



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.720088/2017-64
ACÓRDÃO	2402-013.101 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 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: 01/01/2012 a 31/12/2013

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.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. 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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso

voluntário interposto, vencidos os conselheiros Gregório Rechmann Junior, Joao Ricardo Fahrion Nuske e Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, que deram parcial provimento ao recurso, mantendo tão somente os créditos relativos à Dra. Inês.

Assinado Digitalmente

Marcus Gaudenzi de Faria – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (p. 619 a 634) interposto em face da decisão da 7ª Turma da DRJ/POA consubstanciada no Acórdão nº 10-62.927 (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 Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) - Fiscalização nº 08.1.90.00.2016.00026-8, foram lavrados os seguintes Autos de Infração (AI), relativos a fatos geradores ocorridos entre 01/01/2012 e 31/12/2013, valores consolidados em 30/01/2017:

a) *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\$ 8.875.141,91 (oito milhões, oitocentos, setenta e cinco mil e cento, quarenta e um reais e noventa e um centavos);*

b) *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\$ 2.513.450,60 (dois milhões, quinhentos e treze mil e quatrocentos e cinquenta reais e sessenta centavos).

Do relatório Fisca

No Relatório Fiscal de folhas 165 a 205, a autoridade lançadora presta informações acerca da ação fiscal, bem assim no tocante à lavratura dos auto de infração supra referidos.

De início, refere que a autuada foi objeto de procedimento fiscal no ano-calendário de 2010, amparado no Mandado de Procedimento Fiscal nº 08.1.00.90002014/00124-0, que resultou na lavratura de autos de infração. A fiscalização entendeu que ela constituiu sociedades em conta de participação e, como sócia ostensiva, forneceu toda a estrutura necessária para as sócias participantes prestarem serviços de exames, imagem e diagnósticos laboratoriais. Contudo, as sócias participantes não poderiam colaborar na sociedade com capital intelectual e técnico, fornecendo sua própria mão de obra para prestar os serviços e em troca ter recebido rendimento a título de "distribuição de lucros".

Prossegue, dizendo que a presente autuação deve-se aos fatos sintetizados a seguir.

A contribuinte que tinha como objeto social a exploração, por conta própria, de serviços hospitalares e diagnósticos em geral, 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.

Aduz que, intimada, a ora recorrente apresentou 4 (quatro) contratos de constituição de Sociedade de Conta em Participação (SCP), referentes aos anos de 2012 e 2013, o qual a T.K.S. participa como SÓCIA OSTENSIVA e como SÓCIA PARTICIPANTE: (1) ATM Serviços Radiológicos Ltda. – CNPJ 05.335.628/0001-61, (2) Setorm Serviços de Tomografia Ltda. – CNPJ 04.544.560/0001-68, (3) Radiologia Cevasco Issa S/C Ltda. - CNPJ 03.734.741/0001-50 e (4) Dra. Inês Abrantes Gianotti – CPF 011.970.058-11, cópia de constituição das SCP's e aditivos posteriores estão acostados ao ANEXO I deste relatório.

As sócias participantes, pessoa jurídica e física, foram consideradas **“Sócia Participante Coordenadora”**, e que desde já, concordam que **Outras Sócios Participantes podem aderir como sócia participante, para tanto devem ser profissionais técnicos e médicos especializados, cada qual na sua área, para prestar serviços de objeto da sociedade, por meio de Termos de Adesão.**

Dos contratos

De acordo com o Contrato Social, a sócia ostensiva tem 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. 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. O objeto da SCP faz parte do objeto da sócia ostensiva.

As cláusulas 1ª, 2ª, 4ª e 6ª dos contratos de constituição das SCP prevêm 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.

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.

Já, na cláusula terceira, consta a autorização expressa de que outras sócias participantes podem aderir a qualquer momento nas SCP já constituídas, por meio de Termo de Adesão. Intimada, a fiscalizada apresentou alguns termos de adesão dos médicos junto às SCP, cujas cópias estão acostadas no Anexo II.

Para a autoridade fiscal, a sociedade em Conta de Participação, 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. É uma forma jurídica aplicável à exploração de negócios e atividades, em que faz sentido, ou é

economicamente conveniente, sendo que apenas o sócio ostensivo apresenta-se e obriga-se perante terceiros. É a típica situação em que investidores, os denominados sócios participantes, confiando em atributos, habilidades, conhecimentos ou qualidades do sócio ostensivo, entregam-lhe recursos para que este, operando isoladamente, realize atividade lucrativa, atendendo as expectativas daqueles.

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.

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.

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.

Das atividades

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. Em outras palavras, 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, que dispõe: **"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".**

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.

A autuante destaca 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.

Afirma que o art. 996 do Código Civil manda aplicar, subsidiariamente, os dispositivos que normatizam a sociedade simples. Os sócios de uma sociedade simples podem e devem contribuir para o exercício da atividade econômica, ou com bens e serviços, ou com ambos, dependendo da vontade dos sócios, conforme disposto no art. 981 e inc. V do art. 997. Entretanto, a participação do sócio investidor na SCP é limitada por força de lei da contribuição ao bem capital. A previsão expressa no art. 994 e parágrafo 1º é no sentido de que a contribuição do sócio participante para a SCP é para constituir, com o sócio ostensivo, patrimônio especial, objeto da conta de participação relativa aos negócios sociais.

Além dessas irregularidades, a T.K.S. registrou em sua contabilidade as receitas brutas relativas às SCP 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.

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 o termos de adesão para participar da Conta de Participação - Mamografia, contabilmente foram incluídas na Conta de Participação - Ressonância conforme Anexo XII.

A contribuinte 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.

Destaca a autoridade lançadora que, contratualmente, as SCP foram constituídas com as empresas ATM, Cevasco, Setorm e Dra. Inês Abrantes, mas contabilmente estão segregadas por tipo de exame radiológico (ressonância, tomografia, mamografia e raio x), dessa forma, não permite evidenciar os lançamentos e nem apurar os resultados específicos para cada SCP.

De acordo com os comprovantes (cópias de cheques, recibos de transferências, de depósitos, recibos), 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. (grifei)

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.

Em relação às SCP junto com a 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. Dependia o montante da remuneração, principalmente, da atuação de cada um no atendimento aos beneficiários dos contratos firmados e particulares, e não do seu investimento na SCP.

Então, o lançamento decorre da desconsideração da constituição das sociedades em conta de participação (SCP), em razão de a constituição dessas sociedades estar em desacordo com os arts. 981, 991 a 996 e 997, inc. V, do Código Civil. O contrato de constituição das SCP permite que o sócio participante contribua na participação do capital da sociedade com capital intelectual ou técnico, ou seja, com prestação de serviços e em contrapartida receber rendimento a título de distribuição de lucros. 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.

Assim, os valores pagos a título de "lucros distribuídos" aos sócios participantes das SCP foram tratados como remuneração pelos trabalhos realizados por pessoa física sem vínculo empregatício, incidindo contribuições previdenciárias sobre eles. Com referência às empresas ATM e SETORM os lançamentos da contribuição dos segurados contribuintes individuais foram efetuados por AFERIÇÃO INDIRETA porque a empresa deixou de apresentar à fiscalização a composição dos valores pagos mensalmente a cada trabalhador.

A autuada foi cientificada do lançamento em 31/01/2017. Juntou, tempestivamente, em 24/02/2017, a impugnação de folhas 510/536.

Da impugnação

Inicialmente, a então impugnante aduziu que a peça impugnatória estrra tempestiva e faz um relato dos fatos.

