constituição do contrato de Sociedade em Conta de Participação apresentado pela contribuinte, fl. 200/201, verbis:

2º Aditivo ao contrato de Sociedade em Conta de Participação firmado em 01/09/2008 - C.H. Longo Serviços Médicos Ltda (16/09/2008)

“Cláusula 1ª - Fica ajustado que, conforme previsto na Cláusula 9ª do Instrumento, a SÓCIA PARTICIPANTE COORDENADORA, assim como qualquer outra sócia participante, não se obriga perante qualquer terceiro para quaisquer fins relativos ao desenvolvimento da Sociedade, nem em relação aos direitos e obrigações desta decorrentes, relacionamento e relação jurídica com a SÓCIA OSTENSIVA, nos exatos termos e condições do pactuado no Instrumento e respectivo seu 1º Aditivo, bem como da lei.

Parágrafo Primeiro – Desta forma, a SÓCIA OSTENSIVA declara ser a única responsável por todas as obrigações cíveis, comerciais, trabalhista, previdenciárias e tributárias decorrentes da execução dos serviços, desonerando as sócias participantes, inclusive SÓCIA PARTICIPANTE COORDENADORA, de qualquer responsabilidade patrimonial e/ou financeira decorrente de suas ações ou omissões, com exceção da responsabilidade técnica que lhe cabe”(grifou-se)

Ademais, no âmbito administrativo a jurisprudência não destoa. Oportuno transcrever as seguintes ementas de Acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscal (CARF), verbis:

Acórdão 2802-003.065 (publicado em 22.08.2014)

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO VERTIDA PELO SÓCIO PARTICIPANTE. NA FORMA DE SERVIÇOS DIRETOS E PESSOAIS A TERCEIROS. INCOMPATIBILIDADE COM O INSTITUTO.

Não é compatível com a sistemática regente das Sociedade em Conta de Participação, estabelecida nos arts. 991 e seguintes do Código Civil, que a contribuição dos sócios participantes seja realizada na forma de serviços prestados diretamente e de forma pessoal a terceiros.

Acórdão 1402-002.685 (publicado em 07.11.2017)

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. (i)LEGITIMIDADE. (in)OBSERVÂNCIA ESCRITURAÇÃO NOS TERMOS ART. 254, RIR.

Muito embora a existência da sociedade em conta de participação independa de qualquer formalidade e possa provar-se por todos os meios de direito tem-se que para fins tributários é imprescindível que as operações estejam devidamente contabilizadas de forma a identificar que se referem a essa sociedade não personificada; ônus do qual o contribuinte não de desincumbiu pela simples juntada de balancetes que não permitem identificar precisamente a contabilidade de cada uma das SPCs indicadas no "Termo de Ratificação de Constituição de SCP."

Portanto, não merece reparo o procedimento fiscal, devendo ser mantidos os autos de infração vergastados.

12. Dos fatos citados pela DRJ, entendo que não houve violação aos arts. 109 e 110 do CTN, os quais estabelecem a observância das disposições de direito privado pela lei tributária. Isso porque a Autoridade Fiscal se limitou a atribuir os *efeitos tributários* devidos aos fatos efetivamente ocorridos.

13. A Recorrente questiona a afirmação da Autoridade Fiscal de que haveria violação ao art. 254 do RIR/99, que trata da escrituração das operações com as SCPs:

Art. 254. A escrituração das operações de sociedade em conta de participação poderá, à opção do sócio ostensivo, ser efetuada nos livros deste ou em livros próprios, observando-se o seguinte:

I - quando forem utilizados os livros do sócio ostensivo, os registros contábeis deverão ser feitos de forma a evidenciar os lançamentos referentes à sociedade em conta de participação;

II - os resultados e o lucro real correspondentes à sociedade em conta de participação deverão ser apurados e demonstrados destacadamente dos

resultados e do lucro real do sócio ostensivo, ainda que a escrituração seja feita nos mesmos livros;

III - nos documentos relacionados com a atividade da sociedade em conta de participação, o sócio ostensivo deverá fazer constar indicação de modo a permitir identificar sua vinculação com a referida sociedade

14. Defende que houve observância ao dispositivo, com a segregação do faturamento por tipo de exame realizado, o que não inviabilizaria a quantificação exata do faturamento de cada SCP.

15. Sobre a matéria, a DRJ assim se manifestou:

Além disso, a autuante demonstrou que a escrituração das operações das SCP nos seus livros não atendeu ao disposto no artigo 254 e seus incisos do RIR/99, conforme se verifica nos itens 6.1.36 a 6.1.47. Identificadas divergências entre a legislação e a escrituração, a fiscalizada foi intimada a esclarecer o porquê de as receitas das SCP terem sido contabilizadas por tipo de exame médico ao invés de segregar por SCP. Também, foi intimada a apresentar os balancetes mensais seus e das SCP, de forma individualizada, além de esclarecer e comprovar como foram efetuados os rateios referentes aos custos dos serviços prestados pelas SCP. Das respostas, nota-se:

A inexistência de consenso na alegação do contribuinte, pois contratualmente as SCPs foram constituídas, individualmente, com as empresas ATM, CH LONGO, SETORM e médicos da Mamografia, e contabilmente foram segregadas por tipo de exame radiológico (Ressonância, Tomografia, Mamografia e Raios X), desta forma, impossibilitou a evidenciar os lançamentos e a apuração dos resultados específicos para cada SCP, pelos registros contábeis, conforme determina o artigo 254 do Regulamento do Imposto de Renda.

