



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10283.720221/2013-55
ACÓRDÃO	2002-010.166 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DENISE CORREA DE PAULA NUNES
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE.

No processo administrativo fiscal, são nulos apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

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

Não é compatível com a sistemática regente das Sociedade em Conta de Participação, estabelecida nos artigos 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.

RENDIMENTOS RECEBIDOS EM DECORRÊNCIA DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. TRIBUTAÇÃO.

Rendimentos recebidos em decorrência da prestação de serviços são tributáveis. Demonstrado nos autos que a pessoa jurídica formalizada como Sociedade em Conta de Participação, tinha seu funcionamento de forma diversa do determinado na legislação de regência e que os rendimentos recebidos pelo contribuinte eram decorrentes da prestação de serviços, não há que se falar em distribuição de lucros.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar provimento.

Assinado Digitalmente

André Barros de Moura – Relator

Assinado Digitalmente

Marcelo de Sousa Sateles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Andre Barros de Moura, Fernando Gomes Favacho, Luciana Costa Loureiro Solar, Marcelo Freitas de Souza Costa, Rafael de Aguiar Hirano, Marcelo de Sousa Sateles (Presidente).

RELATÓRIO

O interessado acima qualificado foi autuado, tendo sido lhe exigido o crédito tributário no montante de R\$ 95.914,46, nele compreendidos imposto, multa de ofício de 75% e juros de mora, relativo aos anos-calendários 2008 a 2010, em decorrência da apuração de rendimentos classificados indevidamente na DIRPF, na forma dos dispositivos legais sumariados na peça fiscal (fls. 82 e seguintes).

O contribuinte, às fls. 108 a 135, impugna total e tempestivamente o lançamento, juntando os documentos de fls. 136 a 301.

A 4ª Turma da DRJ/POA por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação em acórdão com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Ano-calendário: 2008, 2009, 2010 DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE.

No processo administrativo fiscal, são nulos apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

SOCIEDADE. LUCROS. NATUREZA JURÍDICA DOS RENDIMENTOS PAGOS AOS SÓCIOS. VERDADE MATERIAL.

Apurado-se que as atividades e os negócios jurídicos desenvolvidos possuem aspectos diversos da realidade formal, sendo os supostos sócios prestadores de serviços e o lucro, na verdade, refere-se à remuneração dos serviços prestados, os valores recebidos devem ser classificados, segundo a sua efetiva natureza jurídica, como rendimentos tributáveis de prestação de serviços, que correspondem a verdade material dos fatos, e não como lucros isentos do Imposto de Renda.

TRIBUTOS RECOLHIDOS POR PESSOA JURÍDICA.

COMPENSAÇÃO COM IMPOSTO DEVIDO POR PESSOA FÍSICA.

VEDAÇÃO LEGAL.

A compensação do imposto de renda devido pela pessoa física com eventuais valores recolhidos espontaneamente por pessoas jurídicas, ainda que tais recolhimentos tenham sido, porventura, indevidos é incabível em face de expressa vedação legal.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de primeira instância em 20/09/2017, o sujeito passivo interpôs, em 17/10/2017, Recurso Voluntário, pede a improcedência do lançamento reiterando sua impugnação, assim resumida no Relatório da decisão de piso:

2. PRELIMINARMENTE Dos vícios na base de cálculo do Auto de Infração Há vício insanável na constituição do crédito tributário que não pode ser ignorado, pois a d. fiscalização deveria ter feito no mínimo a dedução das quantias já pagas a título de IRPJ, de CSLL, de contribuição ao PIS e de COFINS em nome da SÓCIA OSTENSIVA sobre o montante do IRPF supostamente devido pela Impugnante, sob pena de enriquecimento sem causa da Fazenda Nacional.

Conforme amostragem das guias DARFs do HOSPITAL SANTA JÚLIA LTDA., quanto ao recolhimento do IRPJ (docs. 10 a 14), da CSLL (docs. 15 a 18), da contribuição ao PIS (docs. 19 a 21) e da COFINS (docs. 22 a 24), podemos verificar que os recolhimentos foram realizados em nome da SÓCIA OSTENSIVA sobre todos os valores distribuídos às SÓCIAS PARTICIPANTES, logo o lucro distribuído à impugnante, também foi tributado integralmente no lucro presumido, enquanto SCP.

Não é justo que um mesmo recurso seja tributado duas vezes, uma na SCP SANTA JÚLIA & MÉDICOS ASSOCIADOS e outra vez na pessoa física como se fosse rendimento de serviço, caso em que se caracteriza o enriquecimento sem causa da Fazenda Nacional, ainda que por erro do contribuinte na sua declaração, não afastada, contudo, a questão de mérito quanto a inexistência de fato gerador do IRPF, como veremos no item a seguir.

Outro ponto a ser considerado é que ainda que a distribuição de lucros desproporcionalmente à participação societária fosse considerada ilegal, esta não seria razão suficiente para descaracterizar a relação jurídica com a SCP, mas tão somente impor exação quanto aos valores excedentes ao limite do lucro isento distribuível.