Preliminarmente, sustenta que os autos de infração são nulos, uma vez que a fiscalização deixou de lhe entregar o denominado "Anexo XII", tampouco listou o referido documento no Relatório Fiscal como fundamento para descon sideração das SCP. Aduz que o documento é essencial para a compreensão completa da acusação, prejudicando o exercício da ampla defesa e do contraditório nesse processo administrativo.

No mérito, alega que seu objeto social é a prestação de serviços de atendimento e apoio ao diagnóstico médico, dentre os quais exames de radiologia médica - exames de raio x, tomografia, ressonância magnética e mamografia. Para isso possui todos os equipamentos e estrutura física necessária para a realização dos referidos exames, além da marca respeitada nos mercados em que atua e organização empresarial adequada para a prestação destes serviços.

Como é sabido, as atividades relacionadas com a medicina são altamente regulamentadas, sendo ato privativo de médicos inscritos no respectivo conselho profissional a execução de diagnósticos, neles incluídos o pedido, a indicação, a execução, a interpretação, a elaboração de laudos e a valorização de exames (Resolução do Conselho Federal de Medicina 1.627/2001, art. 1º, II e §1º).

Para a realização de exames de radiologia (raios x, ressonância magnética, tomografia e mamografia), que envolvem a operação de equipamentos sofisticados, também se faz obrigatória a intervenção de técnicos em radiologia, profissão regulamentada pela Lei 7.394, de 1985.

Os técnicos em radiologia são especializados em operar referidos equipamentos para a realização dos exames, cabendo a eles a interpretação e a elaboração de laudos sobre os resultados, inclusive por determinação da ANVISA (art. 3.20 da Portaria 453/1998).

Deste modo, ainda que detentora de equipamentos e estrutura física necessárias para a realização de exames e entrega dos resultados aos pacientes, a impugnante não poderia

realizar seu objeto social sem o concurso de médicos e técnicos em radiologia, razão porque participou de SCP para a consecução de seu objeto social nos períodos autuados.

Os resultados econômicos dos serviços de diagnósticos foram, então, distribuídos entre a impugnante e as pessoas jurídicas, motivo pelo qual os pagamentos foram feitos a título de distribuição de lucros e não como remuneração por prestação de serviços feita por contribuintes individuais.

A atribuição dos lucros distribuídos entre as sócias participantes aderentes ficou a cargo das respectivas sócias participantes coordenadoras (ATM, SETORM, CEVASCO e Dra. Inês), sem a sua participação nesta relação.

Embora todos os pagamentos a título de distribuição de lucros das SCP tenham sido feitos em nome da respectiva sócia participante coordenadora, alguns deles foram entregues diretamente a outros sócios participantes ou mesmo a pessoas físicas detentoras de quotas de sociedades participantes. Não há nenhuma irregularidade nesta conduta, uma vez que tal entrega direta se deu sempre por conta e ordem das sócias participantes das SCP e não por conta de qualquer relação direta entre a impugnante e tais sócios participantes ou pessoas físicas.

Ao contrário do que afirma a fiscalização, sem indicar qual dispositivo legal impede que se contrate uma sociedade em conta de participação, alega que o Código Civil autoriza a contribuição em serviços à sociedade em conta de participação, seja pelo sócio participante, seja pelo sócio ostensivo.

Apona que a SCP está regulamentada especificamente nos arts. 991 a 996 do Código Civil, sendo que o art. 996 prevê que as disposições acerca da sociedade simples (arts. 997 a 1.038 do CC) se aplicam de forma subsidiária às sociedades em conta de participação. Logo no art. 997 do CC, já aparece a expressa permissão da contribuição em serviços para o capital da sociedade simples, e, por aplicação subsidiária, para a sociedade em conta de participação. A contribuição em serviços também é expressamente admitida nos arts. 1.006 e 1.007.

Alega, em sede de impugnação que a fiscalização baseia-se, também, no art. 991 do CC, segundo o qual a atividade constitutiva do objeto social seria exercida unicamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual e sob a sua própria e exclusiva responsabilidade, participando os demais dos resultados correspondentes. Porém, o art. 993 do Código Civil traz uma sanção específica para o seu descumprimento, que é a responsabilização do sócio participante pelas obrigações decorrentes das atividades nas quais intervenha. Isto é: passa a ser penalizado com a responsabilização solidária pelas obrigações nas quais intervenha.

Em razão dessa sanção específica para o descumprimento da regra de que apenas o sócio ostensivo é que deve atuar no objeto social da sociedade, não caberia à fiscalização impor qualquer outra sanção.

Argumenta que não desrespeitou o art. 254 do RIR (item 6.3.5 do Relatório Fiscal), pois optou por escriturar as operações das SCP em sua própria contabilidade e tomou o devido cuidado de segregar os lançamentos contábeis referentes a cada um dos tipos de exames realizados por meio de SCP (Raio X - ATM; ressonância magnética - CEVASCO; tomografia - SETORM; mamografia - Dra. Inês). Ainda que não tenha adotado contas contábeis com a

nomenclatura descrita nos contratos das SCP, adotou códigos de classe para identificação dos lançamentos correspondentes aos resultados atribuíveis a cada uma das SCP e que foram identificados pela fiscalização.

Em face desses resultados, imputou despesas rateadas entre todas as suas atividades, conforme reconhecido pela fiscalização. O resultado foi distribuído de acordo com o estabelecido nos referidos contratos. A atribuição dos lucros distribuídos entre as sócias aderentes ficou a cargo das respectivas sócias coordenadoras, sem a sua participação.

Quanto à distribuição de resultado de exames de ressonância para Moreira e Barbutti Diagnósticos Ltda., sócia participante da SCP formada com a Dra Inês para a realização de exames de mamografia, item 6.3.9 do relatório fiscal, trata-se de mero erro na descrição do lançamento correspondente à distribuição do lucro (mamografia) para a referida sócia participante, o que não implica que o resultado da SCP de ressonância magnética foi atribuído indevidamente à uma sócia participante da SCP de mamografia.

Os outros casos em que teriam ocorrido tais equívocos não são possíveis de defesa, por ausência do Anexo XII, referido pela fiscalização.

Uma vez que as SCP não podem ser desconsideradas, não subsistem os autos de infração, uma vez que as receitas brutas auferidas pelas SCP não podem ser consideradas da impugnante.

Sustenta que a fiscalização desconsiderou também a personalidade jurídica da ATM, Setorm e Cevasco e das demais pessoas jurídicas aderentes às SCP das quais a impugnante participou no período autuado. Mesmo que a relação entre a fiscalizada e as sócias participantes seja de prestação de serviços e não de SCP, não é devida a contribuição previdenciária sobre a prestação de serviços por prestadores pessoa jurídica.

A caracterização de vínculo empregatício entre o tomador do serviço prestado e o sócio da pessoa jurídica prestadora deve ser dispensada de pronto no caso dos autos, uma vez que a fiscalização qualificou os sócios que atuaram na realização dos exames como autônomos sujeitos a contribuição de segurados individuais. Caso tivesse identificado qualquer vínculo de emprego com os sócios das sociedades participantes da SCP, certamente teria qualificado como contribuintes empregados, sujeitos a alíquotas e bases de cálculo diferentes daquelas aplicáveis aos autônomos, contribuintes individuais.

Além disso, as pessoas jurídicas participantes prestaram serviços para outras entidades, sendo certo que não foram constituídas apenas para o fim de participarem das SCP em conjunto com a impugnante.

