



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10746.720516/2013-37
ACÓRDÃO	2201-012.075 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	NEYDE MARIA BRITO DE MEDEIROS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2009, 2010, 2011

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Comprovada a regularidade do procedimento fiscal, que atendeu aos preceitos estabelecidos no artigo 142 do CTN e presentes os requisitos do artigo 10 do Decreto nº 70.235 de 1972, não há que se cogitar em nulidade do lançamento.

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.

RETENÇÃO IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. PESSOA FÍSICA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. PARECER NORMATIVO COSIT Nº 1 DE 2002.

A responsabilidade tributária por valores que deveriam ser objeto de retenção é da fonte pagadora até a data prevista para a entrega da

declaração de ajuste anual da pessoa física. Após a data prevista para a entrega da declaração de ajuste anual, se for constatado que não houve retenção do imposto, o destinatário da exigência passa a ser o contribuinte.

Com efeito, se a lei exige que o contribuinte submeta os rendimentos à tributação, apure o imposto efetivo, considerando todos os rendimentos, a partir das datas referidas não se pode mais exigir da fonte pagadora o imposto.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. SÚMULA CARF Nº 12.

Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual, é legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário, ainda que a fonte pagadora não tenha procedido à respectiva retenção.

MULTA DE OFÍCIO.

Nos casos de lançamento de ofício aplica-se a multa de ofício no percentual de 75%, prevista na legislação tributária, sempre que for apurada diferença de imposto a pagar.

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

A tempestiva interposição de impugnação ao lançamento tributário, gera efeitos de suspender a exigibilidade do crédito tributário e postergar, consequentemente, o vencimento da obrigação para o término do prazo fixado para o cumprimento da decisão definitiva no âmbito administrativo.

INTIMAÇÕES NO ENDEREÇO DO REPRESENTANTE LEGAL (ADVOGADO) DO CONTRIBUINTE. DESCABIMENTO. SÚMULA CARF Nº 110.

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Débora Fófano dos Santos – Relatora

Assinado Digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Débora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Thiago Alvares Feital e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (fls. 191/209) interposto contra decisão da 19ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (SP) de fls. 165/182, que julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário formalizado no Auto de Infração – Imposto de Renda Pessoa Física, lavrado em 12/06/2013, no montante de R\$ 516.841,53, já incluídos juros de mora (Calculados até 06/2013) e multa proporcional (Passível de Redução), com a apuração da infração de RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA CLASSIFICADOS INDEVIDAMENTE NA DIRPF - RENDIMENTOS CLASSIFICADOS INDEVIDAMENTE NA DIRPF (fls. 75/93), em decorrência da revisão das declarações de ajuste anual dos exercícios de 2009, 2010 e 2011, anos-calendário de 2008 (fls. 08/11), 2009 entregue em 26/04/2010 (fls. 12/15 e 43/47) e 2010 entregue em 29/04/2011 (fls. 16/19 e 48/53).

Do Lançamento

Utilizo para compor o presente relatório o resumo constante no acórdão recorrido (fls. 166/167):

Contra o sujeito passivo acima identificado foi lavrado o auto de infração de fl. 75/93, em 12/06/2013, relativo ao imposto sobre a renda das pessoas físicas (IRPF) dos exercícios 2009/2010/2011, anos-calendário 2008/2009/2010, no qual se exige imposto de renda sujeito à multa de ofício no valor de R\$ 252.871,85, além dos acréscimos legais previstos na legislação de regência, totalizando crédito tributário de R\$ 516.841,53, (demonstrativo às fl. 02).

De acordo com a descrição dos fatos e enquadramento legal do auto de infração (fl. 76/77), o procedimento fiscal teve início em 26/06/2012, quando o contribuinte foi regularmente notificado do termo de início de fiscalização (fl. 20/21), mediante o qual foi intimado a apresentar os comprovantes e esclarecimentos relativos aos rendimentos recebidos do Hospital Santa Júlia (CNPJ

04.666.863/0001-53) nos anos-calendário 2008 a 2010, conforme ciência aposta no corpo daquele documento.

O lançamento de ofício foi formalizado em decorrência da apuração de que rendimentos tributáveis recebidos do Hospital Santa Júlia foram classificados indevidamente como lucros isentos nas Declarações de Ajuste Anual (DAA) dos exercícios 2009 a 2011, como segue:

Conforme observado, os valores pagos ao contribuinte referem-se a contra prestação por serviços prestados (serviços médicos), pelo contribuinte, na condição de médico ao Hospital Santa Julia, portanto, tendo o condão de natureza tributária.

Resta provado, portanto, que a atividade desenvolvida pelo contribuinte perante ao Hospital Santa Júlia não possui as características de uma Sociedade por Conta de Participação, e sim, de prestação de serviços médicos, mesmo a despeito da apresentação do contrato de Sociedade por Conta de Participação, pois, não estão presentes os pressupostos legais inerentes a esse tipo sociedade, quais sejam: prestação de serviços pelo sócio ostensivo e distribuição dos lucros proporcionais à participação societária.

(...)

Diante do exposto, podemos afirmar que os valores recebidos pelo fiscalizado (médico) foram em decorrência dos serviços médicos prestados ao Hospital Santa Júlia, devendo ser classificados como rendimentos tributável recebido de pessoa jurídica, e não como recebimento de lucros distribuídos classificados como isento e não tributáveis, conforme declarado pelo contribuinte em suas DIRPFs, anos-calendário 2008, 2009 e 2010.

(...)

Da Impugnação

A contribuinte foi cientificada pessoalmente do lançamento na pessoa de sua advogada constituída em 20/06/2013 (fls. 75 e 93) e apresentou impugnação em 22/07/2013 (fls. 105/129), acompanhada de documentos (fls. 130/133 e 146/162), alegando, em síntese, conforme resumo constante no acórdão recorrido (fls. 167/168):

(...)

Notificada do lançamento na data de 20/06/2013 (fl. 75), conforme ciência aposta no auto de infração por sua advogada (procuração à fl. 94/95), o sujeito passivo impugnou a exigência em 22/07/2013, por intermédio do instrumento de fl. 105/129, apresentado por procurados regularmente constituídos (procuração às fl. 130/131). A impugnação se baseou, em síntese, nos seguintes pontos:

a) o auto de infração seria nulo, porquanto dele não consta qualquer fundamentação jurídica para desqualificar a Sociedade em Conta de Participação celebrada entre o Hospital Santa Júlia, como sócia ostensiva, e a impugnante, como uma de suas sócias participantes; tampouco para fundamentar uma relação de emprego entre a impugnante e o hospital, contrariando o disposto no art. 50, inciso I e II, da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999;

b) nos termos do parágrafo único do art. 992 do Código Civil, a constituição da sociedade em conta de participação independe de qualquer formalidade e pode provar-se por todos os meios de direito; mas a autoridade fiscal se baseou em indícios e presunções para chegar às suas conclusões, sem aprofundar a fiscalização nem analisar os documentos que lhe foram apresentados, em afronta aos princípios da tipicidade fechada e da legalidade (art. 5º, inc. II, da CF/1988), bem como ao caráter vinculado do lançamento (art. 142 do CTN), do que resultaria a nulidade do auto de infração;