O trabalho fiscal não desconstituiu a SCP, mas tão somente equiparou os lucros distribuídos como rendimentos de trabalho dos sócios participantes. Destarte, apenas os valores excedentes aos lucros isentos cabíveis a cada sócio poderiam ser considerados como excessivos e tributados como rendimentos de trabalho. A defesa transcreve ementas das Soluções de Consulta n.ºs 140/2009 e 6/2012, da 6ª e 1ª Regiões Fiscais, respectivamente, sobre o assunto.

Assim, o presente auto de infração está eivado de vícios de constituição que terão por consequência, inevitavelmente, sua nulidade. O antigo Conselho de Contribuintes, atual CARF, já se pronunciou diversas vezes nesse sentido.

DO MÉRITO 3.1. Dos fins sociais e da contribuição dos sócios A despeito de discussões doutrinárias quanto à classificação das SCPs -

Sociedades em Conta de Participação, como sociedades de fato ou meros contratos de participação, sua previsão legal está contida dentro do Livro II do Código Civil que trata do Direito de Empresa e, mais especificamente, compõe o seu Título II, que regulamenta o funcionamento das sociedades comerciais.

De acordo com a classificação adotada pelo Código Civil, a Sociedade em Conta de Participação encontra-se definida como uma forma de sociedade, ainda que destituída de personalidade jurídica, sendo também aplicável a ela a regra geral estabelecida pelo art. 981 do CC e, portanto, autorizado aos sócios contribuir com o objeto social da empresa tanto com bens quanto com serviços.

Importante destacar também que a ausência de personalidade jurídica na Sociedade em Conta de Participação não a descaracteriza como tal, de modo que para fins de tributação, esta é equiparada pela própria Receita Federal do Brasil, no âmbito do Regulamento do Imposto de Renda, às pessoas jurídicas, nos termos da redação do seu art. 148.

Assim, o art. 991 do Código Civil que trata da caracterização da Sociedade em Conta de Participação dispõe que "a atividade constitutiva do objeto social é exercida unicamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade" (grifos nossos), em outras palavras, no caso em tela, a norma estabelece que a atividade médico hospitalar deve ser exercida em nome da SÓCIA OSTENSIVA e sob sua exclusiva responsabilidade.

Da leitura do Auto de Infração, observa-se que o Ilmo Auditor Fiscal interpretou a norma do art. 991 a partir de um erro conceitual gravíssimo, no sentido de que o Direito Civil estaria a regular o próprio agir das pessoas, o que não é próprio desse ramo do direito, mas de outros, como o Direito Penal, Administrativo ou mesmo Tributário.

O Direito Civil no âmbito do Direito Privado trabalha com a ideia de direitos e deveres entre iguais, não é coativo ou hierárquico como os demais ramos do Direito Público, e é com esse escopo em mente que os ditames quanto à regulamentação das SCPs devem ser interpretados. Quando a norma fala em exercício da atividade, trata de responsabilidade perante terceiros, de exercício jurídico, não fático, ela não trata do próprio agir do agente, mas sim de quais serão as consequências jurídicas do seu agir, trata de uma atribuição de responsabilidades.

Destarte, em obediência ao art. 991 do CC, a SÓCIA OSTENSIVA da SCP SANTA JÚLIA & MÉDICOS ASSOCIADOS contraia, em seu nome e sob sua responsabilidade, direitos e obrigações perante os Convênios médicos e Clientes Particulares, inclusive pelos serviços médicos prestados pelas SÓCIAS PARTICIPANTES, ou seja, é a SÓCIA OSTENSIVA quem exerce a capacidade jurídica de modo a permitir a realização dos negócios jurídicos celebrados, uma vez que a SCP carece dessa capacidade, enquanto que os SÓCIOS PARTICIPANTES não podem, de fato e de direito, contrair direitos e obrigações perante terceiros.

Da leitura do art. 991 do CC, c/c com seu art. 981, temos que, na Sociedade em Conta de Participação, a figura do sócio ostensivo de fato representa a sociedade como um todo, assumindo inteira responsabilidade pelas suas atividades, o que implica em autonomia para contratar e constituir relações jurídicas em seu próprio nome, ainda que o contrato de SCP estabeleça que os resultados dessas atividades venham a ser distribuídos com os demais sócios.

A interpretação desses dois dispositivos em conjunto também permite concluir que os sócios da SCP, sem distinção entre ostensivo ou participante, podem contribuir tanto com bens quanto com serviços para a finalidade do objetivo social, mas é apenas o sócio ostensivo quem contrata, quem firma relações jurídicas com terceiros e assume responsabilidades por esse agir.

