



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.720035/2015-81
ACÓRDÃO	2402-013.117 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	T.K.S. SISTEMAS HOSPITALARES E CONSULTÓRIOS MÉDICOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

AUSÊNCIA. FUNDAMENTO DO VOTO. DECISÃO DE ORIGEM. FACULDADE DO RELATOR.

Quando as partes não inovam em suas razões de defesa, o relator tem a faculdade de adotar as razões de decidir do voto condutor do julgamento de origem como fundamento de sua decisão.

DOUTRINA. CITAÇÃO. EFEITOS. VINCULAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

As citações doutrinárias, ainda quando provenientes de respeitáveis juristas, retratam tão somente juízos subjetivos que pretendem robustecer as razões defendidas pelo subscritor. Portanto, ante a ausente vinculação legalmente prevista, insuscetíveis de prevalecer sobre a legislação tributária.

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, das contribuições sociais efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

MULTA DE OFÍCIO DE 75%. A aplicação da multa de ofício decorre do cumprimento da norma legal, de forma que, apurada a infração, é devido o lançamento da multa de ofício.

MULTA. VEDAÇÃO AO CONFISCO. A vedação ao confisco pela Constituição Federal se refere a tributo e é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa aplicar a multa nos moldes da legislação que a instituiu

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (i) por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas; (ii), no mérito, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário interposto, vencidos os Conselheiros Gregório Rechmann Junior, Joao Ricardo Fahrion Nuske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, que deram parcial provimento para manter somente os créditos relativos à Dra. Inês.

Sala de Sessões, em 14 de agosto de 2025.

Assinado Digitalmente

Marcus Gaudenzi de Faria – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcus Gaudenzi de Faria, Gregorio Rechmann Junior, Francisco Ibiapino Luz(substituto[a] integral), Joao Ricardo Fahrion Nuske, Luciana Vilardi Vieira de SouzaMifano, Rodrigo Duarte Firmino (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (p. 529 a 561) interposto em face da decisão da 7ª Turma da DRJ/POA consubstanciada no Acórdão nº 10-63.091 (p. 496 a 513), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo em relação ao crédito tributário abaixo especificado para a exigência de Contribuições Sociais Previdenciárias, a seguir descritas, lavradas contra a empresa recorrente, denominada T.K.S., ao abrigo do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) nº 08.1.90.00.2014.00124-0, foram lavrados os seguintes Autos de Infração (AI), relativos a fatos geradores ocorridos entre 01/01/2010 a 31/12/2010, valores consolidados em 26/01/2015:

- a) Debcad 51.026.413-1: contribuição a cargo da empresa a que se refere o inciso III do artigo 22 da Lei nº 8.212/91, apurada a partir da aplicação da alíquota de 20% sobre as remunerações pagas ou creditadas aos contribuintes individuais, no decorrer do mês. Valor do débito: R\$ 3.443.831,64 (três milhões, quatrocentos e quarenta e três mil, oitocentos e trinta e um reais e sessenta e quatro centavos);*
- b) Debcad 51.026.414-0: contribuição a cargo do segurado contribuinte individual, calculada mediante a aplicação da alíquota de 11% sobre o seu salário-de-contribuição, respeitado o limite máximo do salário-de contribuição. Valor do débito: R\$ 672.197,46 (seiscentos e setenta e dois mil, cento e noventa e sete reais e quarenta e seis centavos);*
- c) Debcad 51.026.415-8: contribuição a cargo do segurado contribuinte individual, calculada mediante a aplicação da alíquota de 11% sobre o valor total pago a título de "lucros distribuídos" aos sócios participantes da SCP SETORM. Valor do débito: R\$ 275.754,68 (duzentos e setenta e cinco mil, setecentos e cinquenta e quatro reais e sessenta e oito centavos).*

Da autuação

No Relatório Fiscal (fls. 357/395), a autoridade lançadora presta informações acerca da ação fiscal, bem assim no tocante à lavratura dos autos de infração supra referidos.

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 da contribuição previdenciária devida e não recolhida à Previdência Social, decorrente de fato gerador não declarado em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), antes do início da ação fiscal, posto que os pagamentos efetuados aos sócios participantes das Sociedades em Conta de Participação (SCP), a título de "lucros distribuídos", foram considerados como pagamentos de rendimentos às pessoas físicas, sem vínculo empregatício - contribuinte individual, pela prestação de serviços, assim efetuado o lançamento da Contribuição Previdenciária devida (cota patronal e a cargo do segurado).

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 RAIO 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. 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 diferencia os dois é justamente essa atuação perante terceiros.

[...]

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 a autoridade fiscal 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 serviços de radiologia médica, cada qual na sua especialidade, aos clientes particulares e de planos de saúde do sócio ostensivo. Em contrapartida, recebeu remuneração proporcional aos serviços prestados, camuflados sob o título de "distribuição de lucros", tal valor recebido, 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 executado por segurado contribuinte individual a empresa, e não como "lucros distribuídos", eis que não guardam qualquer relação com o valor efetivamente investido por cada sócio participante na alavancagem do objeto social da SCP.

Na sequência detalha a base cálculo e alíquota aplicadas; os débitos levantados; a multa aplicada; os autos de infração a fundamentação legal e os anexos.

A ciência do lançamento deu-se, pessoalmente, em 28/01/2015, fl. 408. A autuada protocoliza, em 26/02/2015, a impugnação de folhas 412/455.

Da impugnação

Inicialmente, aduziu a ora recorrente que a peça impugnatória é tempestiva e, no breve histórico dos fatos, aduz que a solução encontrada por todos (impugnante, médicos e

técnicos), para poder prestar os serviços médicos especializados e serviços relativos a exames radiológicos em geral, atendendo à legislação que regula a profissão de médico e técnico em radiologia, foi a constituição das sociedades em conta de participação (SCP). Os médicos e os técnicos especializados estavam exclusivamente organizados sob a forma de pessoas jurídicas: ATM SERVIÇOS DE RADIOLOGIA S/C LTDA. SETORM SERVIÇOS DE TOMOGRAFIA LTDA.

