



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.720087/2017-10
ACÓRDÃO	1101-002.368 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	T.K.S. SISTEMAS HOSPITALARES E CONSULTÓRIOS MÉDICOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013

NULIDADE. ARBITRAMENTO DO LUCRO.

A regra geral para a tributação dos resultados é o lucro real. O arbitramento do lucro é medida excepcional, somente devendo ser utilizada nos casos de impossibilidade de apuração do lucro real ou na impossibilidade de opção pelo lucro presumido.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. EXIGÊNCIA.

Súmula CARF nº 108 Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. DESCARACTERIZAÇÃO.

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. Os fatos econômicos devem refletir o tipo da sociedade adotada, ensejando em uma tributação dos resultados de acordo com a realidade fática.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.

Assinado Digitalmente

Roney Sandro Freire Corrêa – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Roney Sandro Freire Corrêa, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Voluntário em face da decisão prolatada pela DRJ 10, que julgou improcedente a impugnação contra os autos de infração de imposto sobre a renda da pessoa jurídica (fls. 632/660); de contribuição social sobre o lucro líquido - CSLL (fls. 661/682) e de imposto de renda retido na fonte -IRRF (fls. 683/689), exigindo um crédito tributário de R\$ 12.847.204,00, corroborado no Termo de Verificação Fiscal (fls. 582 a 631).
2. Depreende-se do TVF, que a recorrente, inicialmente:

Possuía como objeto social, a exploração, por conta própria, de serviços hospitalares e diagnósticos em geral.
3. Em 04/02/2010 alterou para prestação de serviços médicos especializados e, em 01/07/2013 (data de registro na JUCESP), ampliou para a exploração do ramo de prestação de serviços de consultórios médicos, serviços de apoio diagnóstico e de imagens e posto de coleta laboratorial.
4. Nos anos-calendário de 2012 e 2013, a fiscalização verificou que a recorrente teria tributado suas receitas pelo lucro presumido, apurando as receitas pelo regime de competência e como sócia ostensiva de Sociedade em Conta de Participação, conforme tabela:

Ano	Receita (Ostensiva)	Receita (SCP)	Receita Total
2011	30.569.637,66	51.115.099,03	81.684.736,69
2012	36.629.572,58	54.165.117,69	90.794.690,27
2013	80.508.415,19	54.789.691,27	135.298.106,46

5. A discussão, portanto, se deu na desconsideração das sociedades em conta de participação, em razão de que a constituição dessas sociedades, segundo a fiscalização, estaria em desacordo com os arts. 981, 991 a 996 e 997, inc. V, do Código Civil.

6. No entendimento da fiscalização, o aporte de capital não poderia ser realizado com mão-de-obra dos sócios, prestando serviços que constituem o objeto da SCP, de modo que os valores pagos aos sócios participantes foram tratados como remuneração pelos trabalhos realizados e as receitas das SCP foram consolidadas com a receita da recorrente T.K.S. Seguem as SCP, cuja T.K.S. participa como sócia ostensiva e como participante:
- (i) ATM Serviços Radiológicos Ltda.;
 - (ii) Setorm Serviços de Tomografia Ltda.;
 - (iii) Radiologia Cevasco Issa S/C Ltda.
 - (iv) Dra. Inês Abrantes Gianotti (PF)
7. Sendo assim, como no ano-calendário de 2011, a receita bruta da T.K.S. ultrapassou o limite legal de R\$ 48.000.000,00, tendo os lançamentos do IRPJ e da CSLL sido efetuados pelo Lucro Real.
8. Ressalto, conforme se depreende do Contrato Social, o fato da sócia ostensiva ter como objeto a prestação de serviços de atendimento e apoio ao diagnóstico, consistente em exames de radiologia médica, entre os quais os de Raio X, os de ressonância magnética, de tomografia e de mamografia, possuindo todos os equipamentos e estrutura física necessários para sua realização.
9. O objeto da SCP é a prestação de serviços de atendimento e apoio ao diagnóstico médico, consistentes na realização de exames de radiologia médica por raios x, radiologia médica por ressonância magnética e por tomografia computadorizada e exames de mamografia. Ou seja, a sócia participante prestou serviços da atividade-fim da sócia ostensiva perante os terceiros, sendo que o objeto da SCP fazia parte do objeto da sócia ostensiva.
10. Depreende-se, também, do TVF, que as cláusulas 1ª, 2ª, 4ª e 6ª dos contratos de constituição das SCP preveem que a empresa T.K.S., na qualidade de sócia ostensiva, forneça todos os equipamentos e estrutura física necessários para a realização dos serviços e os sócios participantes a prestação dos serviços profissionais, especializados na realização de exames de radiologia médica, exames de radiologia por ressonância magnética, por tomografia computadorizada e exames de mamografia para atender clientes de convênios, por meios de planos de saúde (empresas de seguro saúde e de assistência médica), bem como de particulares, com o objetivo de atuar no negócio da sociedade.
11. E, conforme a cláusula Sexta, a sócia participante, enquanto profissional médica especializada, aporta a título de contribuição para o Fundo Social apenas o capital intelectual e a capacidade técnica de seus titulares, enquanto a sócia

ostensiva se obriga a aportar todos os recursos físicos e financeiros que sejam necessários para a completa e total execução dos mesmos serviços de diagnósticos médicos, competindo-lhe arcar com o aporte de recursos para o pagamento dos custos e as despesas necessárias para prestação dos serviços à clientela, desobrigando a sócia participante de qualquer contribuição em dinheiro.

12. É importante mencionar, que na cláusula 6ª dos contratos de constituição das SCP, está expresso de que as sócias participantes estão desobrigadas de qualquer contribuição em dinheiro na sociedade.
13. Na cláusula 3ª dos contratos de constituição das SCP, consta a autorização expressa de que outras sócias participantes podem aderir a qualquer momento nas SCP já constituídas, por meio de Termo de Adesão.
14. Afirma a fiscalização, que, nos termos do art. 991 da Lei nº 10.406 de 2002, 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.
15. Ademais, nos termos da lei, a atuação do sócio participante nas operações da sociedade limita-se ao direito de fiscalizar a gestão dos negócios sociais realizados pelo sócio ostensivo, nada mais.
16. E, na condição de sócia ostensiva das SCP, a T.K.S. ofereceu toda a estrutura necessária para que os outros sócios atendessem os clientes particulares e pacientes de convênios de planos de saúde. Assim, celebrou os contratos com os clientes, emitiu as faturas, recolheu os tributos e assumiu a parte negocial perante terceiros, em face dos contratos celebrados pela ostensiva, de modo que os médicos e técnicos especializados em radiologia médica, autorizados a atender os beneficiários dos planos de saúde e particulares, são os sócios participantes da conta de participação, cuja empresa T.K.S. é a sócia ostensiva.
17. Conforme disposto pela acusação fiscal, os serviços de exames de diagnóstico de ressonância magnética, tomografia computadorizada, raios X e mamografia eram desempenhados pelos próprios sócios participantes, contrariando o preceito estabelecido pelo artigo 991 do Código Civil.