c) o lançamento deve ser cancelado em sua integralidade, uma vez que, tendo sido os valores recebidos pela impugnante caracterizados como rendimentos tributáveis recebidos de pessoa jurídica, estão sujeitos à incidência do imposto de renda retido na fonte (IRPF), nos termos do artigo 628 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), cuja responsabilidade pelo recolhimento compete à fonte pagadora, neste caso, o Hospital Santa Júlia, e não à impugnante, conforme dispõem o artigo 717 do RIR/99 e os artigos 121, § único, inciso II, 128 e 45, § único, do CTN;

d) a impugnante foi induzida a erro pelas informações prestadas pela fonte pagadora, não devendo ser penalizada com a aplicação da multa de ofício decorrente da ausência de recolhimento do imposto de renda; trata-se de erro escusável;

e) não se mostra razoável nem proporcional a imputação de multa de ofício à impugnante pelo não recolhimento do imposto de renda, sendo pessoa leiga que simplesmente cumpriu fielmente as orientações do Hospital Santa Júlia, o qual, por sua vez, é pessoa jurídica assessorada por um corpo de advogados; a impugnante não pode sofrer uma penalização pelos equívocos e indução ao erro cometido pela fonte pagadora, o que contrariaria o princípio da razoabilidade que deve nortear o processo administrativo (art. 2º da Lei nº 9.784, de 1999);

f) no presente caso, devem ser observadas as disposições do art. 112, incisos II e IV, do CTN, que versa sobre a penalidade a ser imposta por infração e determina que, em caso de dúvida quanto à conduta realizada pelo contribuinte, se aplique a penalidade mais favorável.

Ao final, com base nas razões alegadas, a defesa requereu seja reconhecida a improcedência total do lançamento, ante a nulidade instaurada por ausência de

fundamentação e em razão de os rendimentos auferidos pela interessada estarem sujeitos à incidência do imposto de renda retido na fonte, cuja responsabilidade pelo recolhimento compete à fonte pagadora, isto é, o Hospital Santa Júlia.

Alternativamente, na hipótese de não ser reconhecida a improcedência do lançamento, a defesa requer seja afastada a multa de ofício aplicada, porquanto a interessada teria sido induzida a erro pelas informações prestadas pela fonte pagadora.

Em 20 de outubro de 2020, os procuradores da interessada protocolizaram adição à impugnação originalmente apresentada (fl. 146/148), dando notícia do resultado do julgamento do Recurso Especial nº 1.218.2221 pela 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ), cujo teor demonstrar-se-ia pertinente ao tema em análise, notadamente a conclusão de que seria “indevida a imposição de multa ao contribuinte quando, induzido a erro pela fonte pagadora, inclui em sua declaração de ajuste os rendimentos como isentos e não tributáveis”.

(...)

Da Decisão da DRJ

A 19ª Turma da DRJ/SPO, em sessão de 11/02/2020, no acórdão nº 16-92.132, julgou a impugnação improcedente (fls. 165/182), conforme ementa abaixo reproduzida (fls. 165/166):

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 rendimentos do trabalho como remuneração por serviços prestados sem vínculo empregatício.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS SUJEITOS À RETENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. ENTREGA DA DAA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

Na hipótese de o fisco constatar, antes do prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual, que a fonte pagadora não procedeu à retenção do

imposto de renda na fonte, o imposto deve ser dela exigido, pois não terá surgido ainda para o contribuinte o dever de oferecer tais rendimentos à tributação. Por outro lado, se somente após a data prevista para a entrega da declaração de ajuste anual, for constatado que não houve retenção do imposto, o destinatário da exigência passa a ser o contribuinte. Com efeito, se a lei exige que o contribuinte submeta os rendimentos à tributação, apure o imposto efetivo, considerando todos os rendimentos, a partir da data referida não se pode mais exigir da fonte pagadora o imposto.

RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO.

Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. Assim, tendo o sujeito declarado deixado de oferecer os rendimentos do trabalho auferidos à tributação no ajuste anual, declarados como rendimentos isentos, é devida a exigência da multa de ofício pela omissão de rendimentos, nos termos da legislação de regência, não podendo ser dispensada sob alegação de boa-fé e de que o contribuinte teria sido induzido a erro pela fonte pagadora.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

Devidamente cientificada da decisão da DRJ a contribuinte interpôs recurso voluntário em 30/03/2020 (fls. 191/209), em que repisa os mesmos argumentos da impugnação, sintetizados abaixo:

I. BREVE SÍNTESE FÁTICA:

II. TEMPESTIVIDADE:

III. DO MÉRITO:

III.1 – DA CONFIGURAÇÃO DA SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO – NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO – CARÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO – RELAÇÃO DE EMPREGO NÃO COMPROVADA:

III.2 – DA SUJEIÇÃO AO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO - RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA.

III.3 – DO ERRO ESCUSÁVEL – CANCELAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO:

IV. DOS PEDIDOS E REQUERIMENTOS:

Por todo o exposto, requer-se, respeitosamente, a Vossa Senhoria e este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o recebimento do presente recurso em seu efeito suspensivo, bem como o seu devido processamento para que, julgando-o, seja reformado integralmente o acórdão recorrido para que seja cancelado o lançamento sendo reconhecida:

1) a nulidade do lançamento por ausência de materialidade/fundamentação, visto a ausência de qualquer elemento robusto de prova que demonstre a desqualificação da Sociedade em Conta de Participação e que a responsabilidade pelo recolhimento do Imposto de Renda seria da Recorrente;

2) a responsabilidade da Fonte Pagadora pela retenção e recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte, nos termos do Regulamento do Imposto de Renda (art. 628 e 717), a Lei n.º 7.713/1988 (art. 7º) e o Código Tributário Nacional (arts. 128 e 45, parágrafo único do CTN).

3) ainda, acaso assim não se entenda, o que não se espera, requer seja afastada a multa de ofício, haja vista que a Recorrente agiu dentro da legalidade e boa-fé quando da declaração como rendimentos isentos não tributáveis, porquanto foi induzida a erro pelas informações da Fonte Pagadora.

Por fim, requer que todas as intimações/publicações atinentes ao presente processo, que não sejam realizadas via E-CAC, sejam promovidas exclusivamente em nome do advogado LUIZ FERNANDO SACHET, OAB/SC 18.429, com endereço profissional na Av. Prefeito Osmar Cunha, 183, Bl. B, salas 609 a 613, Centro, Florianópolis – SC, CEP: 88015-100, sob pena de nulidade.

O presente recurso compôs lote sorteado para esta relatora.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Débora Fófano dos Santos**, Relatora

Da Admissibilidade do Recurso Voluntário.

De acordo com o “despacho de encaminhamento” lavrado em 22/04/2020 (fl. 218):

Caro Senhor, Trata o presente processo de Impugnação a Auto de Infração, referente ao IRPF Multiexercício, lavrada pela DRF Manaus. A Impugnação foi julgada pela DRJ em São Paulo considerando o lançamento procedente, folhas 165 a 182. O contribuinte teve o Ar Devolvido, folha 188, mas como protocolou recurso voluntário na data de 30/03, considerasse esta data como a da ciência. O recurso voluntário foi considerado tempestivo e total, folhas 191 a 215. Tal recurso foi informado no SIEF, folhas 216 a 217. Diante do exposto proponho o envio deste ao CARF para análise e julgamento.

