



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10283.721277/2012-46
ACÓRDÃO	2401-012.254 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CARLOS GILBERTO GAMA FILHO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. NATUREZA JURÍDICA DOS VALORES PAGOS AOS SÓCIOS. VERDADE MATERIAL.

Demonstrado que as atividades e os negócios jurídicos desenvolvidos possuem aspectos diversos da realidade formal, onde os sócios participantes da conta participação prestavam serviços ao sócio ostensivo, os valores pagos por este em decorrência desses contratos devem ser classificados segundo a sua efetiva natureza jurídica, como remuneração por serviços prestados por contribuintes individuais da Previdência Social.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Elisa Santos Coelho Sarto – Relatora

Assinado Digitalmente

Miriam Denise Xavier – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Elisa Santos Coelho Sarto, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Leonardo Nunez Campos, Marcio Henrique Sales Parada, Matheus Soares Leite, Miriam Denise Xavier (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 336-340) interposto em face do Acórdão de nº 16-75.684 da 19ª Turma da DRJ/SPO (e-fls. 319-331) que julgou improcedente a impugnação contra Auto de Infração (e-fls. 54-63), no valor total de R\$ 185.254,25, referente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF), decorrente de rendimentos recebidos de pessoa jurídica classificados indevidamente na DIRPF, nos anos-calendário 2008, 2009 e 2010. O Relatório Fiscal encontra-se às e-fls. 64-69.

O Recorrente teria recebido valores do Hospital Santa Júlia LTDA a título de prestação de serviços médicos que, em sua DIRPF, declarou como sendo distribuição de lucros de Sociedade em Conta de Participação, na qual o Hospital Santa Júlia era sócia ostensiva e o Recorrente era um dos sócios participantes.

Como bem resumiu o Acórdão de Impugnação (e-fls. 319-331), a impugnação apresentada argumentava, em síntese:

- a) em sede preliminar, o auto de infração estaria eivado de vício na constituição do crédito, pois a autoridade lançadora não considerou que os rendimentos auferidos pelo impugnante já foram tributados anteriormente na Sociedade em Conta de Participação (SCP), não fazendo os descontos proporcionais do IRPF supostamente devidos;
- b) quanto ao mérito, a atividade da sócia ostensiva dentro da SCP não está limitada à prestação de serviços, mas a qualquer atividade lícita que não seja defesa em lei nos termos do seu objeto social;
- c) todos os sócios que compõe o quadro societário de uma SCP podem contribuir com capital ou trabalho, bens ou serviços, eis que não há vedação legal, e impera em nosso Direito a liberdade de contratar e de como contratar, desde que a forma não seja vedada, conforme a leitura do art. 991 c/c com os art. 104, III, e 981, todos do Código Civil (CC);
- d) o exercício da atividade fim da sociedade e atribuição de responsabilidade à figura da sócia ostensiva implica numa capacidade jurídica conferida tão somente a esta, nos termos do art. 991 do CC, mas não estabelece uma norma de conduta, um agir, eis que este não é o escopo do Direito Civil;
- e) os sócios participantes podem contribuir de todas as formas lícitas à consecução dos objetivos sociais da SCP, até mesmo com seus conhecimentos intelectuais, não podendo apenas possuir capacidade jurídica para representar esse tipo de sociedade nos termos da lei civil;

f) a distribuição dos resultados não deve ser obrigatoriamente proporcional à participação societária, podendo ser adotada qualquer outra forma, haja vista a liberdade de contratar e, mais precisamente, os termos autorizativos do art. 1007 do CC que se aplicam às SCP, e demais entendimentos provenientes da própria Receita Federal;

g) a descrição no histórico dos lançamentos contábeis correspondentes aos resultados distribuídos ao impugnante não pode ser levada em consideração, eis que foram incorretamente escriturados, tratando-se de hipótese de erro de fato, o qual não cria, por si só, fato gerador de tributo.