18. Alega que os sócios participantes das SCP nunca pretenderam investir com observância aos limites normativos traçados à 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.
19. A fiscalização, ainda destacou, que não há problema algum no fato de os sócios participantes SCP 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.
20. Ademais, alega que a recorrente registrou em sua contabilidade as receitas brutas relativas às SPC em contas apartadas, classificadas pelo código classe de valor, sendo: 1201 Ressonância; 1302 Tomografia; 1403 Raio X e 1501 Mamografia, diferentemente do que consta nos contratos da SCP de que a sócia ostensiva seria a responsável por abrir uma conta contábil cuja denominação seria “Conta de Participação - RM/TC/RX, com duas subdivisões de receitas, uma denominada RM/TC, correspondentes aos exames de ressonância magnética e tomografia computadorizada e outra correspondente a raio X, onde seriam escrituradas todas as receitas, custos e despesas da sociedade, de modo a ser auferido o resultado e a permitir a distribuição dos lucros.
21. Em 13/07/2012, foi assinado contrato de adesão com a empresa Moreira e Barbuti Diagnósticos Ltda., especializada na realização de exames de mamografia, porém a distribuição de lucros foi efetuada a título da conta 1201 - Ressonância. Não foi essa a única empresa, mas outras sócias que também assinaram os termos de adesão para participar da Conta de Participação - Mamografia, contabilmente foram incluídas na Conta de Participação - Ressonância conforme Anexo XII.
22. A recorrente foi intimada a apresentar seus balancetes mensais e das SCP, individualizados, bem como esclarecer e comprovar como são realizados os rateios referentes aos custos dos serviços prestados. Da documentação apresentada, constatou-se que as despesas foram rateadas proporcionalmente às receitas, mas não apresentou qualquer comprovação e nem a apuração do valor da distribuição dos lucros. Nos demonstrativos mensais de 2012 e 2013, apresentados como justificativa da distribuição dos lucros, contém somente a conta 3.0.0.10.20002 - distribuição de lucros, com a identificação de data, valor

distribuído, nome a quem pagou ou creditou, não constando a apuração dos lucros distribuídos.

23. Contratualmente, as SCP foram constituídas pelas empresas ATM, Cevasco, Setorm e Dra. Inês Abrantes, mas, contabilmente, estão segregadas por tipo de exame radiológico (ressonância, tomografia, mamografia e raio x), desta forma, não permite evidenciar os lançamentos e nem apurar os resultados específicos para cada SCP.
24. De acordo com os comprovantes, os pagamentos foram realizados em nome da pessoa física e no seu respectivo CPF, apesar de que foram as pessoas jurídicas que firmaram o termo de adesão. De fato, foi o 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.
25. A remuneração dos médicos especialistas em mamografia (**SCP Dra. Inês**) e dos médicos e técnicos em radiologia, vinculados a **SCP Cevasco**, foi efetuada por meio de cheques, depósitos, transferência e recibos nominais, inclusive a contabilização foi efetuada individualmente. O anexo IX consta relação dos comprovantes de pagamentos, identificados por data, nome e valor.
26. Em relação às SCP ATM e 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.
27. 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.
28. Em razão desses fatos, a fiscalização concluiu que os valores recebidos pelos sócios participantes não se tratou de “lucros distribuídos”, e sim, de rendimentos decorrentes da prestação de serviços de cada trabalhador para a empresa T.K.S., na qualidade de pessoa física. O mesmo raciocínio deve ser aplicado nos casos das SCP ATM, CEVASCO, SETORM e das demais participantes que aderiram a estas, na qualidade de pessoa jurídica, por meio de Termo de Adesão.

29. Consequentemente, como não houve retenção do imposto de renda na fonte sobre esses pagamentos, foi lançada multa e juros isolados, incidentes sobre esses fatos geradores.
30. Como as constituições das SCP foram realizadas de forma irregular, com o objetivo de simular a prestação de serviços realizados pelas sócias participantes e, em contrapartida, proceder aos pagamentos através de uma suposta distribuição de lucros, desvirtuando a relação jurídica da prestação de serviços e assim deixando de recolher os tributos incidentes nessas operações, todas as receitas foram consideradas como sendo da TKS.
31. Ao final, a fiscalização ainda inferiu que a recorrente tributou os resultados pelo lucro presumido - anos-calendário de 2012 e 2013, entretanto, a receita total foi superior ao limite previsto para esse regime. Como a recorrente apresentou balanço patrimonial e demonstração do resultado do período, a fiscalização efetuou a apuração trimestral do lucro real, com base na escrituração contábil, conforme o Demonstrativo da Apuração do Lucro Real, anexo XI.
32. Ademais, os valores recolhidos e declarados em DCTF foram compensados com o IRPJ e CSLL apurados nos autos de infração.
33. Em síntese, portanto, a fiscalização desconsiderou as SCPs, sob a alegação de que:
- (i) as sócias participantes não poderiam realizar a atividade objeto da SCP ou aparecer perante terceiros, estando autorizadas a contribuir apenas com dinheiro às SCPs,
 - (ii) os valores pagos às sócias participantes a título de dividendos teriam decorrido dos serviços por elas prestados e não do capital nelas investido, e
 - (iii) a contabilização dos resultados das SCPs pela Recorrente não teria observado o disposto no artigo 254 do RIR, a D. Fiscalização entendeu que as SCPs teriam sido constituídas e operadas em desconformidade com a legislação e desconsiderou a sua existência.
34. Por consequência, assumiu que a receita bruta obtida pelas SCPs teria sido auferida, na realidade, pela própria recorrente, o que implicou a superação do limite de receita bruta estabelecido para fins de opção pelo lucro presumido.
35. Com isso, desconsiderou a opção da Recorrente pelo lucro presumido e, sob a sistemática do lucro real, apurou diferenças de IRPJ e CSLL a pagar.
36. Além disso, tratou a distribuição de lucros das SCPs como remuneração paga pela Recorrente pela prestação de serviços por parte dos médicos e técnicos especialistas que integraram as sócias participantes das SCPs, tributável pelo IRRF, o que culminou na exigência de juros e multa isolados sobre tais valores.

37. Irresignada, a recorrente contestou os autos de infração, alegando que os mesmos são nulos de pleno direito, uma vez que a Fiscalização deixou de entregar à Recorrente documentos essenciais para a compreensão completa da acusação, deixando de observar a disposição legal que determina, na hipótese de opção indevida pelo lucro presumido, o lançamento deve ser realizado pelo lucro arbitrado (art. 47, IV, Lei 8.981/95) e deixou de intimar a Recorrente previamente ao lançamento para se manifestar sobre o lucro real trimestral calculado pela Fiscalização.