Em vista destas considerações, o recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade razão pela qual deve ser conhecido.

No recurso voluntário a Recorrente repisa os mesmos argumentos da impugnação, que foram rechaçados pela autoridade julgadora de primeira, razão pela qual devem ser mantidos pelos seus próprios fundamentos, abaixo reproduzidos (fls. 170/182), com os quais concordo,

motivo pelo qual os utilizo como razões de decidir tendo em vista a disposição contida no artigo 114, § 12, inciso I do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634 de 21 de dezembro de 2023:

(...)

Da Preliminar de nulidade

A defesa suscita a nulidade do lançamento, por falta de fundamentação no auto de infração que justificasse a desqualificação a sociedade em conta de participação (SCP) estabelecida entre o Hospital Santa Júlia e os médicos que lhe prestavam serviços – incluindo a interessada – e para estabelecer uma relação de trabalho entre estes e aquele; bem como pelo fato de os rendimentos omitidos estarem sujeitos à retenção do imposto de renda na fonte, cujo sujeito passivo seria a fonte pagadora, e não a interessada. A tese da defesa, porém, não procede.

Inicialmente, cabe discorrer sobre a nulidade no processo administrativo fiscal, que é tratada nos artigos 59 e 60 do Decreto nº 70.235, de 1972, e alterações posteriores, e que assim dispõem:

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.

§1º. A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§2º. Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Segundo o Decreto nº 70.235, de 1972, só é nulo o auto de infração lavrado por autoridade incompetente, pois por preterição do direito de defesa apenas os despachos e decisões ensejam a nulidade. O artigo 10 do referido decreto estabelece os requisitos que deve conter o auto de infração, obrigatoriamente, como segue:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Quanto aos requisitos supra-mencionados, destaque-se que no caso concreto houve o regular lançamento por meio de auto de infração (fl. 75/93), procedimento administrativo por meio do qual o órgão que administra o tributo qualificou o sujeito passivo, consignou o valor do crédito tributário devido, o prazo para recolhimento ou apresentação de impugnação ao lançamento, bem como a disposição legal infringida, constando identificação e assinatura da autoridade lançadora, seu cargo e matrícula.

Portanto, todos os elementos essenciais do lançamento constam dos autos de infração, dos quais foi regularmente cientificado o sujeito passivo, de modo a lhe permitir conhecer o inteiro teor das infrações que lhe foram imputadas, não havendo neles qualquer vício que pudesse implicar em nulidade.

Se a infração apontada no lançamento encontra-se ou não devidamente fundamentada no auto de infração e tem respaldo nos elementos de prova e na legislação de regência é matéria de mérito a ser enfrentada no julgamento do contencioso, e não causa de nulidade do ato administrativo.

Dos Rendimentos Classificados Indevidamente na DIRPF

No mérito, o contencioso gira em torno da apuração de omissão de rendimentos, correspondente a honorários médicos que teriam sido pagos à interessada pelo Hospital Santa Júlia (CNPJ 04.666.863/0001-53) nos anos-calendário 2008 a 2010, declarados como rendimentos isentos nas Declarações de Ajuste Anual (DAA) dos respectivos exercícios.

Segundo esclarecimentos prestados à fiscalização, a interessada prestava serviços como médica à quase 10 anos para o Hospital Santa Júlia. Acrescentou que, em reunião realizada na data de 01/07/2005 pela direção do hospital e seu corpo jurídico com os médicos que lhe prestavam serviços, o hospital teria comunicado que a partir daquela data iria ser constituída uma sociedade em conta de participação (SCP) com o nome SANTA JÚLIA & MÉDICOS ASSOCIADOS. Como naquela ocasião a maioria dos médicos decidiu aderir ao INSTRUMENTO PARTICULAR DE CONSTITUIÇÃO DE SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO - SCP, a interessada não teria outra escolha, a não ser aceitar as exigências do hospital (fl. 22):

NEYDE MARIA FERREIRA DE BRITO, Médica portadora da RG. 248.152 e CPF. 243.202.504-00, residente e domicilia a Av. Coronel Teixeira, 2691 — Ponta

Negra vem mui respeitosamente apresentar resposta conforme Mandado de Procedimento Fiscal de nº. 0220100.2012.00225, referente à IRPF nos anos de 2008/2009/2010, presto serviços há quase 10 anos ao HOSPITAL SANTA JULIA LTDA, devidamente inscrito no CNPJ. 04.666.863/0001-53, em 01 de julho de 2005, a direção do Hospital juntamente com seu corpo Jurídico se reuniram com todos os médicos prestadores de serviços que a partir daquela data iria se constituído uma SCP com o nome SANTA JÚLIA & MÉDICOS ASSOCIADOS, onde segundo argumentos levantados pela diretoria do Hospital e seus Advogados seria melhor para o desenvolvimento e crescimento do hospital, como na época houve a aceitação de grande parte da maioria de médicos que resolverão aderir a esse INSTRUMENTO PARTICULAR DE CONSTITUIÇÃO DE SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO – SCP, não teve escolha a não ser aceitar as exigências, o contrato foi redigido em 01/07/2005, onde a Participação da sociedade ficou assim:

A partir da celebração do referido contrato, o Hospital Santa Júlia passou a figurar como sócio ostensivo da SCP, enquanto os médicos que antes prestavam serviços ao hospital passaram a ser os sócios participantes, recebendo mensalmente os lucros apurados pela sociedade, conforme consta do documento de constituição da sociedade (fl. 28/30 - destaques do original):

Cláusula Terceira: O patrimônio especial da SCP é de R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais), dividido entre as sócias, na proporção de suas participações, totalmente subscrito e a ser integralizado até o dia 31 de Dezembro de 2005, em moeda corrente do País, pela SÓCIA OSTENSIVA, correspondente a sua participação, e o remanescente deverá ser objeto de subscrição e integralização por parte das SÓCIAS PARTICIPANTES, por intermédio de prestação de serviços de ordem profissional, conforme as especialidades, e com previsão legal no texto dos artigos números 981, 996, 997, 1006 e 1007 do Novo Código Civil, Lei nº 10.406/2002, fica assim distribuído entre as partes:

(...)

Cláusula Oitava: Os resultados auferidos pela **SCP** ora constituída serão apurados através de demonstrativos contábeis e/ou demonstrativos financeiros suplementares e rateados mensalmente, após deliberação do Comitê Gestor, caso o mesmo venha ser objeto de constituição, e na sua ausência pela própria **SÓCIA OSTENSIVA**, face à liberação de recursos dos **CLIENTES** (Convênios ou Particulares).