Prossegue, afirmando que há necessidade do julgamento conjunto deste processo com o outro objeto de controle do auto de infração de multa isolada, pela falta de retenção do IR de fonte, processo nº 19515-720.033/2015-92, já que as circunstâncias são idênticas e dependem dos mesmos elementos de provas.

Na sequência, pugnou pela nulidade, ou, então, pela improcedência, com os argumentos que seguem.

Preliminares suscitadas

Preliminarmente, sustenta que os autos de infração são nulos, uma vez que a fiscalização deixou de lhe entregar o denominado "Anexo XII", embora seja mencionado no Relatório Fiscal. Aduz que o documento é essencial para a compreensão completa da acusação, prejudicando o exercício da ampla defesa nesse processo administrativo.

No mérito, alega que ao contrário do que afirma a fiscalização, a lei não proíbe, em nenhum momento, que o sócio participante contribua na formação do capital especial da SCP com a sua capacidade técnica, ou seja, com serviços.

O mesmo raciocínio se aplica para a segunda presunção erigida pela agente fiscal, no sentido de que o sócio participante não poderia exercer a atividade que constitui o objeto social da SCP, já que tal exercício estaria vedado pelo disposto no artigo 991 do Código Civil.

Sustenta que os serviços prestados pela impugnante constituem atividade privativa de médicos (que a desenvolvem com o auxílio de técnicos em radiologia), e portanto, não podem ser desempenhados por uma ficção jurídica (no caso a impugnante ou mesmo suas sócias participantes que são igualmente pessoas jurídicas). A impugnante possui o aparato físico para a realização dos serviços, contudo não pode fazê-lo sem auxílio de pessoas físicas que se organizaram em pessoas jurídicas ou, ainda, em seus nomes respectivos, e decidiram constituir com a impugnante SCP visando a obtenção de lucros que será partilhado entre todos.

Portanto, as SCP são regulares e foram constituídas nos exatos termos da lei. Argumenta que:

O negócio jurídico realizado pela Impugnante, e isso consta do lançamento, é de constituição de sociedades não personificadas para prestação de serviços médicos de exames

radiológicos e por imagem. A disciplina jurídica utilizada para consecução do negócio entabulado foi a das SCPs, mediante a qual, como relatado, a Impugnante figura como sócia ostensiva, contribuindo na formação do capital especial dessas SCPs com bens (aparelhos para a realização dos exames e espaço físico onde os serviços são prestados) e os sócios participantes em contraparte, contribuem com sua capacitação técnica (ou serviços), o que, como visto acima, é perfeitamente legal, estando esse tipo de sociedade disciplinada no Título II do Código Civil, que trata das Sociedades em Geral. Assim, ao contrário do afirmado no TVF, as SCPs em tela foram criadas rigorosamente dentre dos ditames legais e, por conta disso, todos os valores pagos pela sócia ostensiva às sócias participantes dessas SCPs o foram a título de dividendos e com base no lucro efetivamente apurado por cada uma dessas sociedades.

Alega que não há, no ambiente tributário, conceito específico de SCP. Isto implica que a interpretação desse instituto deve observar os princípios gerais de direito privado, isto em razão da previsão contida no artigo 109 do CTN. Em razão disso, essa disciplina deverá ser tomada como traçada no Código Civil. A fiscalização interpretou o conceito com lateralidade que, efetivamente, ela não possui. Se admitirmos o lançamento como procedente, pode haver realização de hipótese de incidência da contribuição previdenciária por solidariedade, mesmo a despeito de não ter havido prestação de serviços por pessoa física à impugnante.

Houve desconsideração explícita da SCP para que a relação instaurada entre a impugnante e os sócios participantes fosse considerada como mera relação de trabalho, pura e simples. Esse fato, por si só gravíssimo, não foi suficiente para a agente fiscal, que foi além e desconsiderou, também, a existência de sociedades personificadas, com inscrição nos órgãos competentes, criadas pelos médicos e/ou técnicos em radiologia para bem prestar os seus serviços aos planos de saúde e particulares, sem nem ao menos estarem presentes os requisitos previstos em lei que permitem, em casos excepcionais, tal procedimento.

Do mérito

Sustenta que o lançamento é improcedente também na medida em que os serviços que teriam sido prestados por autônomos o foram NÃO para a impugnante, como alegado, mas, sim aos pacientes (diretamente) e aos planos de saúde (indiretamente). Assim, em nenhuma hipótese elencada no lançamento estaria a impugnante obrigada a realizar qualquer pagamento a título de contribuição previdenciária já que nenhum autônomo estaria prestando serviços a ela diretamente, tendo todos os pagamentos sido realizados, portanto, a título de dividendos e aos sócios participantes das SCs, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas.

Assim, conclui-se que não houve a realização do aspecto material da hipótese de incidência, algo indispensável não só para satisfazer o princípio da tipicidade fechada e,

especialmente, o estabelecimento da relação jurídica tributária para originar a obrigação que, nesse lançamento, se pretende constituída ao arrepio da lei e do melhor entendimento doutrinário e pretoriano.

Argumenta que não desrespeitou o art. 254 do RIR, pois optou por escriturar as operações das SCP em sua contabilidade, cujo critério utilizado para tal apuração foi por tipo de exame radiológico realizado.

Refuta o procedimento de aferição indireta, adotado pela agente fiscal para fins de cálculo dos valores supostamente devidos pela impugnante a título de contribuições previdenciárias em face dos valores pagos à sócia participante da SCP SETORM, na medida em que referido instituto, que está previsto no art. 33, § 6º da Lei n. 8.212/1991, tem sua validade assentada no inarredável pressuposto de ser imprestável a contabilidade da empresa fiscalizada, o que não se mostra verdadeiro na hipótese ora analisada.

Sustentou também, que, além de a contabilidade apresentada à agente fiscal registrar o movimento real da remuneração paga à sócia participante da SCP SETORM, a escrituração contábil da impugnante registra sim, com precisão, todos os valores que foram a ela pagos a título de lucros apurados na SCP-SETORM. Além disso, foram prestados todos os esclarecimentos exigidos no curso da ação fiscal e entregues todos os recibos de pagamentos de dividendos feitos à SETORM SERVIÇOS DE TOMOGRAFIA LTDA, única sócia participante, vale repetir, da SCP-SETORM.