38. No mérito, a Recorrente alegou que a exigência é indevida, uma vez que:

- (i) não há óbice na legislação para que as sócias participantes realizem a atividade objeto da SCP, prestem serviços a esta ou apareçam perante terceiros. O que há é apenas previsão de responsabilidade civil pelos atos da SCP aos sócios participantes caso exerçam tais atividades, não sendo tal regra suficiente para a desconsideração das SCPs;
- (ii) a contabilização dos resultados das SCPs pela Recorrente deu-se de forma clara e individualizada, tanto que foi possível à D. Fiscalização identificar tais resultados para o fim de tributá-los; e
- (iii) subsidiariamente, o preceito legal que fundamentava a exigência de multa isolada em razão da falta de retenção do IRRF pela fonte pagadora foi tacitamente revogado e,
- (iv) Ainda que assim não se entenda, não há fundamento para se desconsiderar a personalidade jurídica das sociedades que figuravam como sócias participantes das SCPs, de tal forma que mesmo que se considere as distribuições de dividendos como remunerações, foram elas pagas à pessoas jurídicas sem qualquer necessidade de retenção na fonte a título de imposto de renda.

39. A DRJ entendeu pela inexistência de mácula nos autos de infração que justificasse sua nulidade e, no mérito, repisou os argumentos apresentados pela Fiscalização quando da autuação da Recorrente.

40. Em sede de recurso voluntário, a recorrente repisou os argumentos da peça impugnatória, destacado na tabela a seguir, segmentada entre preliminares e mérito:

DAS PRELIMINARES

Pontos destacados	Síntese dos argumentos elaborados pela defesa
Cerceamento de defesa – falta de entrega de documentos essenciais para	A mera reprodução da conta contábil da Recorrente, sem a indicação precisa de quais lançamentos teriam ocorrido de forma irregular, não é suficiente para sanar a nulidade da

a compreensão da autuação	autuação. Se admitíssemos que um vício dessa natureza seria sanável e que ainda haveria tempo hábil para tanto, isto somente teria ocorrido se a D. Fiscalização tivesse acostado aos autos a indicação precisa e completa de quais lançamentos entendeu irregulares, o que, como visto, não ocorreu.
Ausência de fundamentação – necessidade de apuração pelo lucro arbitrado	Os incisos I, II e III do artigo 47 da Lei 8.981/95 preveem que o lucro será arbitrado quando identificados problemas na escrituração do contribuinte, que impeçam a apuração pelo lucro real. Não há dúvidas de que a aplicação, nestas hipóteses, é de caráter excepcional. O inciso IV, por sua vez, é claro e incondicional: o contribuinte que opta indevidamente pela tributação com base no lucro presumido deve ser submetido, ato contínuo, à tributação pelo lucro arbitrado. Sem exceções, sem condicionantes, basta para tanto a opção indevida pelo lucro presumido.
Ausência de intimação acerca do cálculo do lucro real trimestral	A Recorrente demonstrou em sua impugnação que ao recalculer o IRPJ e a CSLL supostamente devidos pela sistemática do lucro real (ao invés do lucro presumido), a Fiscalização não intimou a Recorrente para se manifestar sobre o resultado final deste cálculo.

DO MÉRITO

Da impossibilidade de desconsideração da constituição das SCPs – regularidade dos procedimentos adotados pelo Recorrente	A Recorrente optou por escriturar as operações das SCPs em sua própria contabilidade, tomando o cuidado de identificar os lançamentos contábeis referentes a cada um dos tipos de exames realizados por meio de SCPs (raios x, ressonância magnética, tomografia e mamografia). Os resultados econômicos dos serviços de diagnóstico prestados por meio dessas SCPs foram apurados e distribuídos entre a Recorrente e as sócias participantes, motivo pelo qual efetuou pagamentos a título de distribuição de lucros. A Fiscalização desconsiderou a constituição das
--	---

	SCPs, somou as receitas destas com a da Recorrente e recalculou o IRPJ e a CSLL devidos no período sob a sistemática do lucro real, tendo em vista que a somatória de receitas dos anos anteriores superou o limite legal de opção pelo lucro presumido nos anos de 2012 e 2013. No entendimento da Fiscalização, as sócias participantes não poderiam realizar a atividade objeto da SCP ou aparecer perante terceiros, mediante a prestação de serviços, estando autorizadas a contribuir apenas com dinheiro às SCPs, os valores pagos às sócias participantes sob a alcinha de dividendos teriam decorrido não do capital investido, mas dos serviços por elas prestados, e a contabilização dos resultados das SCPs pela Recorrente não teria observado o disposto no artigo 254 do RIR.
Ausência de vedação legal para a contribuição das sócias participantes mediante prestação de serviços e para a realização do objeto social da SPC	No que se refere ao argumento de que as sócias participantes não poderiam contribuir para a SCP com serviços, a DRJ sequer indica qual dispositivo legal impede que assim se contrate uma sociedade em conta de participação. E isto sequer seria possível, uma vez que o Código Civil não contém tal vedação. Inexistindo vedação expressa nos dispositivos que regulam especificamente a sociedade em conta de participação (arts. 991 a 996 do Código Civil), a contribuição em serviços do sócio participante estaria permitida já com fundamento na liberdade de contratar e no princípio da legalidade do direito privado. Não bastasse isso, a aplicação subsidiária das regras da sociedade simples conduz à conclusão de que a contribuição em serviços é expressamente admitida pela lei civil.
Correta contabilização das atividades das SCPs e da distribuição de lucros	A segregação de lançamentos por código de classe do serviço atendeu plenamente à legislação, uma vez que evidenciou com clareza qual lançamento se refere a cada SCP, não havendo, pois, qualquer desrespeito ao art. 254 do RIR. A Fiscalização buscou o caminho mais simples

	(embora sem base jurídica e sem qualquer razoabilidade) de supor que eventuais equívocos de contabilização ocasionariam a desconsideração completa das SCPs, quando no máximo, poderia ter questionado o tratamento tributário de “distribuição de lucros” somente nesses casos de lançamentos contábeis supostamente equivocados. É exatamente essa a consequência que se verifica quando uma sociedade distribui dividendos para alguém que não é sócio dela ou quando não tem lucros suficientes para tanto. Isto é, o simples equívoco de distribuir lucros inexistentes não implica a completa desconsideração da sociedade que os distribuiu.
Correta opção pelo lucro presumido – impossibilidade de considerar as receitas das SCPs como receitas da Recorrente	Considerando-se apenas a receita bruta da Recorrente (sócia ostensiva) nos anos-calendário de 2011 e 2012, imediatamente anteriores aos períodos autuados de 2012 e 2013, respectivamente, observa-se do quadro elaborado pela própria D. Fiscalização que não houve desrespeito ao limite do art. 13 da Lei 9.718/98 para opção pelo lucro presumido. E sendo assim, não deve subsistir a exigência de IRPJ e de CSLL decorrentes da reapuração pela sistemática do lucro real. Ora, considerando a existência das SCPs, os pagamentos realizados pela Recorrente a título de distribuição de lucros aos sócios participantes das SCPs também apresentam-se regular e, portanto, sobre este montante não há tributação. Assim, também não subsiste a cobrança de multa e juros isolados de IRRF porque não incide IRRF sobre a distribuição de lucros a sócios de SCPs.
Revogação tácita da previsão legal para aplicação de multa isolada pela não retenção de IRRF/PF	A Fiscalização imputou à Recorrente multa e juros isolados, calculados sobre os valores de IRRF supostamente incidentes sobre os pagamentos realizados pela Recorrente às sócias participantes das SCPs a título de lucros. Isso porque, no entendimento da D.