Parágrafo Primeiro: O resultado líquido apurado ao final do período, em consonância com o previsto na legislação do Imposto de Renda e demais normas da legislação tributária aplicáveis, quanto ao período de apuração mensal ou trimestral, será distribuído entre as sócias na proporção das suas respectivas participações, salvo estipulação em contrário em documento

próprio, firmado entre as partes, no momento de prestação de contas mensal com deliberação e distribuição antecipada, ocasião em que, por consenso unânime e expressa anuência das partes, os resultados auferidos pela SCP poderão ser distribuídos em proporção diversa das participações constantes na integralização e dos Termos de Adesões dos sócios participantes no patrimônio especial, obedecendo ao critério de **desempenho e a produtividade individual dos profissionais** em suas respectivas áreas de atuação.

A autoridade lançadora entendeu que o resultado apurado e distribuído aos sócios participantes mensalmente na forma de lucros seriam, na verdade, rendimentos do trabalho em contraprestação aos serviços médicos por eles prestados ao hospital.

Inicialmente, a defesa alega que a autoridade lançadora não teria fundamentado a “desqualificação da SCP” nem a existência de uma relação empregatícia entre a interessada e o hospital que justificasse considerar os lucros distribuídos como rendimento do trabalho, nestes termos (fl. 109 - destaque do original):

O Agente Fiscal, ao lavrar o presente Auto de Infração, desqualificou a Sociedade em Conta de Participação por entender que inexistiu a distribuição de Lucros e concluiu que (...) os valores recebidos pelo fiscalizado (médico) foram em decorrência dos serviços médicos prestados ao Hospital Santa Júlia, devendo ser classificados como rendimentos tributáveis recebidos de pessoa jurídica.

Todavia, conforme denota-se do Auto de Infração, INEXISTE QUALQUER FUNDAMENTAÇÃO JURÍDICA PARA TAL DESQUALIFICAÇÃO TAMPOUCO PARA FUNDAMENTAR QUE ENTRE A IMPUGNANTE E O HOSPITAL EXISTIA UMA RELAÇÃO DE EMPREGO.

A tese da defesa é improcedente. A conta de participação está regulada nos artigos 991 a 996 do Código Civil. Para a situação a ser aqui enfrentada, inicialmente, será suficiente observar as disposições contidas nos artigos 991 a 993:

Da Sociedade em Conta de Participação

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.

Como se vê, a SCP é uma espécie de sociedade não personificada despida de personalidade jurídica. Em regra, a SCP é constituída por meio de contrato social, o qual não é levado a registro perante a Junta Comercial, tão pouco junto ao Cartório de Registro de Títulos e Documentos, cuja atividade constitutiva do objeto social é exercida única e exclusivamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual e sob a sua exclusiva responsabilidade.

O contrato social que constitui e regula a relação do sócio ostensivo com os sócios participantes, firmado entre os ambos, gera efeitos tão somente entre os sócios, sendo que sua eventual inscrição na Junta Comercial ou no Cartório de Títulos e Documentos não confere personalidade jurídica à sociedade. Daí a natureza secreta do ato constitutivo.

Nesse tipo de sociedade, reconhece-se a existência de duas espécies de sócios: o ostensivo e o participante, também conhecido como sócio oculto ou sócio investidor. Os negócios são realizados apenas em nome do primeiro, que atua como empresário individual ou sociedade empresária, e, sobre o qual recai a responsabilidade ilimitada pelas obrigações assumidas. O sócio oculto ou participante não aparece perante terceiros, respondendo, apenas, perante o sócio ostensivo, conforme previsto em contrato. Concluindo:

a) **Sócio ostensivo:** é o sócio que exerce exclusivamente a atividade que constitui o objeto social, em seu nome e sob sua própria e exclusiva responsabilidade. Todas as obrigações perante terceiros, sejam fornecedores, clientes, empregados e outros, são assumidas apenas pelo sócio ostensivo, e a ele compete responder por elas, praticando todas as operações em nome da SCP, registrando-as contabilmente como se fossem suas, porém identificando-as para fins de partilha dos respectivos resultados e,

b) **Sócio participante:** são todos os outros integrantes do empreendimento que não o sócio ostensivo, não têm participação na gestão dos negócios e se obrigam somente perante este último, sendo vedado sua interferência nas relações com terceiros, atribuição privativa do sócio ostensivo, sob pena de com ele responder solidariamente pelas obrigações assumidas. Sua participação se consubstancia na disponibilização de recursos ao sócio ostensivo, que o aplicará em favor do objeto da conta. É, em regra, um investidor que acredita no projeto do sócio ostensivo e vislumbra obter resultados satisfatórios com sua implementação.

De plano, é possível inferir que a 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. Após ter praticado a atividade objeto, o sócio ostensivo apura e recolhe os tributos incidentes sobre a atividade, quantifica os ganhos ou perdas e, por fim, presta contas aos sócios participantes.

Visto isso, fica evidente que a sociedade em conta de participação é uma forma jurídica aplicável à exploração de negócios e atividades em que faz sentido, ou é economicamente conveniente, que apenas o sócio ostensivo apareça e obrigue-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 às expectativas daqueles.

Então, sendo o sócio ostensivo o único a exercer atividades e a atuar perante terceiros, cabe a ele, unicamente, a responsabilidade pelo registro das operações, apuração dos resultados e recolhimento dos tributos devidos pela sociedade em conta de participação.

No presente caso, o próprio instrumento de constituição da SCP (fl. 27/39) expõe o modus operandi da sociedade, qual 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.

DAS OBRIGAÇÕES

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.

(...)

Cláusula Décima Terceira: A SÓCIA OSTENSIVA obriga-se, ainda, a emitir os documentos fiscais e apresentá-los de imediato aos CONVÊNIOS, evitando qualquer retardamento no recebimento dos serviços médicos, além de ficar obrigada a enviar, às SÓCIAS (OS) PARTICIPANTES, cópias das Notas Fiscais das faturas emitidas.

Por outro lado, **os sócios participantes da SCP atendem os clientes particulares e pacientes de planos de saúde**, em face de contratos celebrados pelo Hospital Santa Júlia Ltda. Além disso, **os sócios participantes também deveriam cumprir**

escalas, plantões e sobreaviso, sob pena de responsabilidade ética, bem como prestar atendimento ambulatorial em consultas pré-agendadas, mantendo assiduidade e pontualidade (fl. 34/35 - g.n.). :

Cláusula Décima Oitava: Declaram as(os) SÓCIAS(OS) PARTICIPANTES, terem pleno conhecimento de todos os detalhes dos Contatos dos CONVÊNIOS e demais documentos correlatos, não podendo, a qualquer tempo, alegar desconhecimento, assumindo desde já a responsabilidade pela execução dos mesmos.

Parágrafo Único: As(os) SÓCIAS(OS) PARTICIPANTES assumem integral responsabilidade pelos atos médicos de seus Sócios executados aos CLIENTES (Convênios ou Particulares) objeto dos contratos citados no caput deste parágrafo, sob pena de responderem eventuais prejuízos decorrentes, inclusive pela participação financeira direta da SÓCIA OSTENSIVA. Ficam sob a responsabilidade da SÓCIA OSTENSIVA, os serviços:

- a) Hotelaria;
- b) Medicamentos;
- c) Alimentação;
- d) Materiais Descartáveis;
- e) Orteses e Prótese.

(...)