Reclama que não há, no lançamento, nenhuma explicação do critério utilizado para a aferição indireta e nenhuma prova de que os documentos fiscais e contábeis apresentados pela impugnante no curso da ação fiscal não são fidedignos ou não mereçam fé.

Pugna pela cancelamento do lançamento profligado, por não possuir elemento jurídico mínimo para sua validade e existência, já que não há irregularidade na sua contabilidade a ponto de tornar impossível ao fisco a apuração da real base de cálculo de eventual tributo, se pudesse ele ser exigido.

Argumenta que a multa aplicada, no percentual de 75%, possui caráter confiscatório.

Ao final, requer seja declarada, em caráter preliminar, a NULIDADE do lançamento por evidente cerceamento do seu direito de defesa, já que não foi a ela disponibilizado o anexo mencionado no Relatório Fiscal. No mérito, seja reconhecida a IMPROCEDÊNCIA do lançamento impugnado, promovendo-se o arquivamento deste procedimento administrativo.

Em qualquer caso, deverá ser reconhecida a invalidade das cobranças da multa no percentual de 75%, por sua natureza confiscatória, sendo desproporcional à suposta infração cometida.

Ad argumentandum

Protesta pela produção de todas as provas em direito admitidas, especialmente pela juntada de documentos complementares, além de diligências suplementares, apresentação de memoriais e sustentação oral de seu direito.

Da diligência demandada pela DRJ

Em razão de o item 7.7 do Relatório Fiscal fazer referência à existência do Anexo XII, aliado ao fato de a contribuinte alegar prejuízo à sua defesa por não tê-lo recibo, foi remetido o processo, em diligência, para que a autuante esclarecesse os fatos relacionados ao referido anexo.

Retornaram os autos com o Relatório de Diligência de folhas 484 a 486, onde a autuante esclarece que o relatório foi entregue à autuada, no entanto, foi identificado erroneamente como "Anexo V".

A contribuinte foi cientificada do Relatório de Diligência, bem como foi entregue o Anexo XII, agora corretamente identificado, tendo transcorrido o prazo de trinta dias sem que se manifestasse a respeito.

Do acórdão recorrido

No acórdão recorrido, os julgadores da 7ª turma, por unanimidade, julgaram improcedente a impugnação trazida pela recorrente, nos seguintes termos:

Acordam em conhecer da impugnação, por tempestiva, não acolher a preliminar de nulidade, indeferir a solicitação de julgamento em conjunto com o processo administrativo nº 19515720.033/2015-92, indeferir os demais pedidos (produção de todas as provas em direito admitidas, especialmente pela juntada de documentos complementares, sustentação oral e apresentação de memoriais) e, no mérito, julgá-la improcedente, mantendo-se os créditos tributários exigidos, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado.

O acórdão foi assim ementado:

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 à 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: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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, das contribuições sociais efetivamente devidas, 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.

A recorrente teve ciência do acórdão em 18/10/2018

Do Recurso Voluntário

Inconformada, a recorrente apresentou, em 13/11/2018 recurso voluntário, em síntese, nos seguintes termos:

Alteia-se aqui, porque de fundamental importância para que um desfecho justo seja dado a este processo, o fato de que, ao contrário do que alegou a Turma Julgadora na decisão de primeira instância, não há, na legislação que regula as sociedades em conta de participação, proibição de os sócios participantes prestarem serviços em nome da SCP.

Da preliminar

O que há, nestes casos, como já exaustivamente demonstrado na impugnação, é uma extensão da responsabilidade pelas obrigações em que o sócio participante intervier, que antes era exclusiva do sócio ostensivo e passa, em virtude da sua efetiva participação na prestação dos serviços que constitui objeto da SCP, a ser dele também, por solidariedade.

Esse, inclusive, é o entendimento manifestado pela 4ª. Câmara, da 1ª Turma Ordinária, da Primeira Seção de Julgamento do E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nos autos do Processo Administrativo n. 14041.720037/2017-32, onde figurou como recorrente Ponto On-Line Cursos Ltda., consoante se observa de excerto da ementa do julgamento que resultou no Acórdão 1401-002.823, abaixo transcrito:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO LÍCITO.

O fato de o sócio investidor ter contato com o cliente não desnatura a sociedade por conta de participação. Como se observa do parágrafo único do art. 993 do CC, **não existe vedação à participação do sócio participante nas atividades empresariais. O que existe, é uma consequência jurídica à sua participação, passando a responder solidariamente pelas obrigações em que intervier.**

(...)

Assim, em regra, o sócio oculto responde apenas perante o sócio ostensivo, salvo na hipótese daquele houver intervindo na relação do sócio ostensivo com o terceiro, cuja responsabilidade será solidária, conforme disciplina o parágrafo único do artigo 993. (...)” (Grifo da Recorrente.)

O fato é que, todos os procedimentos adotados pela Recorrente, na constituição das SCPs, descaracterizadas ilegalmente, diga-se, foram lícitos, já que todas elas existem de fato e de direito e foram constituídas nos termos da legislação civil que as regulamenta, não havendo nenhum fato concreto que possa descaracterizar ditas sociedades. E a mera desconsideração dessas sociedades, sem nenhum fundamento fático ou jurídico, como único intuito de arrecadar tributo, como no caso em tela, caracteriza-se como mera ilegalidade, não merecendo, portanto, prosperar.

Na hipótese em apreço, o argumento da Recorrente acima referido, no sentido de inexistir proibição legal de o sócio participante contribuir na formação do patrimônio especial da SCP com o seu trabalho e de, por consequência óbvia, efetivamente exercer pessoalmente a atividade que constitui o objetivo social da SCP, mesmo que não tivessem sido arguidos inúmeros outros que igualmente demonstram toda a impropriedade das exigências, já seria suficiente para derruir o lançamento. Todavia, não só ele, como todas as demais razões que fundamentaram a sua impugnação, foram sumariamente ignoradas, motivo pelo qual não resta à Recorrente alternativa senão apresentar o presente recurso, por meio do qual demonstrará, novamente, toda a impropriedade da decisão recorrida, bem como a necessidade de sua reforma, mediante o acolhimento e provimento deste recurso.