Com base nas razões apresentadas, a defesa requereu, preliminarmente, fosse declarada a nulidade do lançamento em virtude do alegado vício insanável em sua constituição, decorrente da incorreta apuração de sua base de cálculo, nos termos do art. 6º, inciso I, c/c com o art. 5º, inciso II, da Instrução Normativa SRF nº 94, de 1997; e, no mérito, o cancelamento da exação que descaracterizou os rendimentos auferidos pelo impugnante provenientes da sua participação na SCP SANTA JÚLIA & MÉDICOS ASSOCIADOS, consubstanciada no auto de infração guerreado, de modo a afastar a cobrança do IRPF. Solicitou e protestou ainda pela juntada posterior de novos documentos, de modo a demonstrar a completa improcedência do lançamento fiscal.

O Recorrente, ainda, apresentou adendo à Impugnação (e-fls. 255-261). Encaminhados os autos à 19ª Turma da DRJ/SPO, esta decidiu pela improcedência da impugnação, em decisão assim ementada (e-fls. 319-331):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2009, 2010, 2011

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. Outras irregularidades, incorreções ou omissões não implicam em nulidade do lançamento e podem ser sanadas, se o sujeito passivo restar prejudicado.

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. NATUREZA JURÍDICA DOS VALORES PAGOS AOS SÓCIOS. VERDADE MATERIAL.

Demonstrado que as atividades e os negócios jurídicos desenvolvidos possuem aspectos diversos da realidade formal, onde os sócios participantes da conta participação prestavam serviços ao sócio ostensivo, os valores pagos por este em decorrência desses contratos devem ser classificados segundo a sua efetiva natureza jurídica, como remuneração por serviços prestados por contribuintes individuais da Previdência Social.

TRIBUTOS DEVIDOS DA PESSOA JURÍDICA. DEDUÇÃO DO IRPF. FALTA DE AMPARO LEGAL.

O sujeito passivo das obrigações tributárias relativas ao Pis, a Cofins, ao IRPJ e a CSLL é a pessoa jurídica, inexistindo base legal para que tais tributos seja deduzidos do IRPF devido pela pessoa física.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformado, o Recorrente apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 336-340), em que argumenta, de forma sintetizada:

- i) Indica que, na impugnação, justificou todos os recebimentos e comprovou que todos os impostos foram retidos pela empresa Sociedade em Conta de Participação (SCP) Santa Julia & Médicos Associados, tendo apresentado todas as planilhas constando recolhimentos. A Sociedade fazia a retenção dos impostos dos serviços prestados, repassando somente os valores líquidos. Informa que fiscais da Receita Federal chegaram a fazer diligências na Sociedade para verificar a veracidade da informação. Não apresentou preliminar.
- ii) No mérito, expressa que entende que o Auto de Infração deve ser revisto, por tudo o que foi exposto, com fulcro na jurisprudência e doutrina. Pede parecer favorável, para que seja julgado o mérito da impugnação apresentada.

Em seguida, os autos foram encaminhados a este d. Conselho.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Elisa Santos Coelho Sarto**, Relatora

1. Admissibilidade

O recurso interposto é tempestivo e, presentes os demais pressupostos de admissibilidade, deve ser conhecido.

2. Sociedade em Conta de Participação

Defende a Recorrente a regularidade da SCP Santa Júlia & Médicos Associados, afirmando que os sócios participantes podem contribuir de todas as formas lícitas à consecução dos objetivos sociais, como com capital, trabalho, bens ou serviços.

No entanto, este argumento não prospera.

A Sociedade em Conta de Participação é uma figura especial, prevista no Código Civil, que se trata de uma sociedade não personificada, cuja atividade constitutiva do objeto social é exercida única e exclusivamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual, sob a sua exclusiva responsabilidade. O contrato social que regulamenta a relação do sócio ostensivo com os sócios participantes gera efeitos tão somente entre estes.

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.

Verifica-se, pelo parágrafo único do art. 993 do Código Civil, que não é possível que os sócios participantes contribuam com serviços, já que ele não pode tomar parte nas relações do sócio ostensivo com terceiros. A contribuição deve ocorrer apenas com bens/capital. Por isso que são denominados, por vezes, na literatura jurídica, como “sócios ocultos” ou “sócios investidores”. Assim, irregular a SCP Santa Júlia & Médicos Associados, em que os médicos, sócios participantes, prestavam serviços diretamente aos pacientes do Hospital Santa Júlia.