	Fiscalização, não se tratava de lucros distribuídos, mas de remuneração do serviço prestado pelos médicos e técnicos (pessoas físicas) que realizaram os exames diagnósticos que geraram a receita das SCPs. Em 2007, foram introduzidas alterações pela Lei 11.488/07, de tal sorte que referidos dispositivos legais não mais autorizam a cobrança da multa de forma isolada.
Indevida desconsideração da personalidade jurídica das sócias participantes (pessoas jurídicas) – IRRF/PJ	A Fiscalização desconsiderou a personalidade jurídica de ATM, SETORM, CEVASCO e das demais pessoas jurídicas aderentes às SCPs sob análise, sem a devida motivação e em contrariedade ao art. 129 da Lei 11.196/2005. Alega a recorrente que, ainda que os exames de raio x, ressonância magnética, tomografia e mamografia tenham sido realizados diretamente pelos sócios das pessoas jurídicas participantes das SCPs, deve-se aplicar aos pagamentos efetuados por estes exames o tratamento jurídico-tributário dispensado aos pagamentos feitos a pessoas jurídicas. E, afastadas as hipóteses de abuso de personalidade jurídica e de caracterização de vínculo de emprego que poderiam justificar a exclusão da aplicação do art. 129 da Lei 11.196/2005, não há motivo para aplicar tratamento de pagamentos para pessoas físicas para os lucros distribuídos pela Recorrente às pessoas jurídicas participantes das SCPs, ainda que tais distribuições sejam consideradas como contraprestação por serviços prestados.
Inaplicabilidade de juros de mora sobre multa de ofício	Não havendo fundamento legal que justifique tratar a multa de ofício como integrante do crédito tributário (obrigação principal), não há que se falar em aplicação dos juros de mora previstos no art. 161 do CTN. O art. 161 do CTN prevê, de fato, que o crédito não pago será acrescido de juros de mora. Não obstante, é evidente que a palavra “crédito” se refere apenas aos tributos devidos. No mesmo sentido, dispõe o art. 61 da Lei 9.430/96.

41. Em sede de contrarrazões, a Fazenda menciona que a controvérsia gravita em torno da utilização, pela contribuinte, de Sociedades em Conta de Participação (SCPs) como instrumento de planejamento tributário e, segundo a tese fazendária, tais SCPs teriam sido constituídas artificialmente, com o propósito exclusivo de reduzir a carga tributária incidente sobre as atividades desempenhadas pela empresa autuada, especialmente mediante a pulverização de receitas e a manutenção indevida do enquadramento no regime do lucro presumido.
42. A Fazenda Nacional sustenta que a contribuinte estruturou quatro SCPs nas quais figurava como sócia ostensiva, ao passo que médicos e técnicos especializados apareciam formalmente como sócios participantes. Contudo, a realidade material das operações demonstraria que a empresa autuada permanecia integralmente responsável pela estrutura empresarial, pelos equipamentos, pelos custos operacionais, pela captação da clientela e pela exploração econômica da atividade médica, cabendo aos supostos sócios participantes apenas a prestação pessoal dos serviços técnicos e médicos.
43. O núcleo argumentativo das contrarrazões repousa no princípio da prevalência da substância sobre a forma, amplamente reconhecido no direito tributário. Nessa perspectiva, a PGFN afirma que as SCPs não possuíam efetiva autonomia negocial ou patrimonial, funcionando apenas como mecanismo formal destinado a mascarar relações típicas de contratação de mão de obra especializada. Assim, embora formalmente qualificadas como sociedades, as SCPs operariam, na prática, como mera intermediação artificial entre a empresa e os profissionais médicos.
44. Outro ponto central da argumentação reside na alegada incompatibilidade entre a estrutura adotada e o regime jurídico das SCPs previsto nos arts. 991 e seguintes do Código Civil. A Fazenda sustenta que o sócio participante não pode assumir a execução direta do objeto social em substituição ao sócio ostensivo, porquanto a essência jurídica da SCP pressupõe que a atividade empresarial seja exercida exclusivamente pelo sócio ostensivo, em nome próprio. No caso concreto, entretanto, verificou-se que os serviços médicos eram efetivamente realizados pelos sócios participantes, circunstância que desnaturaria a figura societária utilizada.
45. As contrarrazões também enfatizam que os sócios participantes não aportavam capital financeiro, bens ou ativos patrimoniais às SCPs, limitando-se a fornecer “capital intelectual” e capacidade técnica. A Procuradoria reconhece que o Código Civil admite, em determinadas hipóteses, contribuição em serviços; todavia, argumenta que, no contexto específico das SCPs, tal contribuição não

pode conduzir à inversão funcional entre sócio ostensivo e participante, sob pena de descaracterização da própria natureza jurídica da sociedade.

46. No tocante à distribuição de resultados, a Fazenda destaca que os valores pagos aos sócios participantes eram calculados com base na quantidade e qualidade dos exames realizados, bem como nas horas efetivamente trabalhadas, o que evidenciaria verdadeira remuneração por serviços prestados, e não autêntica participação societária nos lucros. Tal circunstância seria indicativa de que as SCPs ocultavam relações de prestação de serviços médicos remunerados.
47. Sob o aspecto tributário, a PGFN sustenta que a fragmentação das receitas entre as diversas SCPs permitiu artificialmente à contribuinte manter-se no regime do lucro presumido, apesar de a receita consolidada ultrapassar o limite legal para tal enquadramento. Em razão disso, o Fisco procedeu à desconsideração das SCPs e promoveu a recomposição das receitas na pessoa jurídica autuada, submetendo-as à tributação pelo lucro real.
48. A recorrente alegou nulidades processuais, especialmente por suposto cerceamento de defesa, ausência de arbitramento do lucro e falta de intimação prévia acerca dos cálculos realizados pelo Fisco. Tais preliminares foram integralmente rechaçadas pela Fazenda Nacional. Segundo a PGFN, não houve qualquer violação ao Decreto nº 70.235/72, uma vez que a contribuinte teve pleno conhecimento da autuação e exerceu amplamente seu direito de defesa, apresentando impugnação extensa e tecnicamente fundamentada.
49. Quanto ao pedido de aplicação do lucro arbitrado, a Procuradoria argumenta que o arbitramento constitui medida excepcional, somente cabível quando inviável a apuração do lucro real. Como a própria escrituração contábil da empresa possibilitou a reconstrução das receitas e resultados, não haveria fundamento jurídico para afastar o regime do lucro real. Ademais, a Fazenda destaca que a regra geral do sistema tributário é justamente a tributação pelo lucro real, sendo o lucro presumido mera faculdade condicionada ao atendimento dos requisitos legais.
50. Por fim, a PGFN conclui que o planejamento tributário adotado pela contribuinte carecia de propósito negocial legítimo, tendo sido estruturado exclusivamente para obtenção de vantagem fiscal indevida, mediante redução artificial da base tributável e mitigação de encargos previdenciários. Assim, requer a manutenção integral do lançamento tributário e do acórdão recorrido, por entender configurada a artificialidade das operações e a legitimidade da desconsideração das SCPs para fins fiscais.
51. É o relatório.