Do mérito

No mérito, destaca os seguintes argumentos, em resposta ao acórdão recorrido:

II.1. – DA LEGALIDADE DAS SCPS DAS QUAIS A RECORRENTE É SÓCIA OSTENSIVA.

Repisa neste item os mesmos argumentos trazidos em sede de impugnação, onde busca demonstrar que é legítima a prestação de serviços por SCP vinculadas à recorrente.

Destaca em sua tese que o art. 997 do Código Civil permite que os sócios formem patrimônio especial mediante a prestação de serviços

II.2 – DA VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 109 E 110 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

Neste item, repisa a tese de que as SCP não tem previsão distinta no Direito Tributário

II.3 – DA ALEGAÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DO ARTIGO 254 DO RIR/1999.

Questiona a decisão de piso, sob o argumento que a apuração de receitas não se dá por SCP, mas sim por tipologia de exame realizado (centro de custo baseado na atividade desenvolvida e não na unidade prestadora).

II.4 - DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO, AO CASO EM TELA, DO INSTITUTO AFERIÇÃO INDIRETA NO CASO DOS PAGAMENTOS REALIZADOS À SCP SETORM.

No que tange ao questionamento acerca da aferição indireta, destaca que não foram descumpridos os itens apontados no art. 33, § 6º da Lei 8212/91

90. No caso, nenhuma das situações previstas no retrotranscrito parágrafo 6º ocorreu, já que além de a contabilidade apresentada à agente fiscal registrar o movimento real da remuneração paga à sócia participante da SCP SETORM (que, ressalte-se, é uma pessoa jurídica que tem como quotistas técnicos em radiologia), a escrituração contábil da Impugnante registra sim, com precisão, todos os valores que foram a ela pagos a título de lucros apurados na SCP-SETORM.

Junta jurisprudências acerca da necessidade de observância de ritos para a aplicação da aferição indireta e, destaca ainda, a nulidade de lançamento sem que os critérios e a necessidade de aferição estejam claramente demonstrados:

(...)

Além disso, não se encontra no lançamento nenhuma explicação do critério utilizado para a aferição indireta adotada neste procedimento por conta de valores pagos à sócia participante da SPC-SETORM, o que, também, torna-o nulo, conforme a jurisprudência abaixo colacionada:

“AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL – LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO – AUSÊNCIA DE CRITÉRIO RAZOÁVEL – PROCEDÊNCIA Apelação Cível – Anulatória – Débito Fiscal – Lançamento – Arbitramento – Adoção de critério razoável em processo regular – Inocorrência – Procedência do Pedido – Sentença mantida – Improvimento. **Não estando o lançamento por arbitramento vinculado a qualquer critério razoável, extraído de processo regular, é de se tê-lo como inválido.**”

(Ac. Un. da 2ª Turma Civ. do TJ MS, nº 38.319/5, Relator Desembargador Milton Malulei, julgado 23.05.95.) (Grifo da Recorrente.)

Ainda nessa seara, deve-se reiterar que os pagamentos no caso da SCP SETORM foram todos feitos à sua sócia (pessoa jurídica) e, se é assim, ainda mais improcedente se torna o expediente extremo adotado de arbitramento da base de cálculo, porquanto se a SCP não existe, como presumiu o provedor do lançamento, os pagamentos pela remuneração dos serviços em tela foram feitos

pela Recorrente à sócia SETORM LTDA (única sócia participante da SCPSETORM), devendo, portanto, ter sido esta acossada para fazer as retenções que, por solidariedade está-se exigindo de maneira ilegal e arbitrária da Recorrente.

III. MULTA DE 75% - CARÁTER CONFISCATÓRIO.

Ressalta que multa aplicada pela agente fiscal possui nítido caráter CONFISCATÓRIO, já que acaba por desapropriar o contribuinte de parcela de seu patrimônio de forma desproporcional à infração eventualmente verificada, entendendo que o procedimento esse seria expressamente vedado pelo artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal.

Apresenta jurisprudência, acerca de possibilidade de o Poder Judiciário arbitrar redução de multa de caráter confiscatório, trazendo, ainda, equivocadamente, texto vinculado à multa qualificada, que não é o caso em litígio.

Peticiona ainda, pela intimação de seus representantes legais e solicita a juntada de memoriais (já considerados no presente processo), para o peticionamento de sustentação oral.

Sem manifestação da Fazenda Nacional

É o relatório

VOTO

Conselheiro Marcus Gaudenzi de Faria, relator:

O recurso voluntário apresentado é tempestivo, atendendo aos demais requisitos de admissibilidade, de sorte que deve ser conhecido.

Da preliminar de nulidade em que o recorrente alega a legitimidade das operações realizadas por SCP, considerando inexistir fato que justificasse a existência da autuação.

Ora, trata-se da análise central de mérito da lide, cabendo destacar que, em fase de impugnação, o objeto de questionamento fora a numeração equivocada de anexos, que, em atendimento a demanda do ora recorrente, fora saneada em diligência determinada pelo julgador de piso.

Dado ter sido o tema em sede de impugnação na análise de mérito, façamos a remessa para esta etapa posterior, onde poderemos tratar com a profundidade que o tema exige.

No que tange ao reconhecimento de cerceamento de Defesa, o acórdão ora recorrido, ao promover diligência à unidade da Receita Federal, que fez a juntada do referido anexo (nada mais é do que a lista dos contribuintes individuais, com os valores de desconto apontados para demonstrar que o limite do Salário de contribuição fora aplicado.

Nada a prover

Do mérito:

DA LEGALIDADE DAS SCPS DAS QUAIS A RECORRENTE É SÓCIA OSTENSIVA.