O fato de pagamentos terem sido feitos de forma individualizada por cada sócio das pessoas jurídicas, no caso da CEVASCO, não é indicativo de confusão patrimonial. Como se trata de lucro das pessoas jurídicas participantes das SCP que já poderiam ter sido distribuídos aos respectivos sócios, não há qualquer possibilidade de confusão entre os patrimônios da sociedade e dos sócios. Em suma, os sócios das pessoas jurídicas participantes somente foram remunerados porque as referidas pessoas jurídicas tinham lucros a distribuir, não tendo sido transferido patrimônio da sociedade para o sócio ou vice-versa.

Pugna pela inaplicabilidade de juros de mora sobre as multas aplicadas, pois estas não se confundem com a obrigação principal.

Por fim, requer:

- I. a declaração de nulidade dos autos de infrações vergastados;
- II. não o sendo, que os autos de infração sejam cancelados, uma vez que não há motivos para desconsiderar a existência das SCP;
- III. não o sendo, que os autos de infração sejam cancelados no que diz respeito aos pagamentos feitos para pessoas jurídicas;
- IV. não o sendo, o cancelamento da exigência de juros de mora sobre as multas aplicadas de ofício.

Da Diligência

Em razão de o Relatório Fiscal, item 6.3.6, fazer referência à existência de Sociedades em Conta de Participação - Mamografia, que, contabilmente, tiveram seus resultados atribuídos às Sociedades em Conta de Participação - Ressonância, as quais estariam relacionadas no Anexo XII, aliado ao fato de a contribuinte alegar prejuízo à sua defesa pela sua ausência, foi remetido o processo, em diligência, para que a autuante, por meio de parecer conclusivo, esclarecesse os fatos relacionados ao referido anexo.

Retornaram os autos com o Relatório de Diligência de folhas 581 e 582, onde a autuante esclarece:

- que no momento em que era redigido o Relatório Fiscal foi considerado oportuno relacionar no Anexo XII "as pessoas que estavam na mesma situação". No entanto, ao término do trabalho de auditoria, foi concluído pela não necessidade de relacionar as pessoas no referido anexo, pois todos os profissionais e especialistas dos serviços prestados constam no próprio histórico dos lançamentos da conta nº 3.9.010.20002 - Distribuição de Lucros.
- ,que no Relatório Fiscal foram listados 8 anexos sem menção ao Anexo XII, por não fazer parte do processo. Contudo, anexou ao Relatório de Diligência o Anexo XII, com vistas a permitir o contraditório ao impugnante.

A contribuinte foi cientificada do Relatório de Diligência e do Anexo XII, 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 os membros da Sétima Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, conhecer da impugnação, por tempestiva, não acolher a preliminar de nulidade 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: 01/01/2012 a 31/12/2013

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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013

SOCIEDADE EM PARTICIPAÇÃO. CONTA DE

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.

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício é débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, configurando-se regular a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício a partir de seu vencimento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte teve ciência do acórdão em 24/09/2018 e, na data de 23/10/2018 apresentou, tempestivamente, Recurso Voluntário

Do Recurso Voluntário

Preliminares de nulidade

. ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO DA AUTUAÇÃO -

Como referido, o fundamento dos Als discutidos neste processo é o de que os médicos e técnicos que participavam pessoalmente ou compunham as pessoas jurídicas que, por sua vez, eram sócias participantes das SCPs da qual a Recorrente era a sócia ostensiva, prestaram serviços como pessoas físicas autônomas à Recorrente.

Por este motivo, os valores distribuídos pela Recorrente (sócia ostensiva) às sócias participantes das referidas SCPs foram tratados como remuneração de serviços prestados por pessoas físicas autônomas e assim tributado. Veja-se, nesse sentido, trechos do Relatório Fiscal preparado pela D. Fiscalização:

“6.4.26. Enfim, todos os sócios participantes aqui tratados, sejam como pessoas jurídicas ou físicas, o fato é de que prestou os serviços à empresa T.K.S. com caráter pessoal, destarte a prestação de serviço foi realizada por pessoa física, sem vínculo empregatício, na condição de autônomo, portanto, a T.K.S. é a responsável pelos créditos previdenciários ora constituídos.” (destacou-se) “

7.1. Conforme amplamente demonstrado nos itens anteriores, ficou constatado que a efetiva natureza dos valores pagos pela empresa T.K.S a título de “lucros distribuídos” aos sócios participantes da sociedade em conta de participação, foi de remuneração pelos serviços prestados por pessoa física sem vínculo empregatício (segurados contribuintes individuais).” (destaques da própria D. Fiscalização)

Contudo, tendo em vista que referidos médicos e técnicos contribuíram apenas com serviços para as SCPs (diretamente ou por intermédio de pessoas jurídicas que eram sócias participantes das SCPs), não tendo nelas investido recursos financeiros, a D. DRJ entendeu que a Recorrente deveria ter aplicado a referidos pagamentos o tratamento de pro labore, verbis:

“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.”

Com a devida vênia, nos termos do art. 25, I, do Decreto 70.235/72, compete à D. DRJ a nobre tarefa de julgar a procedência de lançamentos tributários impugnados pelos contribuintes:

“Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete:

I - em primeira instância, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal;”

Não cabe, ma visão da recorrente, à D. DRJ, contudo, substituir a D. Autoridade Fiscal na atividade de lançar ou de fundamentar o lançamento tributário.

Colaciona a seguinte jurisprudência:

“IRPJ — NULIDADE DA DECISÃO DA DRJ — FUNDAMENTO DISTINTO DO LANÇAMENTO — CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA — É nula a decisão que mantiver o lançamento com fundamentos distintos dos que basearam o auto de infração, em razão de não permitir o amplo direito de defesa ao contribuinte em face da inovação após a sua impugnação.” (Acórdão 108-08.967, Processo 11020.003043/2004-67, 8ª Câmara do Antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, sessão de 17.08.2006, destacou-se)

AUSÊNCIA DE PRONUNCIAMENTO SOBRE PONTO CONTROVERTIDO

Destaca que no Capítulo V da impugnação, a Recorrente demonstrou que, sem a devida motivação e em contrariedade ao art. 129 da Lei 11.196/05, a D. Fiscalização desconsiderou não apenas a existência das SCPs formadas pela Recorrente com a ATM, SETORM, CEVASCO (e demais sócias participantes pessoas jurídicas), bem como desconsiderou a própria personalidade jurídica destas sócias participantes para considerar que o lucro a elas distribuído na realidade se trataria de remuneração por serviços prestados pelos respectivos sócios pessoas físicas para a Recorrente

Como demonstrado, nos termos do art. 129 da Lei 11.196/05 a personalidade jurídica das sócias participantes das SCPs somente poderia ter sido desconsiderada em caso de (i) abuso nos termos do art. 50 do Código Civil; ou (ii) qualificação de relação de emprego. Nada obstante, a D. Fiscalização não demonstrou a ocorrência de nenhuma destas situações ou qualquer outro fundamento que pudesse levar à desconsideração da personalidade jurídica das sócias participantes das SCPs.

Em virtude disto, no item 111 da impugnação a Recorrente pediu expressamente que os Als fossem cancelados, ao menos no que dizem respeito a pagamentos feitos a pessoas jurídicas. A DRJ, na visão da recorrente, deixou de apreciar referidos argumentos e decidir sobre o pedido acima referidos.

NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO – CERCEAMENTO DE DEFESA – FALTA DE ENTREGA DE DOCUMENTOS ESSENCIAIS PARA A COMPREENSÃO DA AUTUAÇÃO

Como brevemente exposto acima, a Recorrente pleiteou o reconhecimento da nulidade dos AIs em questão em razão de a D. Fiscalização não ter entregue à Recorrente documento essencial para a compreensão completa da acusação, prejudicando, assim, o exercício da ampla defesa e do contraditório nestes autos. Trata-se de anexo que supostamente teria sido elaborado pela própria D. Fiscalização (denominado “Anexo XII”), referido no item 6.3.6 do relatório fiscal como documento demonstrativo da suposta irregularidade na contabilização dos resultados das SCPs pela Recorrente, argumento este que serviu de base à presente autuação

DA ATIVIDADE DAS SCP – DESCUMPRIMENTO DO ART 254 DO RIR

Como amplamente demonstrado na impugnação, em 2012 e 2013, a Recorrente foi sócia ostensiva de 4 (quatro) SCPs formadas com a ATM SERVIÇOS RADIOLÓGICOS LTDA. (“ATM”), a SETORM SERVIÇOS DE TOMOGRAFIA LTDA. (“SETORM”), a RADIOLOGIA CEVASCO ISSA SC LTDA. (“CEVASCO”) e a Dra. INÊS ABRANTES GIANOTTI (“Dra. Inês”), para a prestação dos serviços de Raio X, tomografia, ressonância magnética e mamografia:

Alega que, tendo em vista o disposto no art. 254 do RIR, 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)

Na sequência, 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 a Recorrente efetuou pagamentos a título de distribuição de lucros para as sócias participantes.

Alega a recorrente que a constituição das SCPs foi desconsiderada para o fim de tributar os lucros distribuídos às sócias participantes como remuneração pela prestação de serviços

A argumentação da recorrente está centrada nas seguintes linhas:

V.1. Insustentabilidade dos argumentos para desconsideração da existência das SCPs

V.1.a. Ausência de vedação legal para a realização do objeto social da SPC pela sócia participante e possibilidade de contribuição das sócias participantes mediante prestação de serviços.

V.1.b. Contabilização das operações das SCPs e distribuição dos respectivos lucros

Em se tratando de ponto basilar da decisão recorrida, entendo pois necessário transcrever a manifestação da recorrente:

Além de não haver óbices para que as sócias participantes atuem no objeto social da SCP e para ela contribuam com a prestação de serviços, também não há qualquer

óbice para que o contrato de sociedade disponha de forma específica sobre a distribuição dos lucros gerados com o resultado da sociedade. Isto sobretudo no caso de SCPs em que não há capital social ou divisão do capital social em quotas.

Com relação a isto, é de se notar que o v. acórdão recorrido não se aprofundou devidamente no exame das cláusulas que tratam da distribuição de lucros das SCPs da qual a Recorrente participou no período autuado.

Estas cláusulas foram transcritas pela própria D. Fiscalização no item 6.4 do Relatório Fiscal. Observa-se delas que o lucro a ser distribuído às sócias participantes das SCPs é sempre correspondente a um percentual do lucro líquido ou do faturamento bruto auferido pela respectiva SCP:

A proporção de exames realizados é relevante apenas para que a sócia participante coordenadora divida estes percentuais de lucro com as demais sócias participantes que tenham aderido à SCP. 87 Não há, portanto, remuneração fixa por número de exames prestados, como entendeu a D. DRJ. Inexiste, portanto, a correlação direta entre o valor recebido e os serviços executados na SCP, os lucros recebidos pelas sócias sempre dependerão primordialmente do resultado auferido pela sociedade. Não se trata, assim, de remuneração pela prestação de serviços à Recorrente.

Além disso, apenas no caso da ATM há a previsão de garantia de um valor mínimo a ser distribuído às sócias participantes. Em nenhum caso, porém, a D. Fiscalização demonstrou que as SCPs não teriam apurado lucros suficientes para suportar os valores distribuídos às sócias participantes. E isto porque, de fato, os valores distribuídos às sócias participantes correspondiam efetivamente a lucros obtidos pelas SCPs.

Nesse ponto, diga-se que a acusação de que a Recorrente não teria atendido o art. 254 do RIR/99 para a contabilização dos resultados das SCPs não tem qualquer fundamento na prova trazida aos autos.

Como mencionado anteriormente, além de entender que as sócias participantes das SPCs agiram em desconformidade com a legislação, seja na contribuição social, seja no exercício do objeto social das SCPs – o que, como visto, não se sustenta – a D. Fiscalização entendeu que a contabilização de resultados feita pela Recorrente não teria atendido ao disposto no artigo 254 do RIR. 91 O art. 254 do RIR estabelece que a escrituração das operações da SCP poderá, mediante escolha, ser efetuada nos livros do sócio ostensivo e, quando assim for, os registros devem ser feitos de maneira a evidenciar a segregação dos lançamentos correspondentes à SCP

Embora a legislação exija que os registros sejam feitos de maneira a evidenciar os lançamentos da SCP, não prescreve a forma específica para tanto. 92 A esse respeito, importa mencionar que, embora os contratos de formação das SCPs especificassem nomenclaturas a serem utilizadas nas contas contábeis, tais nomenclaturas não foram utilizadas pela Recorrente.

A Recorrente optou por identificar os lançamentos das SCPs de outra forma, qual seja, através de códigos de classe dos serviços efetivamente prestados por cada uma das SCPs

Uma vez que cada uma das SCPs somente executavam um tipo de exame, a segregação dos lançamentos por tipo de exame implicava necessariamente a segregação dos lançamentos por SCP

De fato, embora as descrições dos objetos nos contratos de formação das SCPs fossem abrangentes, na realidade cada uma das SCPs foi utilizada apenas para a realização de um tipo específico de exame: a SCP formada com a ATM para realização de exames de raio x, a SCP formada com a SETORM para realização de exames de tomografia, a SCP formada com a CEVASCO para realização de exames de ressonância magnética e a SCP com a Dra. Inês para exames de mamografia

Sobre estes procedimentos, a D. Fiscalização alegou ter identificado inconsistências nas contas contábeis da Recorrente. Especialmente no item 6.3.6 do Relatório Fiscal, a D. Fiscalização explica que as inconsistências teriam ocorrido (i) em relação à suposta distribuição de resultado de exames de ressonância para uma sócia participante da SCP de realização de exames de mamografia (Moreira e Barbutti Diagnósticos Ltda.) e (ii) outras teriam sido relacionadas no famigerado Anexo XII do Relatório Fiscal. 96 A respeito da primeira alegação, embora a Recorrente tenha demonstrado em sua impugnação que se tratou apenas de um erro de nomenclatura, cumpre mencionar que a D. DRJ não se pronunciou sobre o tema. Nada obstante, apenas para não ter seu direito de defesa precluso, a Recorrente reitera todos os argumentos apresentados em sua impugnação e requer sejam apreciados por este E. CARF

Em relação à segunda alegação, a Recorrente repisa que não dispõe de meios para se defender porque, conforme já mencionado, o Anexo XII que, segundo a D. Fiscalização, faria referência aos lançamentos tidos por incorretos, não foi juntado à época da autuação. Além disso, em diligência para sanar este vício, a D. Fiscalização acostou aos autos mera reprodução da conta 3.9.010.20002 da Recorrente, sem qualquer indicação adicional de quais seriam os lançamentos em que a D. Fiscalização identificou problemas. (questão tratada em sede preliminar)

Ou seja, a Recorrente permanece com seu direito de defesa em relação a este ponto cerceado.