A defesa argumenta que sua escrituração estava de acordo com o ordenamento jurídico, dizendo que da forma que o fez não inviabiliza a quantificação exata do faturamento de cada SCP. Contudo, diante da situação fática apresentada, correta a conclusão da autuante de que a escrituração das operações das SCP nos livros da sócia ostensiva não atendeu ao disposto no artigo 254 e seus incisos do RIR/99, vigente à época dos fatos.

16. Ou seja, de fato a forma de contabilização violou o art. 254 do RIR/99, vez que inviabilizou a quantificação exata do faturamento de cada SCP, não procedendo a alegação da Recorrente.

17. A Recorrente alegou, nas suas razões, que não seria adequado o procedimento de “aferição indireta” para fins de apuração no caso dos pagamentos realizados à SCP SETORM.

18. Sobre a matéria, a DRJ manifestou-se da seguinte forma:

Em relação à insurgência contra o lançamento por aferição indireta efetuado em relação à SCP Setorm, a autuante esclareceu que a fiscalizada apresentou a composição dos valores pagos anualmente a cada trabalhador. Assim, o Imposto de Renda Retido na Fonte relativo à SETORM, foi calculado por meio do critério da apuração pela média do pagamento mensal pago em nome da SETORM dividindo pelo número de pessoas que receberam neste determinado mês, conforme planilha apresentada pela contribuinte.

Então, improcedem os argumentos da defesa de que tal medida tornaria insustentável e/ou nulo o lançamento, já que a autuante informou os motivos da utilização da medida excepcional. Assim, caberia à autuada carrear aos autos, juntamente com a peça impugnatória, os valores pagos mensalmente a cada trabalhador, com vistas ao cotejo entre as base de cálculo apurada pela fiscalização e a contábil. Como não o fez, restam incontroversas as bases de cálculo apuradas pela fiscalização.

19. A Recorrente, apesar da decisão da DRJ, continuou sem apresentar os valores pagos mensalmente a cada trabalhador, a fim de viabilizar a aferição exata. Assim, o critério utilizado pela DRJ – consideração da média do pagamento mensal pago em nome da SETORM, dividido pelo número de pessoas que receberam neste determinado mês – configura critério adequado para identificar os valores que deveriam ter sido retidos. Deste modo, rejeito a alegação.

20. Por fim, a Recorrente alega que a multa aplicada no percentual de 75% seria confiscatória, violando o art. 150, IV, da Constituição Federal.

21. Porém, verifico que o percentual da multa está expressamente previsto no art. 9º da Lei nº 10.426/02 cumulado com o art. 44, I, da Lei nº 9.430/96. Assim, a redução da multa isolada demandaria juízo de constitucionalidade dos dispositivos legais, o que é vedado a este Carf por força da sua Súmula nº 2.

22. Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário e lhe nego provimento.

Assinado Digitalmente

Eduardo Monteiro Cardoso

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

Manifestei a intenção de apresentar declaração de voto, para registrar as razões de divergência ao voto relator, por considerar que a estrutura jurídica adotada pela Recorrente (Sociedade em Conta de Participação - SCP), no caso concreto, é plenamente lícita e oponível ao Fisco, refletindo a verdadeira essência do negócio entabulado entre as partes.

A controvérsia dos autos reside na reclassificação, pela Fiscalização, dos valores pagos aos sócios participantes (médicos e técnicos em radiologia) das SCPs. A atuação fiscal, mantida pela DRJ e pelo i. Relator, parte da premissa de que a atuação direta dos médicos e técnicos no atendimento aos pacientes desvirtuaria a natureza da SCP, transformando a relação societária em mera prestação de serviços autônomos, sujeita à retenção na fonte do Imposto de Renda (IRRF).

Entretanto, uma análise detida do modelo de negócios e da legislação civil e tributária aplicável conduz a conclusão oposta, conforme passo a expor.

A Fiscalização fundamenta o lançamento na alegação de que os sócios participantes não aportaram "dinheiro" ou bens materiais na sociedade, contribuindo apenas com seu "capital intelectual" e "capacidade técnica". Sustenta que isso seria incompatível com a SCP.

Tal premissa revela-se equivocada diante das disposições do Código Civil. O art. 981 é claro ao estabelecer que "celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados". A aplicação subsidiária das regras da sociedade simples à SCP (art. 996 do CC) autoriza plenamente que a prestação do sócio consista em serviços.