Ao revisitar o acórdão recorrido, com a visão trazida neste recurso, observa-se que esta temática é crucial para o deslinde do litígio ora posto:

Importa destacar, do Recurso Voluntário:

Conclui-se, de tudo o que até aqui se expôs, serem também totalmente improcedentes as demais alegações constantes do TVF e mantidas pela decisão recorrida, notadamente as contidas nos itens 6.2.14 e 6.2.15 desse documento¹, já que nas SCPs o risco dos sócios participantes é limitado e a sua obrigação na formação do capital restringe-se a prestação das contribuições e outras obrigações ajustadas com o sócio ostensivo em contrato. Nada impede que o sócio participante se obrigue a contribuir para a formação do Patrimônio Especial com a prestação de serviços, e, portanto, nada impede também que o lucro seja distribuído ao sócio participante de acordo com a sua produção efetiva. caso em análise, já que ela varia de acordo com a quantidade de exame por ele realizado, além da qualificação do profissional que o realiza (se especialista, mestre ou doutor em sua área específica).

Vale repetir ainda que em regra o sócio participante não pode tomar parte nas relações do sócio ostensivo com terceiros, todavia, se o fizer passará, consequentemente, a responder solidariamente com este pelas obrigações resultantes da sua intervenção, o que denota, com meridiana clareza, ser falacioso o argumento que embasa o lançamento, já que a lei não proíbe que exerça o sócio participante a atividade que constitui o objeto da SCP, como afirmado pela agente autuante.

¹ 6.2.14. Vale destacar, também, a forma de apuração dos valores transferidos aos sócios participantes em decorrência dos atendimentos aos beneficiários de planos de saúde e demais clientes, ou seja, o sócio ostensivo paga, diretamente aos sócios participantes, valores a título de “lucros”, depois de subtrair os tributos devidos sobre receita auferida, de acordo com as respectivas participações ou com a produção /desempenho, individualizado de cada participante.

6.2.15. Dessa maneira, 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.”

Como dito, o sócio participante poderá tornar-se solidariamente responsável pelas obrigações contraídas pelo sócio ostensivo em nome da SCP, se atuar em conjunto com este no desenvolvimento das atividades que constituem o objeto social dela. Caberá ao sócio participante a percepção nos resultados, segundo a sua contribuição (em serviço, ou seja, de acordo com a sua produtividade e qualidade do seu trabalho), e depois de atendidos os investimentos e despesas realizadas na sociedade, conforme pactuado no contrato que a constituiu.

Nesse sentido, pede a Recorrente vênia para transcrever trecho do voto vencedor, proferido por ocasião do julgamento do recurso voluntário apresentado a este d. CARF, por Ponto On-Line Cursos Ltda., nos autos do Processo Administrativo n. 14041.720037/2017-32 que bem elucida a questão:

“(…)

O lançamento decorre do planejamento tributário realizado pelo contribuinte, em que, segundo a autoridade fiscal, utilizando-se de milhares de Sociedades em Conta de Participação – SCPs, pulveriza e promove pagamentos a título, indevido, de “Lucros Distribuídos”. Segundo o agente fiscal, tal conduta objetivou o não recolhimento integral do IRPJ e das Contribuições Previdenciárias, além de evitar a incidência do IRRF.

(…)

Defende que o artigo 991 do Código Civil é claro ao preconizar que “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.” Igualmente, em relação ao sócio participante, o parágrafo único do art. 993 da mesma lei estabelece que 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.

Em razão disso, e restando configurada a relação direta do professor com os alunos, entendeu a autoridade fiscal por bem desconsiderar a existência das SCPs e concluiu se tratar de remuneração por serviços prestados diretamente pelos professores à contribuinte. Ocorre que, com a devida

vênia, não poderia ser mais equivocada a conclusão a que chegou a autoridade fiscal.

Como se observa, não existe vedação à participação do sócio participante nas atividades empresariais. O que existe, é uma consequência jurídica à sua participação, passando a responder solidariamente pelas obrigações em que intervier.

É isso o que se extrai do parágrafo único do art. 993, senão vejamos:

(...)

Ou seja, a cláusula não é impeditiva, mas sim de ampliação da responsabilidade do sócio participante nos casos em que participe diretamente da atividade operacional.

(...)

A fiscalização entende existir vedação nas normas do Código Civil (art. 993, parágrafo único), no entanto não existe impedimento da participação do sócio perante terceiros o que existe é uma proibição cuja sanção já está aplicada no próprio dispositivo, qual seja a de que este sócio, que antes não detinha responsabilidade com terceiros, passe a ter responsabilidade solidária com o sócio ostensivo nas obrigações da sociedade.

(...)

Na verdade, o que se verifica é o inconformismo da fiscalização com o fato de a sistemática adotada pela recorrente ter permitido a tributação das receitas por alíquotas reduzidas e sem adicional e, mais ainda, o recebimento do valor dos serviços pelos professores sem a incidência do IRRF.

Entretanto, o inconformismo do agente fiscal não pode fundamentar um lançamento tributário, ainda mais diante da inexistência de qualquer restrição legal.” (Grifo da Recorrente.)

Portanto, também nenhuma ilegalidade há na forma com que os sócios (participantes e ostensivo) decidiram distribuir os resultados positivos auferidos pelas SCPs.

Vejamos pois como tal situação fora tratada no voto condutor do acórdão recorrido:

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 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. (grifei)

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).

Pois bem,

Analisando os argumentos trazidos à baila, importa destacar que, no tocante ao acórdão 1401002.823, trazido pela recorrente, o Recurso Especial do Procurador não foi conhecido, conforme disposto no acórdão 9101-005.806 – CSRF / 1ª Turma.

Todavia, na análise deste acórdão, importa extrairmos os seguintes argumentos do voto condutor, do Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, para fundamentar

Observa-se que ambos os acórdãos paradigmas tratam de recursos interpostos pelas pessoas físicas que integravam a SCP como sócios participantes, em conjunto com a sócia ostensiva AMEMB SAÚDE SOCIEDADE SIMPLES LTDA, e que recebiam valores da sócia ostensiva a remuneração em proporção direta ao número de atendimentos médicos prestados por meio da SCP em cumprimento aos contratos firmados por esta, não havendo qualquer correlação com o resultado apurado pela SCP, inexistindo qualquer risco no negócio.