()

106 Em face destes resultados a Recorrente imputou despesas rateadas entre todas as suas atividades, executadas diretamente ou mediante SCPs com base nas receitas auferidas, como reconhecido pela D. DRJ, apurando o lucro líquido auferido em cada uma das atividades (procedimento reconhecido no item 6.3.9 do Relatório Fiscal).

107 Sobre o lucro líquido apurado para cada tipo de atividade realizada por meio das SCPs (exames de raios x, ressonância magnética, tomografia e mamografia), a Recorrente calculou a porção que cabia às sócias participantes – esta porção de lucro atribuível às sócias participantes, como visto acima, não tem qualquer relação com o número de exames prestados pela SCP.

108 Como explicado acima, esta porção de lucros foi atribuída a cada uma das sócias participantes aderentes – e somente para esta atribuição é que foi relevante o número de exames prestados. Esta atribuição, como previsto nos contratos de SCPs, ficou a cargo das respectivas sócias participantes coordenadoras (quais sejam, ATM, SETORM, CEVASCO e Dra. Inês), não tendo a Recorrente se imiscuído nesta relação.

109 Nesse passo, diga-se que os valores distribuídos às sócias participantes dizem mesmo respeito a lucros efetivamente apurados pelas SCPs, não havendo nos autos qualquer prova de que as SCPs não teriam apurado lucros suficientes para suportar tais distribuições

CONCLUSÃO QUANTO À EXISTÊNCIA DAS SCPs

Consoante já demonstrado na impugnação e reiterado nestas razões recursais:

- (i) para o Direito Privado, a atuação da sócia participante na atividade que constitui o objeto da SCP não é propriamente proibida, trata-se de conduta para qual o Direito Privado prevê como consequência apenas e tão somente a responsabilização solidária da sócia participante pelas obrigações da SCP na qual vier a intervir
- (ii) não há alteração da substância de SCP, portanto, quando a sócia participante atua no desenvolvimento do respectivo objeto social, mas apenas modificação nos limites de responsabilidade de referida sócia;

- (iii) a atuação da sócia participante no objeto social da SCP não constitui, portanto, critério para que cesse ou deva ser desconsiderada a existência da SCP;
- (iv) inexistindo proibição própria para que a sócia participante atue no objeto social da SCP, aplica-se de forma subsidiária à SCP a permissão expressa para que sócios contribuam com prestação de serviços para formação de referidas sociedades, como autorizado por decisão recente de E. CARF2 ;
- (v) nesse contexto, especialmente em se tratando de SCP que não possui capital social ou divisão em quotas ou ações, é essencial que o contrato preveja critérios para a distribuição dos lucros auferidos;
- (vi) no caso dos autos, o v. acórdão recorrido ignorou o fato de que todas as cláusulas sociais que estabelecem a distribuição de lucros atribuem às sócias participantes um percentual do lucro líquido ou do faturamento auferido pela SCP – somente para a atribuição desta porção entre as sócias participantes coordenadora e demais aderentes é que se leva em conta o número de exames prestados;
- (vii) (vii) em outras palavras, a distribuição de lucros no caso dos autos não tem relação direta com o número de exames prestados e, desse modo, não pode ser considerada remuneração por serviços prestados;
- (viii) ainda no caso dos autos, os resultados das SCPs são perfeitamente identificáveis na contabilidade da Recorrente, uma vez que dizem respeito ao lucro auferido em cada tipo de exame realizado e cada uma das SCPs formadas realizada apenas um tipo de exame;
- (ix) em que pese toda a linguagem acerca do suposto desrespeito ao art. 254 do RIR/99, os argumentos da D. Fiscalização se resumem a um exame contabilizado de forma equivocada, o que certamente não tem o condão de tornar imprestável toda a contabilidade da Recorrente ou mesmo justificar a desconsideração de sociedades devidamente constituídas;
- (x) os valores distribuídos correspondem a lucros efetivamente auferidos pelas SCPs, não tendo a D. Fiscalização sequer argumentado que os valores distribuídos teriam excedido os lucros efetivamente auferidos.

AUSÊNCIA DE MOTIVOS PARA DESCONSIDERAR A PERSONALIDADE JURÍDICA DAS SÓCIAS PARTICIPANTES PESSOAS JURÍDICAS

Como referido na impugnação, para efetuar o lançamento das contribuições previdenciárias em questão, a D. Fiscalização não apenas

desconsiderou a existência das SCPs formadas pela Recorrente, como também desconsiderou a personalidade jurídica das sócias participantes de referidas SCPs, para concluir que as pessoas físicas que compunham tais sócias participantes prestaram serviços à Recorrente (na condição de autônomos)

A Recorrente demonstrou na impugnação que esta segunda etapa do raciocínio da D. Fiscalização não estava devidamente motivada no Relatório Fiscal e, sobretudo, contrariou o disposto no art. 129 da Lei 11.196/05. Sobre este tópico da defesa, contudo, a D. DRJ silenciou

Mérito

INAPLICABILIDADE DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO

Reitera os argumentos trazidos em sede de impugnação, argumentando que, nos termos dos arts. 113 e 139, ambos do CTN, o crédito tributário decorre apenas da obrigação principal e esta surge com a ocorrência do fato gerador, tendo por objeto o pagamento de um tributo que, nos termos do art. 3º do mesmo diploma legal, decorre de ato lícito e não constitui sanção

Ao final, em síntese, pede:

Caso assim não se entenda, pede seja dado provimento ao recurso voluntário para o fim de reconhecer a nulidade dos Autos de Infração em virtude da ausência de entrega pela D. Fiscalização da documentação e informações necessárias à compreensão completa da autuação, situação essa que se manteve mesmo após a conversão em diligência na primeira instância

Caso referidas nulidades sejam superadas, pede a Recorrente que o v. acórdão seja reformado para cancelar os Autos de Infração em sua integralidade, uma vez que não há motivos para se desconsiderar a existência das sociedades em conta de participação das quais a Recorrente participou durante o período autuado

Subsidiariamente, caso não se entenda pela reforma integral do v. acórdão recorrido, requer-se que ao menos sejam cancelados os Autos de Infração no que dizem respeito aos pagamentos feitos para pessoas jurídicas (ainda que nos casos em que contabilizados de forma individualizada pelos respectivos sócios), uma vez que, nos termos do art. 129 da Lei 11.196/2005, não há motivo para aplicar a tais pagamentos tratamento fiscal/previdenciário de pagamentos a pessoas físicas

Caso os Autos de Infração sejam mantidos, no todo ou em parte, pede a Recorrente que seja reconhecida a inaplicabilidade de juros de mora sobre as multas de ofício. 150 Outrossim, a Recorrente entende que acostou aos autos todos os documentos e informações pertinentes à comprovação do seu direito.

Contudo, caso este órgão julgador entenda necessário, poderá também determinar a realização de diligências e verificações que considerar relevantes à adequada verificação da prova, colocando-se a Recorrente desde já à disposição para o fornecimento das informações que lhe forem solicitadas

Sem manifestação da Fazenda Nacional

É o relatório

VOTO

Conselheiro Marcus Gaudenzi de Faria, Relator

O recurso voluntário apresentado é tempestivo e atende aos pressupostos de admissibilidade, devendo pois, ser conhecido.

Preliminares de nulidade

Alega, inicialmente a recorrente que o julgador de piso alterou o critério de lançamento adotado pela autoridade lançadora¹.