Cláusula Vigésima Segunda: Cabe, ainda, as (os) SÓCIAS (OS) PARTICIPANTES:

a) Prestar assistência a todos os pacientes que procure o Hospital, propiciando-lhe atendimento médico de qualidade e humanizado, em regime de internação, independente de leitos (enfermaria ou apartamento) e/ou de especialidade;

b) Prestar assistência de qualidade e humanizada a pacientes em nível ambulatorial, mantendo assiduidade e pontualidade as consultas pré-agendadas, obedecendo ao horário de consultório e procedimentos ambulatoriais;

(...)

g) Contribuir para o aprimoramento e melhoria da qualidade de atendimento do hospital;

h) Fazer seus Sócios cumprirem escalas pré-elaboradas e plantões e/ou sobreaviso, sob pena de responsabilidade ética;

i) Manter o bom relacionamento dos serviços médicos e os demais setores da Instituição;

- j) Obediência ao Código de Ética Médica, ao Regulamento do Corpo Clínico e ao Regimento Interno;
- k) Fazer seus Sócios assistirem os pacientes sob seu cuidado com respeito, consideração, e dentro da melhor técnica, em seu benefício;
- l) Colaborar com seus colegas na assistência aos seus pacientes, quando solicitado;
- m) Deverá também fazer seus Sócios (médicos) restringirem suas práticas à(s) área(s) para a(s) qual(is) é de sua especialidade, exceto em situações de Emergência;
- n) Participar de atos médicos em sua especialidade ou auxiliar colegas, quando necessário;
- o) Cumprir normas de organização, segurança e disciplina da SÓCIA OSTENSIVA;
- p) Elaborar prontuário dos pacientes com registros indispensáveis à elucidação do caso em qualquer momento;

Como os excertos supra evidenciam, o próprio instrumento de constituição da sociedade comprova que o funcionamento da SCP estava em desacordo com a natureza deste tipo de sociedade. Isto porque na sociedade em conta de participação o sócio participante pode fiscalizar a administração dos negócios efetuados, porém, não lhe cabe tomar frente nas relações do sócio ostensivo perante terceiros. Veja-se o exposto na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça que segue (sem grifos no original):

COMERCIAL. SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. RESPONSABILIDADE PARA COM TERCEIROS. SÓCIO OSTENSIVO. Na sociedade em conta de participação o sócio ostensivo é quem se obriga para com terceiros pelos resultados das transações e das obrigações sociais, realizadas ou empreendidas em decorrência da sociedade, **nunca o sócio participante ou oculto que nem é conhecido dos terceiros nem com estes nada trata.** (STJ, RT VOL.: 00797 PG:00212)

Destaca-se, além disso, a forma de apuração dos valores transferidos aos sócios participantes em decorrência dos atendimentos aos pacientes do Hospital Santa Júlia, a saber, o sócio ostensivo pagava diretamente aos sócios participantes valores a título de “lucros”, depois de subtrair a taxa de administração e os tributos devidos sobre receita auferida pelos atendimentos aos seus clientes (convênios ou particulares), de acordo com as respectivas participações ou com a produção/desempenho individualizado de cada sócio participante:

Cláusula Oitava: Os resultados auferidos pela SCP ora constituída serão apurados através de demonstrativos contábeis e/ou demonstrativos financeiros suplementares e rateados mensalmente, após deliberação do Comitê Gestor, caso o mesmo venha ser objeto de constituição, e na sua

ausência pela própria SÓCIA OSTENSIVA, face à liberação de recursos dos CLIENTES (Convênios ou Particulares).

Cláusula (sic) Nona: (...)

(...)

Parágrafo Quarto: O lucro líquido, apurado pela SCP depois de deduzidos todos os tributos, custos e despesas pertinentes direta ou indiretamente aos serviços prestados, será distribuído às sócias nas proporções de suas participações, ou de conformidade com a produção/desempenho individualizado de cada SÓCIA PARTICIPANTE, em conformidade com o estabelecido na Cláusula Oitava, e respectivos parágrafos.

Fica claro das cláusulas acima reproduzidas que **o montante da remuneração do sócio participante dependia, principalmente, de sua atuação no atendimento aos beneficiários dos contratos firmados (convênios) e particulares**, e não do seu investimento na SCP.

Isto é, os sócios ocultos (médicos) participavam exclusivamente das receitas oriundas dos atendimentos médicos que eles próprios efetuavam, ficando excluídos de receitas de outra natureza, como as decorrentes de hotelaria, medicamentos, alimentação, materiais descartáveis, órteses e próteses, que eram receitas exclusivas da sócia ostensiva, conforme estipulado na cláusula nona do instrumento de constituição da SCP (g.n.):

Cláusula Nona: Independentemente dos resultados verificados na SCP objeto do Contrato Social, é receita de exclusividade da SÓCIA OSTENSIVA, todos os valores que compõem as receitas conforme Parágrafo Primeiro desta Cláusula.

Parágrafo Primeiro: É receita de exclusividade da SÓCIA OSTENSIVA:

- a) Hotelaria;
- b) Medicamentos;
- c) Alimentação;
- a) Materiais Descartáveis;
- e) Órtese e Prótese.

Dessa forma, os valores pagos não correspondem a lucros, mas a contraprestação pelos serviços prestados sem vínculo empregatício.

Como demonstrei nos itens anteriores, a sociedade em conta de participação não é dotada de personalidade, assemelhando-se a um mero contrato de investimentos. Em razão disso, ela não tem aptidão para exercer direitos ou assumir obrigações na ordem jurídica. Tanto é assim que, conforme previsão contida no artigo 991 do Código Civil Brasileiro, 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 sócios somente dos resultados correspondentes.

Portanto, quando os sócios participantes da conta de participação denominada SCP Santa Júlia & Médicos Associados prestam serviços atendendo clientes particulares e pacientes de planos de saúde, em razão dos contratos celebrados entre essas pessoas físicas ou as empresas administradoras dos (sic) com o Hospital Santa Júlia Ltda, que é a sócia ostensiva, eles não estão, de modo algum, prestando serviços para a SCP, pois ela não tem personalidade jurídica, mas sim ao sócio ostensivo Hospital Santa Júlia Ltda, que foi quem, sempre em seu próprio nome, isolada e individualmente, assumiu o compromisso contratual de atender aqueles pacientes.

Os sócios participantes, por terem confiado em habilidades empresariais do sócio ostensivo, simplesmente entregam-lhe recursos. Esse último executa a atividade econômica objeto do contratado e presta contas aos investidores. A possibilidade de contribuição dos sócios participantes à sociedade com prestação de serviços é algo completamente contrário à natureza jurídica da conta de participação e jamais poderá ser admitida.

Observa-se, assim, que, muito embora sejam sócios participantes da SCP na qual o Hospital Santa Júlia Ltda é sócia ostensiva, essas pessoas devem ser remuneradas especificamente pelo fato da prestação de serviços médicos, que corresponde a rendimento tributável sujeito à incidência do imposto de renda.

Imaginar que pessoas não integrantes do quadro de sócios ou empregados do Hospital Santa Júlia Ltda, que atendiam clientes particulares e pacientes enviados pelos planos de saúde, poderiam ser tratadas como se fossem sócios participantes da SCP Santa Júlia & Médicos Associados, prestando serviços em nome da sociedade em conta de participação (que sequer é dotada de personalidade), e sendo remunerados diretamente pela distribuição de lucros contrasta severamente com as normas civis e tributárias que regulam essa forma de sociedade.