VOTO

Conselheiro Roney Sandro Freire Corrêa, Relator.

ADMISSIBILIDADE DO RECURSO VOLUNTÁRIO

52. O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos, determinados pelo Decreto 70.235/72, portanto, dele eu conheço.
53. Conforme consta da tela extraída do AR (Aviso de Recebimento), a intimação foi cientificada ao contribuinte no dia **07.11.2017**.
54. Desta forma, é tempestivo o presente Recurso Voluntário protocolado em **07.12.2017**, já que o prazo legal de 30 dias previsto no art. 33 do Decreto n.º 70.235/72 se encerraria no mesmo dia.

DA PRELIMINAR DE CERCEAMENTO DE DEFESA

55. A preliminar do cerceamento do direito de defesa suscitada pela recorrente, remete ao fato da fiscalização não ter disponibilizado o denominado "Anexo XII", documento alegado como essencial para a compreensão completa e integral da acusação.
56. Ademais, dispõe que a mera reprodução da conta contábil, sem a indicação precisa de quais lançamentos teriam ocorrido de forma irregular, não é suficiente para sanar a nulidade da autuação.
57. Nesse sentido, há de se ressaltar, que houve uma diligência a fim de se esclarecer os aspectos relacionados ao referido anexo, oportunizando e facultando a defesa o direito de se manifestar, sobretudo tecendo eventuais considerações.
58. Neste caso, portanto, desidrata os argumentos formulados pela recorrente, falecendo, portanto, razão, sobretudo por ter tido total compreensão dos fatos, preferindo optar pela via de não se manifestar ou de contrapor.

PRELIMINAR DE AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO

59. Neste caso, a recorrente suscita a aplicação dos incisos I, II e III do artigo 47 da Lei 8.981/95, que prevê que o lucro será arbitrado, quando identificados problemas na escrituração do contribuinte, que impeçam a apuração pelo lucro real.
60. Acrescenta a recorrente, que o inciso IV, por sua vez, é claro e incondicional: o contribuinte que opta indevidamente pela tributação com base no lucro

presumido deve ser submetido, ato contínuo, à tributação pelo lucro arbitrado. Sem exceções, sem condicionantes, basta para tanto a opção indevida pelo lucro presumido.

61. Adoto como razões de decidir, o então esposado pelo julgamento de piso, que ao remeter o disposto na Lei nº 9.718/98, atesta que a regra geral para a tributação dos resultados das pessoas jurídicas é pelo lucro real, permitindo a opção pelo lucro presumido, no caso de a receita total não ultrapassar o montante de R\$ 78.000.000,00.
62. Assim, o entendimento da fiscalização sobre a aglutinação das receitas obtidas pela recorrente e pelas SCP, superando o limite para a tributação pelo lucro presumido, impõe a tributação dos resultados pelo Lucro Real, excepcionando a opção pelo arbitramento, somente quando restar impossibilitada a possibilidade de apuração do lucro real, situação que aqui não se adequa.

PRELIMINAR DE AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO

63. Nesse caso, a Recorrente alega que, ao recalculer o IRPJ e a CSLL devidos pela sistemática do lucro real, a Fiscalização não a intimou para se manifestar sobre o resultado deste cálculo.
64. Neste caso, a intimação é desnecessária, pois a autoridade fiscal lastreou a autuação fiscal, com fulcro na escrituração elaborada pela própria recorrente e nos resultados por ela apurado, cabendo a própria, caso achasse oportuno, demonstrar a sua insubsistência, juntamente com as respectivas provas.
65. Ao final, concluo pelo afastamento de todas as preliminares.

MÉRITO

66. Superadas as questões preliminares, passa-se ao exame do mérito recursal, cujo núcleo controvertido reside na validade jurídico-tributária das Sociedades em Conta de Participação ("SCPs") constituídas pela recorrente e na possibilidade de reconhecimento de seus efeitos perante a Administração Tributária.
67. Inicialmente, cabe registrar que em 21.10.2025, por meio da Resolução CARF nº 1102-000.365, o presente processo foi convertido em diligência para que fossem apartadas destes autos as exigências de IRRF e de contribuições previdenciárias, dada a competência declinada à 2ª Seção de Julgamento do CARF para apreciação das referidas matérias.
68. Sendo assim, considerando que, em virtude da Portaria de Pessoal SE/MF nº 2.498, de 31 de outubro de 2025, o presente relator passou a compor a 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF, e, em observância ao § 6º do art. 89 do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro

de 2023, tal processo retornou para esse colegiado, a fim de concluirmos o julgamento em relação ao IRPJ e CSLL.

69. Dito isso, passo à análise doutrinária em relação às sociedades em conta de participação (SCP) ante ao cenário em curso, consignando as lições do Professor Ricardo Mariz de Oliveira:

Sociedade em conta de participação é um negócio jurídico nominado, relativo a uma antiquíssima prática mercantil que, entre nós, é negócio tipificado pelo direito brasileiro ao menos desde 1850, quando o Código Comercial Brasileiro o disciplinou em seus art. 325 a 328.

Como o ordenamento jurídico nada inventa, mas reflete o meio social em que atua, pode-se supor que os comerciantes do século XIX desenvolveram, mesmo antes daquele código, uma prática próxima à constituição de uma nova pessoa jurídica, mas sem os inconvenientes, algumas vezes existentes, de uma entidade dotada de personalidade jurídica e de autonomia patrimonial.

Outrossim, como o direito não deve tolher as iniciativas que não contrariem suas normas cogentes, foi utilíssima a tipificação desse tipo de ajuste, não apenas para maior segurança das partes, como também para a certeza de se tratar de um contrato inconfundível com o contrato de sociedade propriamente dita.

De fato, a sociedade em conta de participação (SCP) não passa de um contrato *inter pars*, que cria uma sociedade entre elas, mas sem existência externa no sentido de passar a ser uma entidade distinta das partes, dotada de sujeição ativa de direitos e passiva de obrigações, portanto com autonomia patrimonial. Mais ainda, a regência jurídica da SCP, quando observada, garante que ela não se confunda com uma sociedade irregular (ou sociedade de fato) e evita as consequências desta, inclusive a de responsabilidade ilimitada dos sócios.

Por efeito de um contrato de SCP, um dos sócios realiza em seu próprio nome os negócios que sejam pertinentes ao seu objeto social, de tal arte que direitos e obrigações correspondentes a eles pertencem ao sócio que atua no mundo exterior. O outro sócio, que pode ser mais de um, deve apenas contribuir internamente para a realização das atividades do objeto da SCP, realização esta, repita-se, feita exclusivamente em nome do sócio chamado “ostensivo”, tudo sob sua inteira e exclusiva responsabilidade.

Por tudo isso, a SCP é tida como uma sociedade oculta aos olhos de terceiros, no sentido de que ela não existe além das relações pessoais dos sócios, ainda mesmo que terceiros tenham conhecimento da sua existência. Daí que apenas o sócio que atua externamente tem direitos e obrigações face a terceiros, e sua responsabilidade pelas dívidas do empreendimento pode ser limitada conforme o tipo de pessoa jurídica que ele seja.