A Cláusula décima-segunda do instrumento de constituição da SCP SANTA JÚLIA & MÉDICOS ASSOCIADOS é bastante clara no sentido de atribuir a obrigação de contratar e a responsabilidade inerente a essa atividade inteiramente à SÓCIA OSTENSIVA:

"Cláusula décima-segunda: A SÓCIA OSTENSIVA operará em nome próprio, por ser a CONVENIADA, de conformidade com os Contratos firmados com os Convênios Médicos e Particulares, emitindo os documentos fiscais, faturas e duplicatas para recebimento, celebrando contratos, etc, assumindo, dessa forma, os direitos e obrigações decorrentes da legislação específica e dos contratos. " Outrossim, o instrumento de constituição da SCP SANTA JÚLIA & MÉDICOS ASSOCIADOS (doc. 08) define expressamente que a SÓCIA OSTENSIVA da sociedade, a pessoa jurídica do Hospital Santa Júlia, contribui com a sociedade tanto com bens, com suas instalações e equipamentos, quanto serviços de seus funcionários (Considerações preliminares ao contrato e Cláusula Quinta do instrumento constitutivo), enquanto que as SÓCIAS PARTICIPANTES contribuem com seus serviços de ordem

profissional especializada em diferentes áreas da medicina (Considerações preliminares ao contrato e Cláusula Terceira). É, indubitavelmente, uma conjugação de esforços visando um objetivo comum, não sendo possível negar-lhe o conteúdo de uma sociedade.

Ainda, da leitura das considerações preliminares ao Contrato de Constituição da SCP, verificamos que a Pessoa Jurídica do Hospital Santa Júlia entra com a infraestrutura, os equipamentos e o nome, pois responde pela sociedade como um todo, enquanto que o corpo médico entra com sua qualificação técnica, sendo que há partilha de resultados, obedecida, portanto, também a parte final do art. 981, bem com do art. 991, ambos do CC, eis que os rendimentos auferidos pela Impugnante decorrem do resultado líquido apurado ao final do período e distribuído aos SÓCIOS PARTICIPANTES de acordo com seu desempenho e produtividade, nos termos do parágrafo único da Cláusula Oitava do Instrumento de Constituição da SCP.

Os documentos fiscais emitidos descrevem exatamente o serviço médico prestado dentro do escopo da SCP, identificando o HOSPITAL SANTA JÚLIA LTDA como fornecedor do serviço diretamente ao contratante, sejam pessoas físicas (docs. 28 a 33) ou jurídicas (docs. 34 a 39). E, por fim, reparem que o documento fiscal não é emitido pelo médico sócio participante, mas pela SÓCIA OSTENSIVA da SCP, prova de que a atividade constitutiva foi exercida diretamente pela SÓCIA OSTENSIVA sob sua exclusiva responsabilidade.

Os documentos comprovam que a atividade constitutiva da SCP SANTA JÚLIA & MÉDICOS ASSOCIADOS foi desenvolvida pela SÓCIA OSTENSIVA, o Hospital, e a d. fiscalização não provou documentalmente sua alegação na peça fiscal, que os serviços foram prestados pelas SÓCIAS PARTICIPANTES diretamente aos Convênios Médicos ou para os Particulares.

Mesmo frente às autoridades fiscais, há DARFs recolhidos durante o período (docs. 10 a 24) e DIPJ entregues (docs. 40 a 42), em nome do HOSPITAL SANTA JÚLIA LTDA., demonstrando que a sociedade em conta de participação sempre esteve representada pela SÓCIA OSTENSIVA perante a Fazenda Nacional.

A realização desses serviços pelos médicos não implica, de forma alguma, em subordinação à SÓCIA OSTENSIVA, pois conforme se verifica na Cláusula Trigésima Sétima do Instrumento Constitutivo é assegurado, como um dos direitos aos SÓCIOS PARTICIPANTES, a "Autonomia profissional", o que se comprova por diversas Atas de Reunião (docs. 43 a 45), nos quais se verifica que o corpo clínico tinha inteira liberdade para organizar suas atividades, colaborando assim com a gestão do negócio como um todo.

Por meio destas Atas de Reunião, está corroborado que os médicos associados (SÓCIOS PARTICIPANTES), de acordo com a especialização da equipe, realizava reuniões com um dos representantes da SÓCIA OSTENSIVA, para deliberar sobre assuntos diversos inerentes ao atendimento médico-hospitalar.

Reparem que as Atas tratam de assuntos diversos como pediatria, triagem, área ambulatorial, pronto atendimento, sobre convênios e até sobre distribuição de lucros, demonstrando a voz ativa dos Médicos Associados (SÓCIOS PARTICIPANTES) dentro da condução da operação.

Dizer que a SCP SANTA JÚLIA & MÉDICOS ASSOCIADOS não existe é uma inverdade que deveria ser provada e não presumida.

Prova inequívoca da natureza jurídica da relação societária é que já houve manifestação da Justiça do Trabalho, nos autos de Reclamação Trabalhista movida por um ex sócio participante da SCP SANTA JÚLIA & MÉDICOS ASSOCIADOS, Processo nº 000115692.2010.5.11.0017, no qual este último teve seu pleito negado, sendo obrigado a prosseguir com sua demanda perante a Justiça Comum.