Por todo o exposto, resta claro que os valores repassados pelo Hospital Santa Júlia Ltda aos sócios participantes da conta de participação Santa Júlia & Médicos Associados não constituem distribuição de lucros e, sim, pagamentos por serviços médicos prestados ao próprio hospital, não havendo motivos que justifiquem a não incidência do imposto de renda sobre esses rendimentos tributáveis.

Da alegação de que o lançamento não se encontra fundamentado

Deve-se observar, aqui, que, ao contrário do que afirma a defesa, a autoridade lançadora não desconsiderou a SCP nem afirmou que existiria um vínculo empregatício entre a interessada e o Hospital Santa Júlia. No lançamento, a autoridade fiscal deve verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido,

identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN).

Ora, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos, tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios (art. 116, inciso II, do CTN).

No caso concreto, constatado nestes autos que os valores pagos à interessada pela SCP Santa Júlia & Médicos Associados a título de distribuição de lucros era, de fato, remuneração pelos serviços médicos prestados ao Hospital Santa Júlia, configurada está a ocorrência do fato gerador do imposto de renda, isto é, a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, como produto do trabalho (art. 43, inciso I, do CTN), sendo irrelevante a existência ou não de vínculo empregatício.

E, ante a constatação da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, a autoridade fiscal estava obrigada a efetuar o lançamento de ofício para constituição do crédito tributário relativo ao imposto devido que deixou de ser declarado e recolhido pela interessada, com os acréscimos legais cabíveis, dado o caráter vinculado do lançamento (art. 142, parágrafo único, do CTN). A verdade material deve prevalecer sobre a formal.

Ao contrário do que entende a defesa, o lançamento está solidamente fundamentado nos elementos de prova e na legislação de regência.

Da alegação de responsabilidade tributária da fonte pagadora

A defesa sustenta que a responsabilidade tributária pelo recolhimento do imposto devido seria da fonte pagadora (o Hospital Santa Júlia), e não da beneficiária do rendimento (a interessada), tendo em vista que os rendimentos tributáveis pagos por pessoa jurídica à pessoa física estão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte (IRRF), citando as disposições do artigo 717 do RIR/1999, c/c os artigos 121, parágrafo único, inciso II, e 128 e 45, parágrafo único do CTN.

A razão não assiste à defesa. Sobre o imposto incidente sobre a renda das pessoas físicas, assim dispõe o Código Tributário Nacional (CTN), instituído pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

Da leitura do art. 43, depreende-se que a incidência do imposto de renda abrange todo e qualquer rendimento que implique em acréscimo do patrimônio do contribuinte, e somente é afastada na hipótese de os rendimentos serem isentos ou não tributáveis, por expressa disposição legal.

Como regra geral, os rendimentos das pessoas físicas estão sujeitos à declaração de ajuste anual, como o determinam os seguintes artigos da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990 (o destaque não consta do original):

Art. 9º As pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de rendimentos, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou a restituir.

Parágrafo único. (...)

Art. 10. A base de cálculo do imposto, na declaração anual, será a diferença entre as somas dos seguintes valores:

I - de todos os rendimentos percebidos pelo contribuinte durante o ano-base, exceto os isentos, os não tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte; e

II - das deduções de que trata o art. 8º;

Conforme o art. 10 acima transcrito deixa claro, a base de cálculo do imposto na declaração anual abrange todos os rendimentos recebidos pelo contribuinte durante o ano-base, exceto os isentos, os não tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte. O art. 8º, inciso I, da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, apresenta disposição semelhante, apenas trocando no texto a expressão ano-base por “ano-calendário”.

O imposto devido na declaração de ajuste anual é calculado mediante utilização de tabela progressiva prevista na legislação do imposto em função do valor da base de cálculo apurada após as deduções permitidas na legislação.

Do valor do imposto assim calculado, os contribuintes podem deduzir o imposto retido na fonte ou o pago, inclusive a título de recolhimento complementar, correspondente aos rendimentos incluídos na base de cálculo, constituindo tal diferença, se positiva, o saldo de imposto a pagar no ajuste anual. O procedimento está previsto nos art. 11 e 12, inciso V, da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, que dispõe (g.n.):

Art. 11. O imposto de renda devido na declaração será calculado mediante utilização da seguinte tabela: (...) Art. 12. Do imposto apurado na forma do artigo anterior, poderão ser deduzidos: (...)

V - o imposto retido na fonte ou o pago, inclusive a título de recolhimento complementar, correspondente aos rendimentos incluídos na base de cálculo;

Como se vê, o imposto de renda retido pela fonte pagadora se constitui apenas em antecipação do imposto devido pelo contribuinte no ajuste anual, a ser calculado por ocasião da entrega da declaração do imposto de renda após o término do ano-calendário.

O fato de a fonte pagadora não recolher o imposto de renda na fonte sobre os valores pagos não exime o beneficiário de declarar e oferecer tais rendimentos à tributação na declaração de ajuste anual, apurando o imposto devido e o eventual saldo de imposto a pagar.

Quando a legislação tributária impõe à fonte pagadora a obrigação de reter o imposto, não modifica o sujeito passivo da obrigação tributária apurada na declaração de ajuste anual, que continua sendo a pessoa que adquiriu a disponibilidade jurídica ou econômica da renda ou dos proventos tributáveis (CTN, art. 45 e 121, parágrafo único, inciso I).

São obrigações tributárias distintas, que não se confundem. Uma se refere ao dever da fonte pagadora de apurar, reter e recolher o imposto de renda na fonte sobre rendimentos pagos à pessoa física, nos termos do art. 733 do RIR/1999, cuja base legal é o art. 65, parágrafo 8º da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. A outra diz respeito à obrigação do contribuinte de declarar os rendimentos tributáveis recebidos e apurar o imposto devido no ajuste anual e o saldo de imposto a pagar.

Conclui-se, assim, de forma inequívoca, que a responsabilidade tributária da fonte pagadora quanto à retenção na fonte e ao recolhimento do imposto, na condição de sujeito passivo responsável, não exclui a responsabilidade do beneficiário do rendimento, na condição de contribuinte, em oferecê-lo à tributação. A matéria foi objeto de apreciação no Parecer Normativo Cosit nº 1, de 24 de setembro de 2002, Publicado no DOU de 25/09/2002, seção 1, página 24, e que assim dispõe:

Responsabilidade tributária na hipótese de não-retenção do imposto

12. Como o dever do contribuinte de oferecer os rendimentos à tributação surge tão-somente na declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, ao se atribuir à fonte pagadora a responsabilidade tributária por imposto não retido, é importante que se fixe o momento em que foi verificada a falta de retenção do imposto: se antes ou após os prazos fixados, referidos acima.