No caso concreto, o modelo de negócio é evidente e justificado: a Recorrente (T.K.S.) é proprietária de equipamentos médicos de altíssimo custo (Ressonância Magnética, Tomógrafos, etc.) e detém a infraestrutura física e os contratos com os Planos de Saúde. Ressalte-se que os equipamentos de diagnóstico por imagem demandam operação humana qualificada, assim como a emissão de laudos constitui ato privativo e indelegável de profissional habilitado. Nesse contexto, revela-se imprescindível o aporte do capital intelectual oriundo do médico radiologista e do técnico especializado. A conjugação desses dois elementos — a infraestrutura e o capital imobilizado, providos pela sócia ostensiva, aliados à capacidade técnica ofertada pelos sócios participantes — evidencia de forma inquestionável o *affectio societatis* necessário à exploração conjunta da atividade econômica, consubstanciada na inerente partilha de riscos e resultados empresariais.

No que tange à tese de atuação perante terceiros, o fundamento central do lançamento fiscal sustenta que o atendimento direto aos pacientes pelos sócios participantes violaria a primazia de gestão reservada ao sócio ostensivo pelo artigo 991 do Código Civil. Ocorre que o parágrafo único do art. 993 do Código Civil dispõe: "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."

Como já restou decidido nesta mesma 1ª Seção do CARF (Acórdão nº 1401-002.823), este dispositivo não é uma cláusula impeditiva que anula a sociedade, mas sim uma norma de ampliação de responsabilidade patrimonial. O fato de o médico (sócio investidor de

capital intelectual) ter contato com o cliente (paciente) no exercício de sua atividade profissional não desnatura a SCP.

Ademais, não subsiste a aplicação do comando previsto no art. 123 do CTN para fins de desqualificação do negócio jurídico. Referido dispositivo impede a oposição de convenções particulares para modificar a definição legal do sujeito passivo de obrigações tributárias, mas não autoriza o Fisco a ignorar a validade de estruturas societárias lícitas para criar um fato gerador (prestação de serviço autônomo) onde a realidade fática e jurídica demonstra a existência de outro (distribuição de dividendos).

A autoridade fiscal sustenta que a oscilação da remuneração, atrelada à quantidade e à qualidade dos exames executados por cada profissional, descaracterizaria a natureza jurídica de lucro, configurando estrita contraprestação por produtividade. Novamente, o argumento não prospera.

Em uma sociedade cujo ativo principal é a força de trabalho intelectual de seus sócios, é perfeitamente natural e lícito que a distribuição de resultados obedeça a critérios de produtividade (quem produz mais exames, agrega mais receita ao fundo social e, logo, faz jus a uma fatia maior do resultado). Isso representa o próprio compartilhamento do risco do negócio: se a clínica estiver vazia e nenhum exame for realizado, o sócio participante nada receberá. Não há um "pro-labore" fixo ou salário garantido. Há risco empresarial.

Conforme observado no precedente citado, a variabilidade dos rendimentos — que podem ser inclusive nulos ou negativos a depender da demanda clínica e dos custos operacionais — é característica intrínseca do contrato societário. A remuneração atrelada à produção não desfigura o lucro, mas sim materializa a partilha dos resultados prevista no art. 991 do Código Civil, motivando o sócio participante a zelar pela eficiência e qualidade técnica do empreendimento.

O mero inconformismo da Fiscalização com o fato de a sistemática adotada pela Recorrente configurar um planejamento tributário que resultou em menor carga fiscal (ausência de retenção de IRRF pela isenção dos dividendos - art. 75 da Lei nº 8.383/91) não autoriza a requalificação jurídica dos fatos à revelia da legislação civil. Se o negócio jurídico existiu de fato e de direito, não havendo comprovação de fraude ou dolo que justifique a desconsideração da personalidade ou do negócio (ausentes os requisitos do art. 50 do CC), os efeitos civis e tributários do contrato de SCP devem ser respeitados (art. 109 e 110 do CTN).

No que tange à apontada inconsistência contábil, consubstanciada na escrituração das receitas agrupadas por modalidade de exame em detrimento da segregação analítica por Sociedade em Conta de Participação, cumpre asseverar que tal impropriedade reveste-se de caráter estritamente formal. A eventual inobservância às disposições do artigo 254 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999) quanto ao método de registro contábil não ostenta o condão de alterar a natureza material e jurídica dos valores repassados, não sendo apta, por si só, a converter dividendos legalmente isentos em rendimentos tributáveis oriundos do trabalho.

Portanto, sendo lícita a constituição das Sociedades em Conta de Participação e reconhecido que o aporte de capital intelectual é válido para a consecução do objeto social, os valores distribuídos aos sócios participantes possuem natureza jurídica de lucros distribuídos, sendo abrigados pela isenção tributária legal. Não havendo obrigação de reter imposto na fonte, é incabível a exigência de multa e juros isolados.

Ante o exposto, divirjo do i. Relator e voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário, para cancelar integralmente o crédito tributário exigido.

Assinado Digitalmente

José Eduardo Dornelas Souza