"ATA DE AUDIÊNCIA - PROCESSO Nº 0001156-92.2010.5.11.0017 ORDINÁRIO DATA E HORÁRIO: 28/9/2010 ÀS 10:01 HORAS RECLAMANTE: DEISE VARGAS RECLAMADA: HOSPITAL SANTA JÚLIA LTDA.

Aberta a audiência na presença da Exma. Sra. KARLA YACY CARLOS DA SILVA, Juíza do Trabalho Substituta. Apregoadas as partes, verificou-se a presença do(a)

reclamante, acompanhado (a) do(a) patrono(a), Dr. Jayme Matos de Sena, com poderes nos autos à fl. 17. Presente a(o) reclamada(o), através de seu(sua) preposto(a) Sr. (a.) Écio Alvarenga Bondi, acompanhado (a) dos patronos Dr. Paulo Alexandre Leite da Silva e Dr.

Hileano Pereira Praia, todos com poderes juntados às fls. 86 e 74 dos autos, respectivamente.

Esta Magistrada passou a proferir a seguinte DECISÃO: RELATÓRIO:

Vistos etc. A Reclamante acima nominada, ajuizou reclamatória trabalhista postulando o pagamento de indenização por danos morais e materiais, além de verbas trabalhistas clássicas supostamente devidas pela Reclamada. Instruem a petição inicial os documentos de fls. 17/70. Alçada fixada no valor líquido da inicial. A Reclamada contestou às fls. 87/122, juntando os documentos que formaram o anexo e suscitando preliminares de carência da ação, além de negar a existência de vínculo de emprego entre as partes. A Reclamante se manifestou sobre a contestação e os documentos às fls. 126/132. Naquela ocasião, afirmou que ingressou na sociedade da Reclamada em 25/08/2006, na qualidade de sócia-quotista, afirmando que "até a presente data continua sócia, pois nunca assinou alteração contratual de saída e/ou transferindo suas cotas de participação". Naquele momento, juntou os documentos de fls. 133/138. É o relatório.

FUNDAMENTAÇÃO:

A declaração da Reclamante às fls. 127, relativa à qualidade de sócia da empresa Reclamada, bem como a inexistência de pedido expresso de declaração da nulidade dos atos que conferiram à Reclamante esta condição, bem como a inexistência de pedido de reconhecimento de vínculo de emprego afastam a

competência desta Justiça Especializada, posto que a hipótese não está contemplada no art. 114, I, da CF/88. O art. 460 do CPC impede o Juiz de proferir sentença a favor do autor de natureza diversa da pedida, bem como de condenar o réu em objeto diverso do que lhe foi demandado, sob pena de nulidade. De forma nenhuma se poderia debater neste processo a relação de trabalho supostamente havida entre as partes. A Incompetência Absoluta é matéria de ordem pública, razão pela qual está o Magistrado obrigado a analisar e pronunciar, se for o caso, independentemente de provocação das partes. Cuida-se, na verdade, de ação civil, movida por sócio em face da empresa que integra, Comum Estadual. DISPOSITIVO:

cuja competência para processar e julgar é da Justiça Em face do exposto, declino da competência para conhecer, instruir e julgar a presente causa a favor da Justiça Comum Estadual, determinando, por consequência, a remessa dos presentes autos, através do Distribuidor de Feitos da 1ª Instância daquela Justiça, a uma das Varas Cíveis da Justiça Estadual de Manaus/AM. Dê-se baixa na distribuição. Cientes as partes. E, para constar foi lavrado o presente termo./sb " Nem a própria Justiça do Trabalho reconheceu a existência de vínculo de trabalho, determinando sua análise à Justiça Comum pela relação societária existente, resta claro que deveríamos guardar observância ao art. 110 do Código Tributário Nacional, eis que a lei tributária, bem como seu aplicador, não pode "alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado (...)".

Observem que os art. 991 e ss. do CC passaram a utilizar o termo "sócio participante" em detrimento do termo "sócio oculto", o que confere uma atuação mais ativa desses sócios na realização da atividade-fim da sociedade. Essa atividade deste sócio não é oculta ou clandestina e não implica num desconhecimento daquele que contrata com o sócio ostensivo da existência dos sócios participantes, vejam que as novas disposições do CC implicam em atribuições de responsabilidades jurídicas, não fáticas.

O que se verifica, portanto, com a moderna regulação desse tipo de sociedade pelo Novo Código Civil de 2002 é que foi definido que ao sócio ostensivo cabe exercer as atividades fins da sociedade em seu nome e em sua inteira responsabilidade, atribuindo apenas a ele essa capacidade jurídica, independentemente até mesmo do registro do contrato social, o que não impede, contudo, que sócios participantes contribuam com a sociedade na forma de serviços que influirão no resultado social.