Por evidente, esse tipo de ajuste produz consequências nos domínios da tributação, pois tais domínios correspondem às manifestações de capacidade

contributiva pertinente aos vários tributos existentes, cujas manifestações ocorrem na maior parte das vezes quando atos ou negócios jurídicos são praticados e geram aquisições e transferências de propriedades, outros direitos e obrigações, rendas etc.

Até os anos 80 do século passado, as SCP, por não terem personalidade jurídica, não eram contribuintes de impostos e outros tributos. Todavia, no ano de 1986, o Decreto-lei n. 2.303 estabeleceu a equiparação da SCP às pessoas jurídicas para fins do imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ), e, mais tarde, com a criação da contribuição social sobre o lucro (CSL) pela Constituição de 1988, a equiparação foi estendida a essa contribuição em virtude de que a definição legal do respectivo contribuinte abrange as pessoas jurídicas estabelecidas no País e as que lhes forem equiparadas pela legislação tributária (Lei n. 7.689, art. 4º).

Obviamente, essa novidade legislativa alterou substancialmente o modus operandi das SCP então existentes, tendo acarretado, em alguns casos, a necessidade de retificações contratuais para ajustar o equilíbrio econômico da relação negocial. Houve, inclusive, contratos anteriores ao Decreto-lei n. 2.303 que, antevendo a possibilidade da modificação na lei fiscal, anteciparam-se a estabelecer regras a serem aplicadas se, e quando, ela efetivamente viesse a ocorrer.

Ao mesmo tempo, houve indagações sobre a validade jurídica da equiparação, a qual, contudo, não restou duvidosa porque o art. 126 do Código Tributário Nacional (CTN) já prescrevia no seu inciso III, como continua a fazer, que a capacidade passiva tributária independe de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

Aliás, pelo mesmo fundamento legal, já havia outras equiparações, inclusive as relativas a pessoas físicas no setor imobiliário, que são ficções de pessoas jurídicas perfeitamente válidas porque não são invenções de rendas inexistentes, mas ficções tão-somente para estabelecer o regime de tributação de rendas reais e existentes.

É evidente que a equiparação de uma SCP, que no direito privado é mero contrato interno entre partes, é muito menos drástica do que a equiparação de uma pessoa natural, pois na SCP há mais de uma pessoa associada a algum empreendimento, e apenas não tem personalidade jurídica própria.

Enfim, para o direito tributário, sem haver contrariedade com qualquer princípio constitucional ou norma superior, a equiparação da SCP é perfeitamente regular.

Algumas vezes se cogita sobre a natureza jurídica do contrato de SCP, para se indagar se possivelmente seria um negócio jurídico indireto.

A este respeito, há que se ter em mente que o negócio jurídico indireto corresponde à adoção de um negócio tipificado pelo ordenamento jurídico, mas com finalidade distinta daquela a que originariamente se destina, tal como, por

exemplo, adotar um contrato de compra e venda com pacto de retrovenda em substituição a um contrato de mútuo com garantia real.

O negócio jurídico indireto, para ser válido, precisa obedecer fielmente à causa do negócio que foi adotado, sem haver simulação, abuso no exercício de direito ou outro vício jurídico, e não violar norma imperativa. Estas são exigências aplicáveis a todo e qualquer ato ou negócio jurídico, mas no indireto tem a peculiaridade de que suas cláusulas não podem contrariar disposição legal que tornaria ilícito o contrato direto, caso tivesse sido adotado. Assim, por exemplo, no caso da compra com retrovenda em substituição ao mútuo, a diferença de preços de venda e de recompra corresponde ao que no mútuo seriam juros, de modo que a validade do ajuste depende de que não haja excesso a algum limite legal de juros, acaso existente na lei.

Sendo assim, em si e por si o contrato de SCP não tem qualquer semelhança com negócio jurídico indireto, porque é um negócio típico, com causa própria. Seria indireto apenas em situação na qual qualquer outro negócio jurídico possa ser caracterizado como indireto, mas as suas características tendem a dificultar que ele seja utilizado com finalidade indireta, tal como poderemos constatar na continuidade deste artigo.

O Código Civil de 2002 revogou as disposições do Código Comercial sobre o assunto, e passou a reger a SCP nos seus artigos 991 e seguintes.

Nessa passagem não houve alteração na essência do contrato, tendo ele sido incluído na regência dos vários tipos de sociedades, e identificada a SCP como sociedade não personificada, aspecto que, face ao direito tributário, bem a ajusta ao inciso III do art. 126 do CTN.

Na nova codificação destacaram-se algumas disposições novas. A primeira foi a denominação atribuída ao sócio não atuante perante terceiros, que passou a ser denominado “sócio participante”, algumas vezes no linguajar corrente “sócio investidor”, em substituição ao nome “sócio oculto”, que vinha desde o Código Comercial.

Com esta nova nomenclatura evita-se alguma falsa noção de que haja alguém no subterrâneo das relações jurídicas, noção que evoca uma ideia de fraude ou ocultação. Todavia, se o sócio participante não aparece nem atua face a terceiros, sua existência no mundo jurídico é indisputável e ele tem direitos e obrigações derivados do contrato de SCP, que não tem a mínima pretensão de ser um contrato irregular.

Mesmo perante os fiscos, o sócio participante tem existência conhecida, e, se não responde pelos tributos da SCP, tem suas próprias obrigações tributárias que possam advir do contrato.

Outro ponto do código de 2002, que merece destaque, é o parágrafo único do seu art. 993, segundo o qual, se o sócio participante atuar perante terceiros, passa a responder solidariamente com o sócio ostensivo pelas obrigações assumidas. Se

for este o fato, a responsabilidade do sócio ostensivo decorre de que a sua atuação desnatura a SCP, pois fere uma das suas características fundamentais.

Passando ao âmbito tributário, como já foi mencionado, até o Decreto-lei n. Decreto-lei n. 2.303, de 21.11.1986, a legislação não previa regras especiais para as SCP. Deste modo, as operações da SCP eram contabilizadas entre as demais do sócio ostensivo, e a participação no lucro, entregue por ele ao “sócio oculto”, era considerada despesa dedutível do seu lucro real tributável pelo IRPJ, e renda tributável do sócio oculto.

O art. 7º do referido decreto-lei equiparou as SCP às pessoas jurídicas para fins do IRPJ, o que, como já apontado, posteriormente se estendeu à CSL.