13. Assim, se o fisco constatar, antes do prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, antes da data prevista para o encerramento do período de apuração em que o

rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, que a fonte pagadora não procedeu à retenção do imposto de renda na fonte, o imposto deve ser dela exigido, pois não terá surgido ainda para o contribuinte o dever de oferecer tais rendimentos à tributação. Nesse sentido, dispõe o art. 722 do RIR/1999, *verbis*:

Art. 722. A fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do imposto, ainda que não o tenha retido (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 103).

13.1. Nesse caso, a fonte pagadora deve arcar com o ônus do imposto, reajustando a base de cálculo, conforme determina o art. 725 do RIR/1999, a seguir transcrito.

“Art. 725. Quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o imposto, ressalvadas as hipóteses a que se referem os arts. 677 e 703, parágrafo único (Lei nº 4.154, de 1962, art. 5º. e Lei nº 8.981, de 1995, art. 63, § 2º).”

14. Por outro lado, se somente após a data prevista para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, após a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, for constatado que não houve retenção do imposto, o destinatário da exigência passa a ser o contribuinte. Com efeito, se a lei exige que o contribuinte submeta os rendimentos à tributação, apure o imposto efetivo, considerando todos os rendimentos, a partir das datas referidas não se pode mais exigir da fonte pagadora o imposto.

A tese da defesa, pois, não procede, pelo que deve ser rejeitada.

Da alegação de erro escusável

Requer a defesa que seja afastada a multa de ofício. Alega que a interessada agiu de boa-fé e que teria sido induzida a erro pelas informações prestadas pela fonte pagadora, não devendo ser penalizada com a aplicação da multa de ofício decorrente da ausência de recolhimento do imposto de renda.

Anualmente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, no uso da competência que lhe é outorgada pelo artigo 16 da Lei nº 9.779, de 1999, edita instruções normativas dispondo sobre a apresentação da declaração de ajuste anual, estabelecendo forma, prazo e condições para o cumprimento da obrigação e o respectivo responsável que, salvo as exceções legalmente previstas, é o próprio sujeito passivo da obrigação principal.

Toda legislação tributária é amplamente divulgada, com publicação no Diário Oficial da União, podendo ser encontrada, inclusive com orientações, no endereço eletrônico da Receita Federal (www.receita.fazenda.gov.br).

De nada vale o interessado alegar que agiu de boa-fé, ignorando que estava omitindo rendimentos. Tais alegações não têm o condão de afastar a responsabilidade do contribuinte. Vale lembrar, por oportuno, que ninguém pode alegar o desconhecimento da lei e escusar-se de cumpri-la (art. 3º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, Decreto-lei nº 4.657, de 04/09/1942).

Da mesma forma, não pode o contribuinte transferir a outra pessoa a responsabilidade que lhe é atribuída no caso de declaração inexata, motivada por omissão de rendimentos recebidos por pessoa jurídica. Até porque, nos termos do art. 136 do CTN, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Destaco que não se tratam estes autos de algum erro de informação constante de informe de rendimentos fornecido pela fonte pagadora, mas da constituição de uma sociedade cujo único propósito era o de que a fonte pagadora e os beneficiários deixassem de recolher os impostos e contribuições devidos sobre os rendimentos do trabalho, indevidamente, mediante a declaração inverídica de que tais valores seriam lucros. Os fatos labutam contra a tese de boa fé dos envolvidos.

A fixação do montante dos tributos e das penalidades aplicáveis é atribuição do legislador. Uma vez positivada a norma é dever da autoridade administrativa aplicá-la. A multa prevista nos casos de lançamento de ofício está prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que dispõe:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei no 11.488, de 15 de junho de 2007)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou

Como se percebe, nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75% estabelecida no inciso I do artigo acima transcrito, e tem como suporte fático a revisão de lançamento pela autoridade administrativa competente que implique imposto ou diferença de imposto a pagar. Excepciona a regra apenas a

comprovação do intuito fraudulento, a qual acarreta a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º, não configurada no presente processo.

Assim, estando a hipótese fática prevista na legislação de regência e tendo sido apurados todos os pressupostos para sua aplicação, encontra-se plenamente justificada a aplicação da multa de ofício correspondente a 75% do imposto de que deixou de ser recolhido.

As disposições do art. 112, incisos II e IV, do CTN, invocadas pela defesa, aplicam-se somente aos casos em que há dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos, ou à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação, o que de forma alguma ocorre no presente caso.

(...)

Da reprodução acima, extraem-se, em apertada síntese, as seguintes conclusões:

Da Preliminar de Nulidade

- A infração apontada no lançamento encontra-se devidamente fundamentada e motivada no auto de infração e tem respaldo nos elementos de prova e na legislação de regência, permitindo que a Recorrente exerça o seu pleno direito de defesa, de modo não pode ser acolhida a nulidade do ato administrativo suscitada.

Dos Rendimentos Classificados Indevidamente na DIRPF

- De acordo com esclarecimentos prestados pela contribuinte, a interessada prestava serviços como médica a quase 10 anos para o Hospital Santa Júlia. Em reunião realizada na data de 01/07/2005 pela direção do hospital e seu corpo jurídico com os médicos que lhe prestavam serviços, o hospital teria comunicado que a partir daquela data iria ser constituída uma sociedade em conta de participação (SCP) com o nome SANTA JÚLIA & MÉDICOS ASSOCIADOS. Como naquela ocasião a maioria dos médicos decidiu aderir ao INSTRUMENTO PARTICULAR DE CONSTITUIÇÃO DE SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO - SCP, a interessada não teria outra escolha, a não ser aceitar as exigências do hospital (fl. 22).
- A partir da celebração do referido contrato, o Hospital Santa Júlia passou a figurar como sócio ostensivo da SCP, enquanto os médicos que antes prestavam serviços ao hospital passaram a ser os sócios participantes, recebendo mensalmente os lucros apurados pela sociedade, conforme consta do documento de constituição da sociedade (fl. 28/30).
- A autoridade lançadora entendeu que o resultado apurado e distribuído aos sócios participantes mensalmente na forma de lucros seriam, na verdade,

rendimentos do trabalho em contraprestação aos serviços médicos por eles prestados ao hospital.

- Não procede a tese da defesa de que a autoridade lançadora não teria fundamentado a “desqualificação da SCP” nem a existência de uma relação empregatícia entre a interessada e o hospital que justificasse considerar os lucros distribuídos como rendimento do trabalho. A conta de participação está regulada nos artigos 991 a 996 do Código Civil.
- A SCP é uma espécie de sociedade não personificada despida de personalidade jurídica. Em regra, a SCP é constituída por meio de contrato social, o qual não é levado a registro perante a Junta Comercial, tão pouco junto ao Cartório de Registro de Títulos e Documentos, cuja atividade constitutiva do objeto social é exercida única e exclusivamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual e sob a sua exclusiva responsabilidade.
- O contrato social que constitui e regula a relação do sócio ostensivo com os sócios participantes, firmado entre os ambos, gera efeitos tão somente entre os sócios, sendo que sua eventual inscrição na Junta Comercial ou no Cartório de Títulos e Documentos não confere personalidade jurídica à sociedade. Daí a natureza secreta do ato constitutivo.
- A 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. Após ter praticado a atividade objeto, o sócio ostensivo apura e recolhe os tributos incidentes sobre a atividade, quantifica os ganhos ou perdas e, por fim, presta contas aos sócios participantes.
- Fica evidente que a sociedade em conta de participação é uma forma jurídica aplicável à exploração de negócios e atividades em que faz sentido, ou é economicamente conveniente, que apenas o sócio ostensivo apareça e obrigue-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 às expectativas daqueles.
- O sócio ostensivo o único a exercer atividades e a atuar perante terceiros, cabe a ele, unicamente, a responsabilidade pelo registro das operações, apuração dos resultados e recolhimento dos tributos devidos pela sociedade em conta de participação.
- No presente caso, o próprio instrumento de constituição da SCP (fl. 27/39) expõe o *modus operandi* da sociedade, qual 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.