Reparem que em nenhum dos dispositivos acima, o Código Civil deu exclusividade ao sócio ostensivo participar com serviços na Sociedade em Conta de Participação, permitindo que o sócio participante também integre a sociedade com seus serviços.

Todos os dispositivos que autorizam a contribuição dos sócios com serviços são expressamente mencionadas nos termos de adesão da Impugnante à SCP SANTA JÚLIA & MÉDICOS ASSOCIADOS (doc. 09 - grifamos):

3.2. Da distribuição dos resultados Outro equivocado fundamento para a imposição fiscal citada pelo Ilmo Auditor Fiscal é a exigência de distribuição proporcional à participação societária como pressuposto legal para a constituição da SCP.

Ora, conforme já verificado na transcrição da Cláusula Oitava do instrumento de constituição da SCP SANTA JÚLIA & MÉDICOS ASSOCIADOS, não se nega que UM dos critérios para a distribuição dos resultados auferidos pela sociedade aos SÓCIOS PARTICIPANTES é o "desempenho e a produtividade individual dos profissionais".

Da leitura do art. 991 e ss. do CC não há qualquer disposição expressa estabelecendo que a distribuição dos lucros nas SCPs deve se dar apenas de forma proporcional à participação societária de cada sócio, sem a possibilidade de adoção de qualquer critério.

De fato, conforme já visto, estabelece o art. 996 do CC que é aplicável às SCPs, subsidiariamente, as disposições referentes às Sociedades Simples no que com estas for compatível .

O Direito Civil possui como princípio geral a máxima de que "tudo o que não é proibido é permitido", ou ainda conforme o inciso III do art. 104 do CC, o negócio deve ter "forma prescrita ou não defesa em lei", portanto, é de acordo com essa máxima enraizada em nosso ordenamento civil que o referido dispositivo deve ser interpretado, pois ao estabelecer que o sócio participe de acordo com os lucros e as perdas na proporção de suas quotas, o dispositivo estabelece uma regra geral, que admite exceção, conforme a primeira parte que destacamos, qual seja: "Salvo estipulação em contrário".

Ou seja, o resultado auferido pela SÓCIA PARTICIPANTE, categoria da qual faz parte a Impugnante, já teve debitado o IRPJ, a CSLL, a contribuição ao PIS e a COFINS, devidos pela SCP, eis que a legislação do Imposto de Renda, conforme vimos, as equipara às Pessoas Jurídicas em geral, sendo que, nos termos da regra geral do art. 981 já citado no item precedente, o SÓCIO PARTICIPANTE de fato suportou esses custos, pois o valor que receberá, ainda que a forma de distribuição entre as sócias participantes seja diferenciada, já teve a dedução dos tributos incidentes e das despesas incorridas pela SCP, o que inclusive é matéria suscita em preliminar, pois não foi considerado pelo d. Auditor Fiscal no cálculo da suposta exação .

É curioso a Receita Federal do Brasil estabelecer que as SCPs são equiparadas a pessoas jurídicas para fins de tributação, entretanto, para fins civis aplicar interpretação tão restritiva e enviesada do ordenamento civil a ponto de

desconsiderá-las como sociedades apenas pelo fato de não contarem com Personalidade Jurídica, elemento este distinto da Sociedade em si.

Portando, verifica-se que distribuição de lucros proporcional à participação societária não é regra única a ser obedecida pelas Sociedades em Conta de Participação, sendo absolutamente admissível estipulação contratual em contrário, o que de fato é que se dá na SCP SANTA JÚLIA & MÉDICOS ASSOCIADOS conforme as cláusulas citadas e transcritas anteriormente.

Por outro lado, ainda que a distribuição de lucros desproporcionalmente à participação societária fosse considerada ilegal, esta não seria razão suficiente para descaracterizar a relação jurídica com a SCP, mas tão somente, impor exação quanto aos valores excedentes ao limite do lucro isento distribuível.

No entanto, ainda assim o lançamento fiscal combatido deveria ser considerado nulo por evidente erro na quantificação da base de cálculo do crédito tributário, pois, nos autos, resta claro que não houve qualquer apuração do montante de lucro isento e o excedente supostamente tributável como rendimento de serviço.

3.3. Do Erro de fato quanto à escrituração Finalmente, quanto à classificação contábil adotada pela SÓCIA OSTENSIVA nos lançamentos correspondentes à distribuição dos resultados às SÓCIAS PARTICIPANTES, em especial a ora Impugnante, verifica-se que a d. fiscalização federal usa como justificativa para a imposição fiscal um erro na descrição do histórico do lançamento contábil ao adotar a expressão "honorários médicos", pois, de acordo com as estipulações contratuais já descritas no item precedente da SCP SANTA JÚLIA & MÉDICOS ASSOCIADOS trata-se tão somente de distribuição de lucros por produtividade médica.

No entanto, é importante ressaltar que o lançamento contábil foi feito corretamente e que o erro na descrição do seu histórico não implica em qualquer diferença no resultado, ou seja, o histórico não implica em mudança do lançamento contábil.