O Relatório Fiscal, em trecho de e-fl. 67, indica que os valores recebidos pelo Recorrente não tinham natureza de distribuição de lucros, mas de verdadeira retribuição aos serviços prestados no Hospital Santa Julia, vez que até mesmo o Instrumento de Constituição da SCP previa que os resultados seriam distribuídos conforme desempenho e produtividade individual. Percebe-se que os recebimentos não guardam qualquer relação com os valores investidos enquanto sócio participante da SCP, não sendo uma retribuição ao capital, mas aos serviços:

O sujeito passivo, por sua vez, em resposta à intimação, prontamente confirmou que trabalhou como médico no HSJ no período, e que os valores então recebidos a título de distribuição de lucros, na condição de sócio participante da SCP, variaram diretamente em função da quantidade de serviços prestados mensalmente no HSJ.

Sobre a forma de distribuição de lucros, é importante lembrar que esta se encontra claramente prevista no Instrumento Particular de Constituição da SCP, cláusula oitava, parágrafo primeiro, parte final: "os resultados auferidos pela SCP poderão ser distribuídos em proporção diversa das participações constantes na integralização e dos Termos de Adesão dos sócios participantes no patrimônio especial, obedecendo **ao critério de desempenho e a produtividade individual dos profissionais em suas respectivas áreas de atuação**".

Além disso, importante destacar que, em relação à pessoa jurídica Hospital Santa Julia LTDA, sócio ostensivo da SCP, este d. Conselho já se manifestou em duas oportunidades, em relação aos mesmos fatos, tendo considerado que a remuneração paga aos "médicos associados" era de natureza de prestação de serviços e não de remuneração de capital. Destaca-se o acórdão de nº 2302-003.074, de Relatoria do Conselheiro Arlindo da Costa e Silva:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. CARACTERÍSTICAS. Na Sociedade em Conta de Participação quem atua perante terceiros é única e exclusivamente o sócio ostensivo, em nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade. O sócio oculto participa, apenas, dos resultados econômicos da atividade social, sendo vedada, expressamente, sua participação nas relações com terceiros.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. REMUNERAÇÃO. Subsumem-se no conceito de Salário de Contribuição do segurado contribuinte individual os valores pagos aos Sócios Participantes da Sociedade em Conta de Participação a título de distribuição de lucros, quando restar comprovado que o montante distribuído decorre única e exclusivamente do trabalho realizado pelo sócio em favor do objeto social do Sócio Ostensivo, e não do capital investido pelo Sócio Oculto, configurando-se tal verba como Remuneração camuflada sob as vestes de distribuição de lucros.

DIREITO PREVIDENCIÁRIO. PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE DOS FATOS SOBRE A FORMALIDADE DOS ATOS. Vigora no Direito Previdenciário o Princípio da Primazia da Realidade dos fatos sobre a Forma jurídica dos atos, o qual propugna que, havendo divergência entre a realidade das condições efetivamente ajustadas numa determinada relação jurídica e as verificadas em sua execução, prevalecerá a realidade dos fatos.

PRODUÇÃO DE PROVAS. MOMENTO PRÓPRIO. JUNTADA DE NOVOS DOCUMENTOS APÓS PRAZO DE DEFESA. REQUISITOS OBRIGATÓRIOS. A impugnação deverá ser formalizada por escrito e mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamentar, bem como os pontos de discordância, e vir instruída com todos os documentos e provas que possuir, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo nas hipóteses taxativamente previstas na legislação previdenciária, sujeita a comprovação obrigatória a ônus do sujeito passivo.

Recurso Voluntário Negado

Este d. Conselho também já se manifestou em caso semelhante, em que o Recorrente também era médico e havia recebido valores referentes à prestação de serviços do Hospital Santa Julia por meio da SCP. O Recurso Voluntário também foi negado, em acórdão de nº 2301-006.070, de Relatoria do Conselheiro Antonio Savio Nastureles, assim ementado:

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. LUCROS. NATUREZA JURÍDICA DOS RENDIMENTOS PAGOS AOS SÓCIOS. VERDADE MATERIAL. Apurando-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.

Sendo assim, deixo de acolher o pedido do Recorrente.

3. Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

ACÓRDÃO 2401-012.254 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10283.721277/2012-46

Assinado Digitalmente

Elisa Santos Coelho Sarto

DOCUMENTO VALIDADO