Título: alteração do Critério Jurídico da Autuação

Não lhe assiste razão. Revisitando o relatório fiscal da autuação, a descrição dos fatos que motivaram a modalidade de autuação adotada é clara e inequívoca:

6.2.17. 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. Em outras palavras, 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, que dispõe: “a atividade constitutiva do objeto social é exercida unicamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva

¹ os médicos e técnicos que participavam pessoalmente ou compunham as pessoas jurídicas que, por sua vez, eram sócias participantes das SCPs da qual a Recorrente era a sócia ostensiva, prestaram serviços como pessoas físicas autônomas à Recorrente.

responsabilidade, participando os demais dos resultados correspondentes”.

6.2.18. Os sócios participantes das SCP, ora constituídas, 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, conforme já mencionado anteriormente.

6.2.19. Quando os sócios participantes das contas de participação prestam serviços atendendo pacientes de planos de saúde e particulares, em face dos contratos celebrados pela empresa T.K.S., sócia ostensiva, não estão, de forma alguma, prestando serviços para a sociedade em conta de participação, pois esta não possui personalidade jurídica. A Sociedade em Conta de Participação não pode tomar serviços de quem quer que seja, nem de seus próprios sócios participantes, deveriam ser somente meros investidores. Quem assume obrigações e exerce direitos, sempre em seu próprio nome, de forma isolada, individual, é somente o sócio ostensivo, no caso em questão, a empresa T.K.S.

6.2.20. É oportuno destacar que não há problema algum de fato os sócios participantes da Sociedade em Conta de Participação 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 à empresa T.K.S.

6.2.21. Mesmo em relação às sócias participantes que firmaram, formalmente, em nome de uma pessoa jurídica, quem de fato prestou os serviços foram as pessoas físicas.

Observa-se que a expressão referente a pró-labore, trazida pelo julgador de piso tem caráter explicativo (apontando que, dentro de uma empresa, quando o sócio labuta, seu recebimento é na forma de pró-labore). Na formatação do voto condutor, cá estão os argumentos trazidos:

Assim, 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. A responsabilidade quanto à eventuais exigências foi descrita pela autuante no item 6.4.27 do seu relatório, *verbis*:

6.4.27. Aliás, a responsabilidade por eventuais exigências de ordem tributária e/ou previdenciária (inclusive penalidade e juros), na possibilidade da desconsideração da natureza atribuída como lucros ou dividendos dos valores pagos pela T.K.S. e recebidos pela sócia participante, estava previsto na constituição do contrato de Sociedade em Conta de Participação, apresentado pelo contribuinte na fiscalização anterior, Anexo I do Auto de Infração nº 19515720.033/2015-92, o qual transcrevemos seu artigo:

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

“Cláusula 1ª - Fica ajustado que, conforme previsto na Cláusula 9ª do

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

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

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

Acórdão 2802-003.065 (publicado em 22.08.2014)

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO VERTIDA PELO SÓCIO PARTICIPANTE. NA FORMA DE SERVIÇOS DIRETOS E

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

Acórdão 1402-002.685 (publicado em 07.11.2017)

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

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

Ora, se a pessoa A , sócia da empresa X(sócia participante) presta serviço à empresa Y (ostensiva), a relação entre A e Y é de contribuinte individual sem vínculo, remunerado pelo trabalho executado. Se este serviço fosse prestado por A à empresa X (da qual é sócio), apenas aí teria a natureza de pró-labore. E tal tese foi devidamente enfrentada nos itens 6.2.18 a 6.2.21 do relatório fiscal.

Ausência de pronunciamento sobre ponto controverso:

Neste item, a recorrente repisa argumentos acerca da existência e validade das atividades prestadas pelas SCP, que alega não terem sido enfrentados pelo julgador de piso

Ora, o voto condutor do acórdão recorrido enfrente as questões trazidas, conforme transcrição a seguir:

(...)

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 apenas perante o sócio ostensivo pelas obrigações que venham a assumir no respectivo contrato social. Isto é, o Código é expresso quanto a responsabilidade única do sócio ostensivo perante terceiros e pela exclusividade na consecução do objeto social.

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

*A interpretação que a autuante dá ao disposto no art. 991 do Código Civil está correta. A **Sociedade em Conta de Participação** **inexiste 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, raios X e mamografia de forma personalíssima pelos próprios sócios participantes, desfigura a sociedade em conta de participação, afetando a sua validade para fins de identificação dos respectivos efeitos tributários.

*Os fatos apontam a propriedade da afirmação feita pela autuante, no sentido de que os sócios participantes das SCP nunca pretenderam investir com observância aos limites normativos traçados à sociedade em conta de participação. **A concepção do negócio foi apenas a pretensão de prestação de serviços e, em contrapartida, perceber a remuneração correspondente, disfarçada de “distribuição de lucros”, apenas para deixar de recolher tributos. E mais, queriam fazê-lo de forma individual, a fim de não causar qualquer comprometimento patrimonial em razão de condutas praticadas por demais profissionais.** Basta lembrar que os sócios participantes não tiveram nenhuma contribuição em dinheiro na constituição da sociedade.*

*A alegação de que a aplicação subsidiária dos dispositivos do Código Civil que normatizam a sociedade simples (arts. 997 a 1.038) permitiria a contribuição em serviços para a sociedade em conta de participação não procede. Aplica-se subsidiariamente uma norma a determinado fato, quando a norma que rege a matéria é omissa. Não é o caso dos autos, onde o art. 991 do Código Civil é taxativo no sentido de que a atividade constitutiva do objeto social deve exercida unicamente pelo sócio ostensivo. **É certo que os sócios de uma sociedade simples podem contribuir para a sociedade com bens e serviços, mas aplicar esses dispositivos à sociedade em conta de participação implicaria na descaracterização deste tipo de sociedade. 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 sócios e, portanto, não se tratam de distribuição de lucros.***

Deve-se acrescentar que, contratualmente, as SCP foram constituídas com as empresas ATM, Cevasco, Setorm e Dra. Inês Abrantes, mas contabilmente estão segregadas por tipo de

exame radiológico (ressonância, tomografia, mamografia e raio x), dessa forma, não permite evidenciar os lançamentos e nem apurar os resultados específicos para cada SCP.

De acordo com os comprovantes (cópias de cheques, recibos de transferências, de depósitos, recibos), 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 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.

Em relação às SCP junto com a 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. Dependia do montante da remuneração, principalmente, da autuação de cada um no 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).

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.

Em resumo, o julgador de piso explicitou:

- i) **Tratar-se de uma SCP às avessas, pois os participantes se tornaram ostensivos na prestação de serviços**, cabendo ao sócio ostensivo a gestão de contratos com intervenientes
- ii) **Uma vez desnaturada a utilização da SCP dada a forma com que os fatos foram narrados, e sendo os sócios das “participantes” destinatários diretos de pagamentos, conforme demonstrado nos autos e trazido no voto condutor (com pagamentos realizados no CPF dos profissionais), a autoridade fiscal procedeu ao lançamento das contribuições previdenciárias, aplicando-se a Primazia da Realidade dos Fatos sobre a Forma Jurídica dos Atos.**
- iii) **Materialidade do descumprimento do art 254 do RIR/99 (próximo tópico)**

Melhor sorte não lhe assiste quanto à argumentação trazida para justificar o descumprimento do artigo 254 do RIR/1999 – que trata da forma de contabilização para apuração dos lucros das SCP.