Neste novo regime, vigente a partir de 1987 e até hoje, o sócio ostensivo, que no âmbito privado continua a atuar em seu nome pessoal e exclusivo:

- deve considerar a SCP como uma entidade autônoma, inconfundível com o próprio patrimônio e os próprios resultados do sócio ostensivo;
- deve ter contabilidade separada para os movimentos econômicos e financeiros relativos à SCP, inclusive os relacionados às atividades que constituem o objeto desta;
- deve aplicar à SCP todas as disposições legais aplicáveis às pessoas jurídicas, relativas ao IRPJ e à CSL, incluindo as que tratam das respectivas bases de cálculo;
- deve cumprir as obrigações tributárias acessórias pertinentes à SCP, como se fosse uma pessoa jurídica regular e personalizada, inclusive inscrevendo-a no CNPJ;
- deve transferir os lucros que lhe caibam na SCP para a sua própria contabilidade, e o mesmo deve ser feito para o sócio participante quanto à parte que lhe pertença;
- em consequência, ambos os sócios devem dar aos lucros auferidos pela SCP e a eles entregues o tratamento de renda não tributável (mesmo que o investimento seja sujeito ao método da equivalência patrimonial), enquanto vigorar o art. 10 da Lei n. 9.249, assim como as participações atribuídas aos sócios da SCP são excluídas das respectivas bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS (art. 1º, parágrafo 3º, inciso I, letra “b”, das Leis n. 10.637, de 20.12.2002, e 10.833 de 29.12.2002; Decreto n. 4.524, de 17.2.2002, art. 22, inciso VII).¹

70. À luz da controvérsia, a análise detida dos autos evidencia que as SCPs instituídas pela contribuinte não se amoldam ao regime jurídico previsto nos arts. 991 a 996 do Código Civil, tendo sido utilizadas como instrumentos artificiais de reorganização formal de receitas e de remuneração de profissionais médicos, sem correspondente substrato econômico autêntico.

¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **A sociedade em conta de participação perante o Direito Tributário**. São Paulo: Janeiro/2024.

71. A questão, portanto, não se resolve mediante mera aferição formal da existência de contratos regularmente celebrados. O que se impõe examinar é a efetiva aderência entre a forma jurídica adotada e a realidade material das operações praticadas.
72. No âmbito do direito tributário, prevalece o princípio da verdade material, segundo o qual os fatos devem ser qualificados segundo sua substância econômica, e não exclusivamente pela nomenclatura ou roupagem jurídica conferida pelas partes. Tal orientação encontra respaldo tanto na jurisprudência consolidada desse Conselho, quanto na própria sistemática do CTN, especialmente em matéria de simulação e defeitos do ato jurídico.
73. Foi precisamente sob essa perspectiva, que a fiscalização concluiu pela artificialidade das SCPs constituídas pela recorrente.
74. Conforme amplamente demonstrado no Termo de Verificação Fiscal, a recorrente detinha integralmente a estrutura empresarial necessária ao desempenho da atividade econômica explorada.
75. A **T.K.S. Sistemas Hospitalares e Consultórios Médicos Ltda** possuía instalações físicas próprias; mantinha equipamentos médicos de elevado valor econômico; celebrava contratos com operadoras de saúde; emitia notas fiscais em seu próprio nome; realizava faturamento diretamente perante terceiros; administrava os fluxos financeiros; assumia despesas operacionais; mantinha empregados próprios e suportava os riscos empresariais inerentes à atividade.
76. Não obstante, é importante destacar que as SCPs não possuíam patrimônio autônomo; estrutura operacional própria; clientela própria; estabelecimento empresarial; organização administrativa independente e assunção efetiva de riscos econômicos.
77. A inexistência de autonomia econômica das SCPs constitui elemento decisivo para a descaracterização da estrutura negocial adotada. Com efeito, embora a SCP seja sociedade despersonificada, isso não significa que possa existir desprovida de qualquer substância econômica mínima.
78. A ausência absoluta de autonomia operacional, associada à completa dependência estrutural da sócia ostensiva, evidencia que as SCPs funcionavam apenas como centros artificiais de imputação de receitas.
79. A fiscalização demonstrou que toda a atividade econômica permanecia centralizada na recorrente, sendo os sócios participantes meros executores de serviços médicos especializados dentro da estrutura empresarial já organizada e explorada pela T.K.S.

80. O ponto central da controvérsia reside na interpretação do art. 991 do Código Civil, cujo teor assim dispõe:

“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.”

81. Ou seja, a norma é inequívoca ao estabelecer que a exploração da atividade empresarial cabe exclusivamente ao sócio ostensivo; o sócio participante não atua perante terceiros; o participante limita-se à participação econômica nos resultados do empreendimento.

82. Os sócios de uma sociedade simples podem contribuir para com a sociedade no tocante aos bens e serviços, mas aplicar esses dispositivos à SCP implicaria, portanto, na própria descaracterização ou deformação normativa deste tipo de sociedade.

83. Por isso, a autuação baseia-se na assertiva de que os valores pagos pela sociedade aos sócios têm como parâmetro os atendimentos realizados e, desta forma, são rendimentos tributáveis dos sócios, não se tratando, portanto, de distribuição de lucros.

84. A SCP caracteriza-se justamente pela cisão entre o investidor oculto (sócio participante), e o empreendedor ostensivo (sócio ostensivo). A figura do participante pressupõe passividade operacional perante o mercado.

85. No caso concreto, entretanto, verificou-se fenômeno diametralmente oposto. Os contratos juntados aos autos demonstram que os sócios participantes aportavam exclusivamente “capital intelectual” e “capacidade técnica”, sendo responsáveis pela execução direta dos serviços médicos que constituíam exatamente o objeto social das SCPs.

86. Ou seja, os exames; os diagnósticos; os procedimentos radiológicos; os laudos médicos; eram executados diretamente pelos participantes. A própria cláusula sexta dos contratos evidencia que a prestação dos serviços médicos era realizada pelos sócios participantes, enquanto a sócia ostensiva fornecia a estrutura física e financeira.

87. Repiso, a recorrente constituiu sociedade em conta de participação (SCP) como sócia ostensiva, fornecendo toda a estrutura necessária para as sócias participantes prestarem serviços de exames, imagem e diagnósticos laboratoriais.

88. Pelos serviços prestados, as sócias participantes receberam da sócia ostensiva rendimentos a título de “distribuição de lucros”, de modo que estes

rendimentos foram apurados de forma mensal, decorrentes da produtividade dos exames e diagnósticos realizados pelas sócias participantes.

89. Essa estrutura evidencia verdadeira inversão funcional da SCP. Em vez de participante investir; ostensivo explorar a atividade; ocorria no fato do participante executar a atividade-fim; enquanto ostensivo fornecia estrutura operacional.
90. Tal configuração desnatura completamente a lógica jurídica da SCP. Não se trata de mera irregularidade formal sanável. Trata-se de violação estrutural da essência jurídica do instituto.
91. Nesse caso, é o sócio ostensivo quem fornece todos os equipamentos e toda a 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.
92. Destaco as cláusulas 1ª, 2ª, 4ª e 6ª dos contratos de constituição das SCP que preveem que a empresa recorrente na qualidade de sócia-ostensiva fornecerá 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, exames de radiologia por ressonância magnética, por tomografia computadorizada e exames de mamografia, para atender clientes de convênios, por meios de planos de saúde, bem como de particulares, com o objetivo de atuar no negócio da sociedade.
93. Assim como a cláusula sexta dos contratos de constituição das SCP dispõe que a sócia participante apenas contribuirá na sociedade com o “capital intelectual e capacidade técnica” de seus titulares, ou seja, prestando serviços que é objeto da sociedade, quer seja de Ressonância Magnética, de Tomografia Computadorizada, de Raios X ou de Mamografia, cabe a sócia ostensiva fornecer todos os recursos físicos e financeiros que sejam necessários para a execução dos serviços.
94. Ou seja, quando os sócios participantes das contas de participação prestam serviços, atendendo pacientes de planos de saúde e particulares, em face dos contratos celebrados pela recorrente - sócia ostensiva, não estão de forma alguma, prestando serviços para a sociedade em conta de participação, pois esta não possui personalidade jurídica e não se confunde com a sociedade simples, como já mencionado alhures.
95. Neste caso, portanto, a Sociedade em Conta de Participação não pode tomar serviços de quem quer que seja, nem de seus próprios sócios participantes, de

modo que deveriam ser somente meros investidores, assumindo obrigações e exercendo direitos sempre em seu próprio nome de forma isolada, individual.