Vejam que os Relatórios Financeiros mencionados pelo Ilmo Auditor Fiscal empregam equivocadamente a denominação "honorários médicos" quanto ao ano de 2008 e parte do ano de 2009, mas já em 2010 outros termos são empregados, o que demonstra certa casuística na utilização dessas denominações que serviriam apenas para identificar a atividade desempenhada pelo profissional. Tais equivocadas denominações não criam fato gerador do imposto, eis que a real natureza desses pagamentos é a transferência de lucros apurados dentro da SCP, conforme extensamente demonstrado.

Os erros nos Relatórios Financeiros, inclusive, influenciaram da mesma forma a descrição do histórico dos lançamentos contábeis, induzindo em erro também o profissional contábil responsável pelos lançamentos nos demais Livros Contábeis.

Neste caso, ainda que irregular, deve-se ressaltar que inexistiu qualquer prejuízo ao fisco, eis que ambas as sociedades, no caso a SÓCIA OSTENSIVA HOSPITAL

SANTA JÚLIA LTDA. e a SCP SANTA JÚLIA & MÉDICOS ASSOCIADOS, fazem a apuração do IRPJ e da CSLL de acordo com a sistemática do lucro presumido, ou seja, se apurada a receita em uma ou outro, o valor a ser recolhido de IRPJ e CSLL será o mesmo.

Transcreve ementas de acórdãos do CARF sobre o assunto.

Conforme já constatado anteriormente pela fiscalização, ficou evidenciado que as distribuições dos lucros aos sócios participantes foram realizada conforme a participação do sócio na produtividade da SCP.

Destarte, de acordo com exposto, verifica-se que não há fato gerador do imposto em razão do erro na descrição do histórico utilizada pelo SÓCIA OSTENSIVA quanto à distribuição de rendimentos à Impugnante, pois tal classificação encontra-se equivocada, devendo a autoridade buscar a verdade material dos fatos para confirmar que não houve fato gerador do imposto de renda de pessoa física, eis que se trata, de fato, de distribuição de resultados da SCP, os quais já foram devidamente tributados de acordo com a sistemática do imposto de renda de pessoas jurídicas aos quais também estão submetidas as Sociedades em Conta de Participação apesar de destituídas de personalidade jurídica.

É o relatório

VOTO

Conselheiro **André Barros de Moura**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

O litígio versa sobre a apuração de rendimentos classificados indevidamente na DIRPF.

Em sede de preliminar a Recorrente alega a nulidade do lançamento em razão de erro na apuração da base de cálculo da exigência, uma vez que não foram considerados os tributos pagos de SCP.

A decisão de piso assim analisou a preliminar:

O impugnante suscita preliminar de nulidade do lançamento por “vício insanável na constituição do crédito tributário” por entender que as quantias recolhidas pela sócia ostensiva da SCP HOSPITAL SANTA JULIA & MÉDICOS ASSOCIADOS a título de PIS, Cofins, IRPJ e CSLL devem ser deduzidas do imposto (IRPF) supostamente devido pelo impugnante.

O artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, que trata das circunstâncias ensejadoras da nulidade do lançamento, assim dispõe:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Pelo texto transcrito, observa-se que, no caso de auto de infração, há nulidade somente nos caso de lavratura por pessoa incompetente, pois, por preterição do direito de defesa, apenas despachos e decisões a ensejariam. Por outro lado, as irregularidades, incorreções ou omissões diferentes das previstas no art. 59 não implicam em nulidade da notificação de lançamento e poderão ser sanadas, se o sujeito passivo restar prejudicado, como determina o art. 60 do mesmo decreto.

Dessa forma, tendo sido o auto de infração lavrado por autoridade administrativa competente e não se encontrando presente pressuposto algum dos dispostos no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se falar em nulidade.

Saliente-se que o fato de a determinação da base de cálculo do imposto no lançamento estar ou não de acordo com a legislação tributária é questão de mérito a ser enfrentada no julgamento, e não causa de nulidade, como quer a defesa.

Não merece reparo a decisão de piso, apenas as hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972 poderiam ensejar a nulidade do lançamento.

Ademais, como bem pontuado o suposto erro de apuração de base de crédito é matéria de mérito que caso acolhida poderia alterar o valor das exigências, mas não acarretar sua nulidade.

Assim, caso é de ser afastada a preliminar suscitada.

Quanto ao mérito, alega o recorrente, em apertada síntese, que os sócios participantes poderiam contribuir com serviços para a realização do objetivo social da SCP, inexistindo vedação, o que demonstraria a incorreção do afastamento da SPC como ocorre no presente caso.