Além disso, a autuante demonstrou que a escrituração das operações das SCP nos seus livros não atendeu ao disposto no artigo 254 e seus incisos do RIR/99, conforme se verifica no item 6.3 "Das Outras Irregularidades da Constituição da SCP". Com base na documentação apresentada foram identificadas divergências entre a legislação e a escrituração. Também, a fiscalizada foi intimada a apresentar os balancetes mensais seus e das SCP, de forma individualizada, além de esclarecer e comprovar como foram efetuados os rateios referentes aos custos dos serviços prestados pelas SCP. Da resposta, nota-se:

A inexistência de consenso no argumento apresentado pelo contribuinte: contratualmente as SCP's foram constituídas, individualmente, com as empresas ATM, CEVASCO, SETORM e Dra. Inês Abrantes, e contabilmente estão segregadas por tipo de exame radiológico (Ressonância, Tomografia, Mamografia e Raios X), desta forma, não é possível evidenciar os lançamentos e nem apurar resultados específicos para cada SCP, conforme o registro contábil e o determinado no artigo 254 do Regulamento do Imposto de Renda.

A defesa argumenta que sua escrituração estava de acordo com o ordenamento jurídico, dizendo que da forma que o fez não houve qualquer desrespeito ao art. 254 do RIR. Contudo, diante da situação fática apresentada, correta a conclusão da autuante de que a escrituração das operações das SCP nos livros da sócia ostensiva não atendeu ao disposto no artigo 254 e seus incisos do RIR/99.

Assim, restou cabalmente demonstrado no procedimento fiscal que a prestação dos serviços foi feita com caráter pessoal, por pessoa física, sem vínculo empregatício, na condição de autônomo, independentemente de os sócios participantes identificados serem pessoas físicas ou jurídicas. Logo, a atuada é a responsável pelos créditos previdenciários constituídos. A responsabilidade quanto à eventuais exigências foi descrita pela autuante no item 6.4.27 do seu relatório, verbis:

6.4.27. Aliás, a responsabilidade por eventuais exigências de ordem tributária e/ou previdenciária (inclusive penalidade e juros), na possibilidade da desconsideração da natureza atribuída como lucros ou dividendos dos valores pagos pela T.K.S. e recebidos pela sócia participante, estava previsto na constituição do contrato de Sociedade em Conta de Participação, apresentado pelo contribuinte na fiscalização anterior, Anexo I do Auto de Infração nº 19515720.033/2015-92, o qual transcrevemos seu artigo:

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

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

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

Argumenta a recorrente que cada uma das PJ participantes responderia por uma das atividades, de sorte que ao realizar a apuração por serviço prestado (item 71 da impugnação – fls 527 e 528) o que sanearia o apontado descumprimento da norma que determina a forma de apuração do lucro pela SCP.

Embora tenha trazido argumentos e quadros demonstrativos a fim de segregar as atividades executadas por SCP, **revisitando os autos do processo, no ANEXO V do Relatório Fiscal, constata-se que apenas a empresa Dra. Inês tem uma única atividade vinculada. Para as demais observa-se que os serviços prestados se confundem, inviabilizando a apuração pelo critério determinado no RIR/99**

Estivesse esta lide em outra seara, estaria o recorrente flertando com art 80, II da Lei 13.105/2015.

Do relatório fiscal da autuação trazemos os seguintes apontamentos:

*6.3.10. Nota-se a inexistência de consenso no argumento apresentado pelo contribuinte: contratualmente as SCP's foram constituídas, individualmente, com as empresas ATM, CEVASCO, SETORM e Dra. Inês Abrantes, e contabilmente estão segregadas por tipo de exame radiológico (Ressonância, Tomografia, Mamografia e Raios X), **desta forma, não é possível evidenciar os lançamentos e nem apurar resultados específicos para cada SCP, conforme o registro contábil e o determinado no artigo 254 do Regulamento do Imposto de Renda (grifei)***

Analisando o caso concreto, todavia, entendo que, para os valores relativos aos exames de mamografias , que estão de fato vinculados a uma única SCP, a contabilização por centro de custo utilizada (procedimento) não desvirtua a determinação do artigo supra mencionado.

Deste modo, entendo, que, se estivesse o lançamento baseado neste critério como determinante, que devesse ser deduzida da base de cálculo do lançamento, os pagamentos destinados à SCP Dra. Inês (base consta do Anexo VI do Relatório Fiscal).

Todavia , cabe-nos, neste caso, rememorar que a sociedade em discussão, o que equivale a dizer que uma das suas principais características consiste no fato de que a sua constituição não enseja o nascedouro de um novo ente e não se exterioriza sob firma, denominação ou razão social própria que a distinga, caracterizando-se pela informalidade, nos termos do Art. 992 do CC .

Inferre-se assim que não possui registro por conta dos interesses dos próprios sócios, que costumam firmar apenas um contrato de uso interno. Nela, reconhece-se a existência de duas

espécies de sócios: o ostensivo (sócio-gerente) e o participante (antigamente chamado de sócio oculto ou investidor).

Os negócios são exercidos unicamente em nome do primeiro, que atua como empresário individual ou sociedade empresária, e, sobre o qual recai a responsabilidade pessoal e ilimitada pelas obrigações assumidas.

O sócio oculto ou participante, por seu turno, não toma parte nas relações do sócio ostensivo com terceiros, respondendo, apenas, perante o sócio ostensivo, conforme previsão em contrato de conta de participação celebrado, mas participa dos resultados correspondentes, nos termos dispostos nos arts. 991 e 993 do CC.

Assim, veja-se, a sociedade em conta de participação não possui legitimação ad causam ou ad processum sequer para estar em juízo, ativa ou passivamente, vez que tal prerrogativa pertence única e exclusivamente ao sócio ostensivo.

E, neste contexto, em se tratando a **sócia participante de pessoa física que presta serviço a pacientes (terceiros) conectada à sócia ostensiva** (diferente das demais, onde a recorrente alega que seria válida a tributação naquelas outras pessoas jurídicas).

Assim descreve o contrato:

Cláusula Quarta – O objeto da Sociedade é a prestação de serviços de atendimento e apoio ao diagnóstico médico, consistentes na realização de exames de mamografia.

Parágrafo Único – Para os fins e efeitos da Sociedade ora ajustada, a SÓCIA OSTENSIVA abrirá em sua contabilidade uma conta denominada “CONTA DE PARTICIPAÇÃO – MAMOGRAFIA”, na qual se contabiliza todos os lançamentos relativos à Sociedade ora constituída. (...)

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 que lhe permite, que lhe permite prestar os SERVIÇOS que constituem o objeto da sociedade e, 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 DIAGNÓSTICO MÉDICO - MAMOGRAFIA, competindo-lhe arcar com o aporte de recursos para o pagamento dos custos e as despesas que sejam necessárias para a adequada e regular prestação dos serviços à clientela, desobrigando a SÓCIA PARTICIPANTE de qualquer contribuição em dinheiro

Do relatório fiscal extraímos:

6.2.15. No presente caso, a empresa T.K.S., na condição de sócia ostensiva das SCP's, ofereceu toda a estrutura necessária para os sócios participantes das sociedades em conta de participação 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

(...)

6.2.17. 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. Em outras palavras, 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, que dispõe: “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”

(...)