96. Os sócios participantes respondem apenas perante o sócio ostensivo pelas obrigações que venham a assumir no respectivo contrato social. São eles quem exercem a atividade fim que seria encargo do sócio ostensivo, não fazendo, portanto, nenhuma contribuição pecuniária.
97. Destaco novamente, a lei veda, expressamente, que o sócio participante tome parte nas relações com terceiros, pois, se não fosse assim, o sócio participante abandonaria a sua condição de participante para assumir a função de ostensivo.
98. Assim, importante consignar, que não há problema algum dos sócios participantes da SCP prestarem serviços diretamente ao sócio ostensivo, entretanto, a contrapartida desta prestação de serviços deverá ser tratada de acordo com a sua efetiva natureza jurídica, ou seja, de remuneração de serviços prestados por pessoas físicas.
99. A recorrente sustenta, ainda, que inexistente vedação legal ao aporte de serviços pelos sócios participantes, invocando os arts. 981, 997, V, 1.006 e 1.007 do Código Civil. Todavia, a tese defensiva parte de premissa incompleta.
100. É verdade que o Código Civil admite, em determinadas espécies societárias, contribuição mediante serviços. Contudo, essa possibilidade não pode ser analisada isoladamente, sem consideração da estrutura específica da SCP. A questão central não consiste simplesmente em saber se o sócio participante pode contribuir com serviços.
101. O problema jurídico reside no fato de que o serviço aportado corresponde exatamente à execução do próprio objeto social; os participantes atuavam diretamente perante a atividade empresarial; os pagamentos eram vinculados à produtividade individual; inexistia efetivo risco empresarial compartilhado.
102. Em outras palavras, o “capital intelectual” não se apresentava como contribuição societária genuína, mas como verdadeira prestação pessoal de serviços médicos remunerados. A SCP foi utilizada para converter remuneração profissional em “distribuição de lucros”.
103. Esse aspecto foi corretamente identificado pela fiscalização ao constatar que os valores pagos aos participantes variavam conforme quantidade de exames; qualidade dos exames; produtividade individual e horas efetivamente trabalhadas. Tais critérios são típicos de remuneração por trabalho, e não de participação societária em resultados empresariais.

104. O lucro societário pressupõe assunção de riscos; participação patrimonial; exposição ao insucesso econômico e comunhão de resultados. Nada disso se verifica nos autos.
105. Os participantes não aportavam capital financeiro; não suportavam despesas; não respondiam por obrigações empresariais e não assumiam risco operacional relevante. Recebiam contraprestações diretamente vinculadas ao serviço pessoal prestado.
106. Vejam, foi a empresa T.K.S, na condição de sócia ostensiva das SCP, que celebrou os contratos com clientes, planos de saúde etc., tendo emitido as faturas e assumido a parte negocial perante os terceiros.
107. Desta feita, os denominados “sócios participantes” nada mais eram que prestadores de serviços que auferiram remunerações não geradas pelos frutos do capital investido na sociedade.
108. Destaco, ainda, que, contratualmente, as SCP foram constituídas como empresas, mas contabilmente, foram segregadas por tipo de exame radiológico, não permitindo, desta forma, evidenciar os lançamentos e nem apurar os resultados específicos para cada SCP.
109. Ou seja, embora os pagamentos foram realizados em nome da pessoa física e no seu respectivo CPF, as pessoas jurídicas, no entanto, que firmaram o termo de adesão.
110. As notas fiscais eram emitidas pela própria T.K.S.; os contratos com terceiros eram celebrados em seu nome; a estrutura empresarial era sua e a atividade econômica era explorada sob sua titularidade.
111. A SCP não pode servir como mecanismo de cisão artificial de faturamento sem correspondente fragmentação real da atividade econômica. O reenquadramento tributário, portanto, decorreu logicamente da desconsideração das estruturas artificiais.
112. Ao pulverizar receitas entre múltiplas SCPs, a recorrente artificialmente reduzia sua receita operacional própria, mantendo-se no lucro presumido. Todavia, a receita consolidada ultrapassava R\$ 81 milhões em 2011; R\$ 90 milhões em 2012 e R\$ 135 milhões em 2013. Ou seja, muito acima do limite legal então vigente para permanência no lucro presumido.
113. Ao tratar pagamentos remuneratórios como “distribuição de lucros”, buscou-se afastar incidência previdenciária; retenção de IRRF e encargos correlatos. Vejam, não se pode adotar uma tipologia baseada no número de exames médicos na sociedade, tendo em vista a remuneração proporcional ao

número de exames caracterizar a prestação de serviço pelo profissional e não pela sociedade.

114. É notório que quando um sócio exerce alguma atividade dentro da sociedade, o seu trabalho é remunerado como *pro labore* e não apenas como distribuição de lucros.
115. Diante de todo o conjunto probatório, conclui-se que as SCPs foram utilizadas de forma incompatível com os aspectos normativos em vigência; inexistia efetiva autonomia econômica das sociedades; os participantes exerciam diretamente a atividade-fim; os pagamentos tinham natureza remuneratória e houve fragmentação artificial de receitas, falecendo, portanto, razão aos argumentos destacados pela recorrente.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO

116. Quanto à exigibilidade dos juros de mora, está previsto no art. 161 do Código Tributário Nacional, que a sua cobrança impõe que o crédito tributário seja pago quando ocorrer após o vencimento.
117. A multa de ofício é parte integrante do crédito tributário, que tem seu vencimento no prazo de 30 dias contados da ciência do auto de infração. Transcorrido esse prazo sem que o crédito tributário tenha sido adimplido, passa a incidir sobre ele os juros de mora, conforme previsto no art. 161 do CTN.
118. O Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.335.688-PR, firmou o entendimento de que os juros de mora são devidos para compensar a demora no pagamento.
119. Após considerável debate sobre o tema nesse tribunal, foi pacificado a questão por meio da súmula CARF nº 108, *in verbis*:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

120. Assim, são devidos os juros de mora sobre a multa de ofício.

DISPOSITIVO

121. Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares e, no mérito negar-lhe provimento.
122. É como voto.

Assinado Digitalmente

ACÓRDÃO 1101-002.368 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 19515.720087/2017-10

Roney Sandro Freire Corrêa

DOCUMENTO VALIDADO