É o que se colhe do voto condutor do 1º acórdão paradigma (2802-003.065), verbis:

[...] A autuação ora analisada é decorrente de fiscalização levada a efeito em desfavor da AMEMD Saúde Sociedade Simples Ltda., CNPJ nº 02.729.862/0001-85, no bojo da qual se constatou que aquela constituía Sociedade em Conta de Participação (doravante, SCP) na qual figurava como sócia ostensiva, e diversos profissionais médicos do Hospital Mãe de Deus, em Porto Alegre/RS, como sócios participantes, dentre os quais o ora autuado.

Entendo como fartamente documentado nos autos que a AMEMD Saúde Sociedade Simples Ltda., na qualidade de sócia ostensiva, celebrava contratos para prestação de serviços médicos aos beneficiários de diversas instituições que administravam planos de saúde, contratos nos quais os autorizados à realização dos serviços eram sempre os médicos sócios participantes da SCP. (grifei)

Desse modo, após o recebimento pelo sócio ostensivo dos valores devidos pelos tomadores de serviços e retida a taxa de administração, pagava-se diretamente aos médicos em proporção ao volume e modalidade de

serviços prestados, a título de distribuição de lucros decorrentes da conta de participação, ou seja, como rendimento isento do imposto de renda.

Com efeito, tal proceder dissimulava a natureza de rendimentos da prestação de serviços médicos que os pagamentos, efetuados pela AMEMD Saúde Sociedade Simples Ltda. aos sócios participantes da SCP, efetivamente possuíam. Rendimentos esses, destaque-se, tributáveis, seja na fonte pela dita sociedade, seja na Declaração de Ajuste Anual (DAA) dos médicos. [...]

Compulsando os autos, no entanto, verifica-se que a principal atividade da SCP em referência a prestação de serviços médicos, que gerava a receita da sociedade era realizada pelos sócios participantes de maneira pessoal, sendo que eles respondiam individualmente por erros médicos, responsabilidade civil, ética e criminal decorrentes desses atos, conforme se verifica da leitura dos termos do contrato de constituição da SCP (fls. 121/127). Tal situação é incompatível com esse tipo de sociedade, de acordo com o entendimento do Poder Judiciário: [...]

Por conseguinte, o funcionamento da SCP estava em descompasso com a legislação de regência, consubstanciando-se em mera "roupagem" por intermédio da qual se procurava revestir rendimentos tributáveis do caráter de isentos, como se fossem lucros distribuídos. Note-se que a existência de eventuais outras atividades levadas a efeito por aquela sociedade não interfere nessa conclusão, pois o que está sob exame é a natureza tributária dos rendimentos pagos pela SCP aos sócios participantes contratuais, em razão da atividade societária de prestação de serviços médicos. [...](destaquei)

A discussão no segundo acórdão paradigma (2802-02.996) é no mesmo sentido, verbis: [...]

Com efeito, o recorrente reconhece o erro em considerar a associação entre os sócios e a AMEMD uma Sociedade em Conta de Participação. Por isso a autuação baseia-se na assertiva de que os valores pagos pela sociedade aos sócios tendo como parâmetro os atendimentos realizados, são rendimentos tributáveis dos sócio se, portanto, não se trata de distribuição de lucros.

O recorrente afirma que esses pagamentos eram lucros distribuídos, portanto isentos, ainda que a forma não seja a de uma Sociedade em Conta de Participação e sim, de uma Sociedade Ltda. Não se discute a isenção de lucros distribuídos, e sim, a natureza dos rendimentos recebidos pelos

sócios da sociedade. O trabalho do sócio na sociedade é remunerado como pro labore (tributável), e não como distribuição de lucro.

Não se distribui lucro pelo número de atendimentos 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 IRPF.

Isso porque, a remuneração proporcional ao número de atendimentos caracteriza a prestação de serviço pelo recorrente, 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. [...] (destaquei)

Neste contexto, o relator entendeu que o caso em questão não guardaria similitude com os acórdãos juntados. Todavia, para o caso em comento, os acórdãos acima são claramente válidos.

No caso fático, observa-se, revisitando os documentos anexos à autuação que, de fato, a prestação de serviços pelos profissionais está perfeitamente caracterizada. (Vide Anexo VI – fls 231 – Arquivo não paginável – aba Resumo TKS) e os **pagamentos, de forma individualizada para cada competência está demonstrada.**

Neste cenário, importa destacar que o real fulcro do litígio **não está na possibilidade ou impossibilidade da prestação de Serviços por uma SCP (importando de fato o seu agente prestador)**. Respeitadas as formas constitutivas previstas na legislação, cabe observar que, na constituição do lançamento tributário, a autoridade fiscal trouxe como elementos comprobatórios:

- a) Remuneração sob a alcunha de distribuição de lucros estava de fato apurada no quantitativo de procedimentos realizados, o que, na esfera previdenciária, determina a tributação.
- b) **Escoreitamente, esta tributação em relação aos sócios participantes se processou como remuneração de contribuintes individuais (item 7.1 do Relatório Fiscal), sequer sendo cogitada vinculação empregatícia para o caso e**, em que pese tratar-se de período anterior à reforma trabalhista, aderente ao modelo reconhecido e validado pelos tribunais superiores.

- c) Cabe ainda destacar, no item 6.2.23 que até mesmo a possibilidade de desconsideração destas distribuições como lucro (no aspecto tributário/previdenciário) já estavam contratualmente dispostas. Ou seja, a recorrente conhecia os riscos da estrutura escolhida deste a fase de formalização contratual

Neste sentido, o acórdão 2802003.065 – da 2ª Turma Especial, em 13/08/2014, traz a seguinte ementa:

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.

Tal entendimento, que entendo aderente ao esposado no voto condutor do acórdão recorrido, não merece reparo.

DA VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 109 E 110 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

O recorrente repisa aqui a argumentação trazida em sede de impugnação e já combatida pelo acórdão recorrido, onde, no voto condutor, o relator destaca que o tipo contratual não pode ser manto para encobrir procedimento fático diverso.