6.2.19. Quando os sócios participantes das contas de participação prestam serviços atendendo pacientes de planos de saúde e particulares, em face dos contratos celebrados pela empresa T.K.S., sócia ostensiva, não estão, de forma alguma, prestando serviços para a sociedade em conta de participação, pois esta não possui personalidade jurídica. A Sociedade em Conta de Participação não pode tomar serviços de quem quer que seja, nem de seus próprios sócios participantes, deveriam ser somente meros investidores. Quem assume obrigações e exerce direitos, sempre em seu próprio nome, de forma isolada, individual, é somente o sócio ostensivo, no caso em questão, a empresa T.K.S.

6.2.20. É oportuno destacar que não há problema algum de fato os sócios participantes da Sociedade em Conta de Participação 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 à empresa T.K.S.

Assim, mesmo que a argumentação de que a tributação dos prestadores deveria ser tratada no âmbito das sócias participantes (se PJ) trazida no recurso, os profissionais.

Ao fazê-lo perante terceiros estão atuando de forma que se distingue daquela pactuada nos moldes previstos no CPC.

Entendido que os serviços em relevo, tais como consultas e atendimentos médicos, foram **prestados pelos sócios participantes de maneira direta, visível e pessoal a terceiros (e não à ostensiva) dada sua especificidade e natureza**, está, pois, em arrepio à sistemática que respalda o instituto civilista das SCP.

Cerceamento de Defesa – Anexo XII

No que tange ao alegado cerceamento de defesa, importa trazer à baila excertos da impugnação apresentada às fls 510 a 538:

5. A desconsideração das SCPs foi fundamentada nos seguintes argumentos:

(i) as pessoas jurídicas e física participantes contribuíram com serviços (capital intelectual e capacidade técnica) para as SCPs, tendo sido

expressamente desobrigadas de contribuir com dinheiro, o que, na opinião da D. Fiscalização, contraria a legislação que rege a sociedade em conta de participação, que determina que os sócios participantes devam contribuir apenas com dinheiro para as SCPs;

(ii) os médicos e técnicos (pessoas jurídicas e física) participantes é que realizaram os exames por raios x, ressonância magnética, tomografia e mamografia, o que, ainda na opinião da D. Fiscalização, contraria a legislação segundo a qual somente o sócio ostensivo deve realizar a atividade objeto da SCP e aparecer perante terceiros;

(iii) no caso das SCPs formadas com CEVASCO e da Dra. Inês, a Impugnante distribuiu os lucros diretamente aos médicos, enquanto no caso das SCPs formadas com a ATM e a SERTOM, todo o lucro distribuído foi pago às pessoas jurídicas e, posteriormente, integralmente dividido entre os técnicos especialistas;

(iv) a remuneração das pessoas jurídicas e física participantes decorreu não do capital investido na SCP, mas dos serviços por elas prestados, uma vez que a distribuição dos lucros se deu em decorrência dos atendimentos realizados pelos médicos e técnicos especialistas sócios das pessoas jurídicas participantes da SCP; e

(v) a Impugnante não teria observado o art. 254 do Regulamento do Imposto de Renda ("RIR"), uma vez que a contabilidade dos resultados das SCPs estaria segregada por tipo de exames realizados e não especificamente por cada uma das SCPs

6 Nesse passo, importante frisar que a D. Fiscalização desconsiderou não só a natureza jurídica das SCPs para tratar a relação das SCPs com a Impugnante como simples prestação de serviço, mas também a personalidade jurídica das próprias sócias pessoas jurídicas das SCPs.

6.1 Este segundo passo (desconsiderar a personalidade jurídica das sócias pessoas jurídicas participantes das SCPs) foi justificado de forma bastante simplória pela D. Fiscalização em razão do fato de a prestação dos serviços de diagnóstico ser realizada diretamente pelos sócios dessas sociedades (que são médicos e técnicos especialistas), de forma personalíssima.

7 Com base nestes fundamentos, a D. Fiscalização entendeu que a distribuição de lucros das SCPs seria, na realidade, pagamento por prestação de serviços diretamente a pessoas físicas (médicos e técnicos especialistas), tributável pelas contribuições previdenciárias ora lançadas.

8 Para fins de cálculo, quando pode identificar a pessoa física destinatária da distribuição de lucros, a D. Fiscalização adotou os respectivos valores como base de cálculo correspondente à remuneração de cada um dos sócios pessoa jurídica participante da SCP.

9 Por outro lado, quando identificou apenas a pessoa jurídica beneficiária da distribuição de lucros, a D. Fiscalização adotou o mecanismo de aferição indireta para apurar a base de cálculo correspondente à suposta remuneração de cada um dos sócios da SCP.

Ora, pela descrição acima, fica cabalmente demonstrado que a recorrente tem total conhecimento da estrutura e dos argumentos trazidos no auto de infração, de sorte que é descabido o argumento de cerceamento de defesa, ressalvado o citado anexo XII.

Tal fato foi tratado em sede de impugnação, conforme descrito no relatório do acórdão recorrido, que enfrenta o argumento:

Em razão de o Relatório Fiscal, item 6.3.6, fazer referência à existência de Sociedades em Conta de Participação - Mamografia, que, contabilmente, tiveram seus resultados atribuídos às Sociedades em Conta de Participação - Ressonância, as quais estariam relacionadas no Anexo XII, aliado ao fato de a contribuinte alegar prejuízo à sua defesa pela sua ausência, foi remetido o processo, em diligência, para que a autuante, por meio de parecer conclusivo, esclarecesse os fatos relacionados ao referido anexo.

Retornaram os autos com o Relatório de Diligência de folhas 581 e 582, onde a autuante esclarece que no momento em que era redigido o Relatório Fiscal foi considerado oportuno relacionar no Anexo XII "as pessoas que estavam na mesma situação". No entanto, ao término do trabalho de auditoria, foi concluído pela não necessidade de relacionar as pessoas no referido anexo, pois todos os profissionais e especialistas dos serviços prestados constam no próprio histórico dos lançamentos da conta nº 3.9.010.20002 - Distribuição de Lucros.

Esclarece, também, que no Relatório Fiscal foram listados 8 anexos sem menção ao Anexo XII, por não fazer parte do processo. Contudo, anexou ao Relatório de Diligência o Anexo XII, com vistas a permitir o contraditório ao impugnante.

A contribuinte foi cientificada do Relatório de Diligência e do Anexo XII², tendo transcorrido o prazo de trinta dias sem que se manifestasse a respeito.

Este anexo, conforme diligência requisitada pelo colegiado da DRJ, resultou em informação, juntada ao processo, ao qual a recorrente teve ciência e, sobre tal documento (declarado pouco relevante pela autoridade lançadora, que o excluía da autuação, trazendo-o à baila apenas para esclarecer demanda da recorrente, **mas que não possuía relevância no relatório fiscal**), **uma vez juntado e aberto prazo para manifestação, a então impugnante sequer se pronunciou.**

² Fls 491 – Ciência

Destarte, afastadas as preliminares suscitadas, resta um item para análise de mérito e este trata de tema que é objeto de Sumula deste Conselho, em relação à multa aplicada

Sobre a incidência de juros sobre multa, deixo de tecer maiores considerações tendo em vista o disposto na súmula nº 108, com efeito vinculante em relação à Administração Tributária Federal:

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.

Relativamente à multa aplicada, deve-se esclarecer à recorrente que, uma vez constatada a infração à legislação tributária em procedimento fiscal, o crédito deve ser apurado com os encargos do lançamento de ofício, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/96, sendo ato vinculado que obriga o agente fiscal

Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário apresentado, afastar as preliminares suscitadas e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Marcus Gaudenzi de Faria