Na decisão de piso restou consignado:

Nos autos, está exposto o modus operandi da sociedade em conta de participação, ou seja, o HOSPITAL SANTA JÚLIA LTDA, na condição de sócia ostensiva da SCP SANTA JÚLIA & MÉDICOS ASSOCIADOS, celebra os contratos com os clientes, emite as faturas, recolhe os tributos e assume a parte negocial perante terceiros. No entanto, os sócios participantes da sociedade em conta de participação atendem clientes particulares e pacientes de planos de saúde, em face de contratos celebrados pelo HOSPITAL SANTA JÚLIA LTDA.

Os sócios da conta de participação na qual o HOSPITAL SANTA JÚLIA LTDA aparecia como sócio ostensivo (SCP SANTA JÚLIA & MÉDICOS ASSOCIADOS) atendiam os beneficiários dos planos de saúde e os clientes particulares do

hospital. A conta de participação foi idealizada para esse fim específico, conforme fica claro no próprio instrumento particular de constituição da SCP.

Destaca-se, também, a forma de apuração dos valores transferidos aos sócios participantes em decorrência dos atendimentos aos beneficiários de planos de saúde e demais clientes. A sócia ostensiva paga diretamente aos sócios participantes valores mensais a título de “lucros”, depois de subtrair a taxa de administração e os tributos devidos sobre receita auferida, de acordo com as respectivas participações ou com a produção/desempenho individualizado de cada sócio participante.

Esse procedimento evidencia que o montante da remuneração do sócio participante depende de sua atuação no atendimento aos beneficiários dos contratos firmados e particulares, e não do seu investimento/participação na SCP.

A defesa alega que a fiscalização não provou documentalmente a afirmação na peça fiscal de que os serviços foram prestados pelos sócios participantes diretamente aos convênios médicos ou para os particulares.

Os contratos de convênios médicos juntados pelo próprio impugnante confirmam tal situação. Em razão desses contratos, o HOSPITAL SANTA JÚLIA LTDA, por meio de médicos e de pessoas jurídicas contratadas ou autorizadas, se comprometia a prestar serviços médicos aos beneficiários dos planos de saúde. Em contrapartida, perceberia a remuneração acordada nos contratos para cada modalidade de atendimento.

Os sócios participantes da conta de participação na qual o HOSPITAL SANTA JÚLIA LTDA aparecia como sócia ostensiva (SCP SANTA JÚLIA & MÉDICOS ASSOCIADOS) atendiam os beneficiários dos planos de saúde e os clientes particulares do hospital. A conta de participação foi idealizada para esse fim específico, conforme fica claro no próprio instrumento particular de constituição da SCP.

No acórdão n. 2201-012.145 de 2025 da Lavra do Conselheiro Thiago Álvares Feital a impossibilidade de os sócios participantes de uma SCP contribuírem com serviços foi tratada nos seguintes termos, que adoto como fundamento para a presente decisão:

A compreensão da controvérsia ora analisada passa pela leitura dos arts. 991 a 993 do Código Civil:

Art. 991. Na sociedade em conta de participação, a atividade constitutiva do objeto social é exercida unicamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade, participando os demais dos resultados correspondentes.

Parágrafo único. Obriga-se perante terceiro tão-somente o sócio ostensivo; e, exclusivamente perante este, o sócio participante, nos termos do contrato social.

Art. 992. A constituição da sociedade em conta de participação independe de qualquer formalidade e pode provar-se por todos os meios de direito.

Art. 993. O contrato social produz efeito somente entre os sócios, e a eventual inscrição de seu instrumento em qualquer registro não confere personalidade jurídica à sociedade.

Parágrafo único. Sem prejuízo do direito de fiscalizar a gestão dos negócios sociais, o sócio participante não pode tomar parte nas relações do sócio ostensivo com terceiros, sob pena de responder solidariamente com este pelas obrigações em que intervier.

Em síntese, tais dispositivos estabelecem que em uma sociedade em conta de participação (SCP), o objeto social é exercido exclusivamente pelo sócio ostensivo, que atua em nome próprio e responde de forma direta e integral por todas as obrigações e responsabilidades decorrentes da atividade. Os demais sócios (sócios participantes), compõem a sociedade apenas economicamente, isto é, participando dos resultados apurados conforme os termos do contrato social, sem exercerem a gestão ou participarem das negociações com terceiros.

Disso decorre que somente o sócio ostensivo é responsável de maneira pessoal e direta, enquanto os sócios participantes respondem apenas perante o sócio ostensivo e dentro dos limites estabelecidos no contrato social, não respondendo solidariamente com o sócio ostensivo pelas obrigações contraídas na condução do negócio. Veja-se, inclusive, que na hipótese de sócios participantes interferirem ou participarem de negociações com terceiros, a consequência jurídica será a sua responsabilização pelas obrigações assumidas em solidariedade com o sócio ostensivo.

Como prevê o art. 993, do Código Civil, o contrato social, embora possa ser registrado em órgãos públicos, tem efeito somente na relação entre os próprios sócios e não confere à sociedade personalidade jurídica própria. Não obstante, a legislação tributária equipara a SCP às pessoas jurídicas:

Art. 160. As sociedades em conta de participação são equiparadas às pessoas jurídicas.