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.

Em resumo, cabe destacar que a SCP é um instrumento empresarial legítimo, mas que, na forma operacionalizada pela recorrente e pelos participantes, tal intermediação para prestação de serviços, de fato, guarda maior semelhança com os dispositivos da Lei 12690/2012, distinguindo-se do objetivo determinado para as SCP, que se constituem numa excepcional ferramenta de financiamento baseada na agregação do capital privado.

Se retornarmos ao Relatório da autuação podemos verificar que os elementos trazidos no voto condutor do acórdão recorrido estão claramente materializados – Vide itens 6.1.6 a 6.1.8 :

Ao analisar casos de prestação de serviços por sócio participante, trago o decidido no recente acórdão 2401-012.113 –,de relatoria do Conselheiro Guilherme Paes de Barros Geraldi, assim ementado

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO - SCP. NATUREZA JURÍDICA DOS VALORES PAGOS AOS SÓCIOS. Demonstrado que as atividades e os negócios jurídicos desenvolvidos possuem aspectos diversos da realidade formal, onde os sócios participantes da conta participação prestavam serviços objeto da contratação, os valores pagos em decorrência desses contratos devem ser classificados segundo a sua efetiva natureza jurídica

(AC 2401-012.113)

Do voto do relator, colho os seguintes excertos

(...)

E, ainda, a roupagem conferida à sociedade médica foi de Sociedade em Conta de Participação, sendo que, nos termos dos arts. 991 a 996 do CC, a atividade que constitui o objeto social 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. No caso dos autos, verifica-se que a principal atividade da SCP em referência, a prestação de serviços médicos, que gerava a receita da sociedade, era realizada pelos sócios participantes de maneira pessoa

(...)

Tem-se, pois, que o funcionamento da SCP estava em descompasso com a legislação de regência, consubstanciando-se em mera "roupagem" por intermédio da qual se

procurava revestir rendimentos tributáveis do caráter de isentos, como se fossem lucros distribuídos. A propósito, ainda que seja possível aplicar à Sociedade em Conta de Participação, subsidiariamente e no que com ela for compatível, o disposto para a sociedade simples (art. 966, do Código Civil), a legislação civil proíbe expressamente que os sócios participantes exerçam ou executem o objeto social de uma Sociedade em Conta de Participação.

É importante que se diga que não se está a negar a possibilidade de profissionais da saúde prestarem serviços por meio de sociedades e serem tributados como pessoas jurídicas, nos termos do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, invocado na argumentação da Recorrente. O que se está a negar é a possibilidade de que haja abuso dessa personalidade jurídica para lesar os cofres públicos, como ocorreu no caso concretos

Ora, estando configurada a prestação de serviços e uma modalidade remuneratória distinta da efetiva apuração de lucros, acertada a análise da autoridade fiscal, uma vez que o princípio da primazia da realidade ou da verdade real, não obstante a sua ampla aplicação na seara jus trabalhista, não guarda incompatibilidade com o Direito Tributário.

Bem ao contrário, mantém estreita vinculação com o princípio da verdade material, tão festejado na seara tributária. Com efeito, o princípio da primazia da realidade ou da realidade dos fatos visa à priorização da verdade real em face da verdade formal, enquanto o princípio da verdade material busca a realidade dos fatos, conforme ocorrida.

Destarte, não somente a constatação, mas a comprovação devidamente materializada, observada nos anexos do relatório fiscal, ora presentes, constituem na fundamentação para validar o lançamento da autoridade tributária.

Nada a prover

DA ALEGAÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DO ARTIGO 254 DO RIR/1999

Considero pois relevante destacar os principais argumentos trazidos pela recorrente:

Esclarece a Recorrente que, na verdade, houve sim a apuração das receitas por SCP. Apenas o critério utilizado para tal apuração foi por tipo de exame radiológico realizado. E esse critério foi utilizado porque, como mencionado no Capítulo I desta impugnação, os serviços de radiologia são prestados por dois tipos de profissionais, sendo um médico radiologista, que interpreta as imagens, e o outro técnico em radiologia, o qual opera os aparelhos de onde as imagens a serem interpretadas são extraídas.

Ocorre, porém, que os médicos prestam parte desses serviços por intermédio de uma SCP (p.ex., a CH LONGO) e os técnicos por outra SCP (por ex. a SETORM). Ou seja, as sócias participantes das SCPs que

efetivamente realizam os exames mediante a manipulação dos aparelhos que pertencem à Recorrente e dentro do espaço físico por esta detido, ou são pessoas jurídicas formadas exclusivamente por médicos ou técnicos em radiologia, ou, ainda, são pessoas físicas que possuem referidas formação profissional (técnica ou médica).

Após a prestação dos serviços radiológicos por duas SCPs, são eles faturados contra pessoas físicas e planos de saúde. Estes últimos exigem uma única fatura a ser emitida mensalmente por tipo de exame realizado e em nome da sócia ostensiva (e nem poderia ser diferente, já que a SCP não tem personalidade jurídica). Ou seja, os médicos e técnicos prestam os serviços a particulares ou planos de saúde e nunca, reitere-se, para a Recorrente, porém não emitem faturas já que tais serviços são prestados em nome da sócia ostensiva (a Recorrente) e por esta faturados contra as pessoas físicas (quando os exames são realizados de forma particular), ou contra os convênios (quando realizados via planos de saúde).

Todavia, no voto condutor do acórdão recorrido o relator traz as seguintes considerações da impugnante, ora recorrente:

*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.***

Mesmo na leitura do recurso em análise, o que se constata é que, por motivos alheios (forma de constituição das SCP, exigências de contratantes etc.) de fato, a apuração realizada não atende ao dispositivo do RIR/99, então vigente.

DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO, AO CASO EM TELA, DO INSTITUTO AFERIÇÃO INDIRETA NO CASO DOS PAGAMENTOS REALIZADOS À SCP SETORM

A recorrente se insurge quanto à utilização do mecanismo de aferição indireta em relação aos pagamentos efetuados ao SCP SETORM, juntando farta jurisprudência acerca das restrições ao uso da aferição indireta.