Art. 161. Na apuração dos resultados das sociedades em conta de participação, assim como na tributação dos lucros apurados e dos distribuídos, serão observadas as normas aplicáveis às pessoas jurídicas em geral e o disposto no art. 269.

(...)Não obstante, no modelo tipificado pelo Código Civil, os sócios participantes têm seu envolvimento limitado à participação econômica e ao acompanhamento dos resultados da entidade. De nenhuma maneira podem atuar em nome da sociedade de forma a participar diretamente das operações ou das negociações com terceiros. Isso porque a contribuição dos sócios participantes na prestação de serviços contraria a natureza jurídica da SCP, não podendo ser admitida sem descaracterizar o instituto. O Código Civil é claro: as regras das sociedades simples aplicam-se às SCPs apenas quando compatíveis com sua natureza essencial.

Caso o objetivo vislumbrado com o arranjo financeiro seja a contribuição do sócio participante mediante trabalho, deve-se optar por outros tipos societários. A descaracterização da SCP e a simulação na utilização desta estrutura impõem a identificação do real beneficiário dos valores para fins de tributação pelo imposto de renda. Neste sentido, as seguintes decisões do CARF:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Exercício: 2009 SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. NATUREZA JURÍDICA DOS RENDIMENTOS PAGOS AOS SÓCIOS. SIMULAÇÃO. MULTA AGRAVADA.

As Sociedades em Conta de Participação estão regidas pelas disposições específicas do Código Civil; dentre as quais há a proibição de os sócios participantes prestarem serviços em nome da Sociedade em Conta de Participação. Se os sócios participantes da conta participação prestam serviços ao sócio ostensivo, os valores pagos por decorrência desses contratos devem ser classificados segundo a sua efetiva natureza jurídica: rendimentos tributáveis de prestação de serviços, e não lucros isentos do Imposto de Renda. Presente a simulação, é devida a multa agravada, em percentual de 150%.

Número da decisão: 2201-010.600 Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Exercício: 2008, 2009, 2010 OMISSÃO DE RENDIMENTOS DECORRENTES DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

TRIBUTAÇÃO.

Incide o imposto de renda sobre os rendimentos decorrentes da prestação de serviços médicos sem vínculo empregatício.

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

INCOMPATIBILIDADE COM O INSTITUTO.

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

Número da decisão: 2802-003.065 ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009 SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO - SCP. NATUREZA JURÍDICA DOS VALORES PAGOS AOS SÓCIOS.

Demonstrado que as atividades e os negócios jurídicos desenvolvidos possuem aspectos diversos da realidade formal, onde os sócios participantes da conta participação prestavam serviços objeto da contratação, os valores pagos em decorrência desses contratos devem ser classificados segundo a sua efetiva natureza jurídica.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Enseja o lançamento de omissão de rendimentos o recebimento a qualquer título de importância não oferecida à tributação na declaração de ajuste anual. Cabe, por outro lado, ao contribuinte o ônus da comprovação da alegação de tratar-se de rendimento não tributável.

Número da decisão: 2202-010.278

O art. 121, parágrafo único, inciso I do CTN, determina que o sujeito passivo é aquele obrigado ao pagamento do tributo ou penalidade, recebendo o nome de contribuinte quando tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador.

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Ressalte-se, que quanto à aplicação do disposto no art.129 da Lei 11.196/2005 a questão dos autos não é a possibilidade de prestação de serviços intelectuais por pessoas jurídicas, mas sim a impossibilidade de contribuição do sócio participante de uma SCP mediante trabalho, hipótese em que se deve optar por outros tipos societários em que tal contribuição seja possível.

Sendo assim, no presente lançamento, foi identificado o verdadeiro sujeito passivo, revelado o real fato gerador da obrigação tributária e constituir o crédito tributário dela decorrente com o afastamento da SPC, não merecendo reparo a decisão de piso nesse aspecto.

Finalmente, quanto ao argumento de que a fiscalização deveria ter feito a dedução dos valores pagos a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS em nome da sócia ostensiva sobre o montante do IRPF supostamente devido pelo contribuinte (erro na apuração da base de cálculo, invocado como preliminar de nulidade).

Nos termos da legislação de regência, o sujeito passivo das obrigações tributárias relativas ao Pis, a Cofins, ao IRPJ e a CSLL é a pessoa jurídica, não havendo qualquer base legal que dê amparo a que tais tributos sejam deduzidos do IRPF devido pela pessoa física.

No caso, entendendo a pessoa jurídica ter efetuado pagamentos indevidos, existem procedimentos administrativos adequados para verificar e, se for o caso, corrigir a situação, através da restituição de tributos pagos a maior, não assistindo razão à Recorrente também nesse ponto.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar provimento.

ACÓRDÃO 2002-010.166 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 10283.720221/2013-55

Assinado Digitalmente

André Barros de Moura

DOCUMENTO VALIDADO