Traz ainda, a seguinte manifestação, reiterando argumento levantado em sede de impugnação

Ainda nessa seara, deve-se reiterar que os pagamentos no caso da SCP SETORM foram todos feitos à sua sócia (pessoa jurídica) e, se é assim, ainda mais improcedente se torna o expediente extremo adotado de arbitramento da base de cálculo, porquanto se a SCP não existe, como presumiu o provedor do lançamento, os pagamentos pela remuneração dos serviços em tela foram feitos pela Recorrente à sócia SETORM LTDA (única sócia participante da SCPSETORM), **devendo, portanto, ter sido esta acossada para fazer as retenções que, por solidariedade está-se exigindo de maneira ilegal e arbitrária da Recorrente**

O voto condutor do acórdão recorrido enfrenta tal tema com as seguintes observações:

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, os lançamentos da contribuição dos segurados contribuintes individuais foram efetuados por AFERIÇÃO INDIRETA, conforme o artigo 33 e parágrafos 3º e 6º, da Lei nº 8.212, de 1991 e os artigos 446 e 447 da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil - RFB Nº 971, de 2009, devido à impossibilidade de se determinar os valores pagos mensalmente a cada segurado contribuinte individual.

Então, improcede os argumentos da defesa de que tal medida tornaria insustentável o lançamento, já que a autuante informou a base legal e 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 segurado contribuinte individual, 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. 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 autuada é a responsável pelos créditos previdenciários constituídos.

Interessante resgatar, da jurisprudência colacionada, o seguinte excerto:

O arbitramento da base de cálculo de tributo somente é permitido na omissão ou caso não mereçam fé os documentos e as declarações do sujeito passivo. Aplicação do art. 148 do CTN

Ora, o acórdão recorrido destaca que, em situação particular referente a esta SPC, onde a recorrente apresentou dados anualizados de pagamentos, sendo que os períodos de apuração são mensais. Com a finalidade de constatar se a documentação juntada efetivamente materializava os procedimentos realizados, realizou-se consulta por amostragem a partir da tabela do anexo VI a outros CNPJ observa-se que os pagamentos estavam direcionados a pessoas físicas dos sócios, à exemplo dos NI 11.907.830/0001-13, 02.107.332/0001-03 e 04.613.525/0001-53, como contraprestação de serviços prestados, com listagem denominada DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS 2010

A autoridade fiscal intimou, no curso da ação, a ora recorrente a demonstrar os pagamentos destinados aos profissionais da SETORM

Na omissão da informação, uma vez demandada a autoridade fiscal, conforme descrito nos itens 6.2.20 a 6.2.23, procedeu-se ao lançamento conforme apurado no anexo IX.

Destaca-se que, na documentação acostada pela recorrente, fls 236 a 252 a natureza do rendimento declarado para os segurados acima é a mesma TRABALHO ASSALARIADO - PROLABORE

Inexistindo os demonstrativos de Receita e Despesa, conforme destacado, as PJ não apuraram lucro conforme disposição contratual (fls 210 a 218), sendo os valores transferidos vinculados à prestação de serviços (remuneração).

Por esta razão e, dada a não apresentação de documentação individualizada, conforme destacado no voto recorrido, os valores individuais foram apurados por aferição, conforme previsão legal.

No que tange à alegação de que deveria ser processada, uma vez que não foram apresentados documentos acerca dos pagamentos à SETORM, mas apenas os valores destinados aos seus sócios (não demonstra o recorrente que os valores apontados no quadro circularam pela empresa citada, na forma prevista contratualmente, **de modo que, entendeu a autoridade fiscal, que os pagamentos destacados foram realizados às pessoas físicas listadas, de sorte que não seria cabível à autuação por não retenção nos moldes previstos na lei 9711/98, uma vez não materializada a transferência por prestação de serviços contratados entre estas empresas** (o que, se estivesse materializado, desnatura a aplicação da modelagem de negócio fundada na SCP)

Multa de Ofício – Previsão Legal

Em que pese a recorrente trazer em sede de argumentação a necessidade de se combater o caráter confiscatório da multa aplicada, trazendo jurisprudências de suporte, importa destacar

que, no tocante à aplicação da multa de ofício, torna-se necessário colacionar o disposto no artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que assim prescreve:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007).

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

Da análise do dispositivo acima, constata-se que a multa de ofício de 75%, prevista no inciso I, é devida nos casos de falta de pagamento ou recolhimento do imposto, de falta de declaração ou declaração inexata, incluindo equívocos cometidos pelo contribuinte, independentemente da intenção do agente de fraudar o Fisco.

Em síntese, uma vez constatada a infração à legislação tributária em procedimento fiscal, o crédito tributário apurado pela autoridade autuante somente pode ser satisfeito com os encargos do lançamento de ofício (art. 953 e art. 957 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - RIR).

Deste modo, observo que foi corretamente aplicada a multa em face da infração, cuja responsabilidade do contribuinte é objetiva, na forma do art. 136 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), isto é, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Importa destacar que, no que concerne à alegação recursal de que a multa de ofício de 75% ofende o princípio constitucional da “proibição do confisco”, insculpido no art. 150, inciso V, da Carta Republicana, esclarecemos que tal princípio é dirigido ao legislador, visando orientar a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Não observado esse princípio, a lei deixa de integrar o mundo jurídico, por inconstitucional.

Desse modo, independente do seu quantum, a multa em análise decorre de lei e deve ser aplicada pela autoridade tributária sempre que for identificada a subsunção do caso concreto à norma punitiva, haja vista o disposto no art. 142, § único, do Código Tributário Nacional (CTN), Lei 5.172, de 25/10/66:

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

Todavia, ressalto, não cabe ao Auditor Fiscal deixar de aplicar o que determina a legislação.

Conclusão:

Ante o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário interposto, afastando a preliminar suscitada quanto ao cerceamento de defesa e, no mérito, negar-lhe provimento

ACÓRDÃO 2402-013.117 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 19515.720035/2015-81

Assinado Digitalmente

Marcus Gaudenzi de Faria

DOCUMENTO VALIDADO