- Os sócios participantes da SCP atendem os clientes particulares e pacientes de planos de saúde, em face de contratos celebrados pelo Hospital Santa Júlia Ltda. Além disso, os sócios participantes também deveriam cumprir escalas, plantões e sobreaviso, sob pena de responsabilidade ética, bem como prestar atendimento ambulatorial em consultas pré-agendadas, mantendo assiduidade e pontualidade (fl. 34/35).
- O próprio instrumento de constituição da sociedade comprova que o funcionamento da SCP estava em desacordo com a natureza deste tipo de sociedade. Isto porque na sociedade em conta de participação o sócio participante pode fiscalizar a administração dos negócios efetuados, porém, não lhe cabe tomar frente nas relações do sócio ostensivo perante terceiros.
- Além disso, a forma de apuração dos valores transferidos aos sócios participantes em decorrência dos atendimentos aos pacientes do Hospital Santa Júlia, a saber, o sócio ostensivo pagava diretamente aos sócios participantes valores a título de “lucros”, depois de subtrair a taxa de administração e os tributos devidos sobre receita auferida pelos atendimentos aos seus clientes (convênios ou particulares), de acordo com as respectivas participações ou com a produção/desempenho individualizado de cada sócio participante.
- O montante da remuneração do sócio participante dependia, principalmente, de sua atuação no atendimento aos beneficiários dos contratos firmados (convênios) e particulares, e não do seu investimento na SCP. Isto é, os sócios ocultos (médicos) participavam exclusivamente das receitas oriundas dos atendimentos médicos que eles próprios efetuavam, ficando excluídos de receitas de outra natureza, como as decorrentes de hotelaria, medicamentos, alimentação, materiais descartáveis, órteses e próteses, que eram receitas exclusivas da sócia ostensiva, conforme estipulado na cláusula nona do instrumento de constituição da SCP. Dessa forma, os valores pagos não correspondem a lucros, mas a contraprestação pelos serviços prestados sem vínculo empregatício.
- Resta claro que os valores repassados pelo Hospital Santa Júlia Ltda aos sócios participantes da conta de participação Santa Júlia & Médicos Associados não constituem distribuição de lucros e, sim, pagamentos por serviços médicos prestados ao próprio hospital, não havendo motivos que justifiquem a não incidência do imposto de renda sobre esses rendimentos tributáveis.

Da alegação de que o lançamento não se encontra fundamentado

- A autoridade lançadora não desconsiderou a SCP nem afirmou que existiria um vínculo empregatício entre a interessada e o Hospital Santa Júlia. No lançamento, a autoridade fiscal deve verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN).
- Constatado que os valores pagos à interessada pela SCP Santa Júlia & Médicos Associados a título de distribuição de lucros era, de fato, remuneração pelos serviços médicos prestados ao Hospital Santa Júlia, configurada está a ocorrência do fato gerador do imposto de renda, isto é, a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, como produto do trabalho (artigo 43, inciso I, do CTN), sendo irrelevante a existência ou não de vínculo empregatício.
- Ante a constatação da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, a autoridade fiscal estava obrigada a efetuar o lançamento de ofício para constituição do crédito tributário relativo ao imposto devido que deixou de ser declarado e recolhido pela interessada, com os acréscimos legais cabíveis, dado o caráter vinculado do lançamento (artigo 142, parágrafo único, do CTN). A verdade material deve prevalecer sobre a formal. Ao contrário do que entende a defesa, o lançamento está solidamente fundamentado nos elementos de prova e na legislação de regência.

Da alegação de responsabilidade tributária da fonte pagadora

- Quando a legislação tributária impõe à fonte pagadora a obrigação de reter o imposto, não modifica o sujeito passivo da obrigação tributária apurada na declaração de ajuste anual, que continua sendo a pessoa que adquiriu a disponibilidade jurídica ou econômica da renda ou dos proventos tributáveis (CTN, artigo 45 e 121, parágrafo único, inciso I).
- A tese da defesa não se sustenta uma vez que a responsabilidade tributária da fonte pagadora quanto à retenção na fonte e ao recolhimento do imposto, na condição de sujeito passivo responsável, não exclui a responsabilidade do beneficiário do rendimento, na condição de contribuinte, em oferecê-lo à tributação. A matéria foi objeto de apreciação no Parecer Normativo Cosit nº 1 de 24 de setembro de 2002, publicado no DOU de 25/09/2002.

Em complemento, pela pertinência, convém trazer à colação o teor da Súmula CARF

nº 12:

Súmula CARF nº 12

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em 2006

Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual, é legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário, ainda que a fonte pagadora não tenha procedido à respectiva retenção. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Da alegação de erro escusável

- Nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75% estabelecida no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430 de 1996, e tem como suporte fático a revisão de lançamento pela autoridade administrativa competente que implique imposto ou diferença de imposto a pagar. Excepciona a regra apenas a comprovação do intuito fraudulento, a qual acarreta a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º, não configurada no presente processo.
- Assim, estando a hipótese fática prevista na legislação de regência e tendo sido apurados todos os pressupostos para sua aplicação, encontra-se plenamente justificada a aplicação da multa de ofício correspondente a 75% do imposto de que deixou de ser recolhido.
- As disposições do artigo 112, incisos II e IV do CTN, invocadas pela defesa, aplicam-se somente aos casos em que há dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos, ou à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação, o que de forma alguma ocorre no presente caso.

Por fim, quanto aos pedidos da Recorrente:

Da suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

A interessada requer seja reconhecida a suspensão de exigibilidade do crédito tributário.

A tempestiva interposição de impugnação ao lançamento tributário, gera efeitos de suspender a exigibilidade do crédito tributário e postergar, conseqüentemente, o vencimento da obrigação para o término do prazo fixado para o cumprimento da decisão definitiva no âmbito administrativo.

Neste sentido, as reclamações e recursos apresentados nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo suspendem a exigibilidade do crédito tributário em litígio, consoante disposto no artigo 151, inciso III do CTN combinado com o artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972.

Do pedido de ciência do patrono.

Quanto à demanda acerca da ciência do patrono do contribuinte, os incisos I, II e III do artigo 23 do Decreto nº 70.235 de 1972 disciplinam integralmente a matéria, configurando as modalidades de intimação, atribuindo ao fisco a discricionariedade de escolher qualquer uma delas. Nesse sentido, o § 3º estipula que os meios de intimação previstos nos incisos do caput do artigo 23 não estão sujeitos a ordem de preferência.

De tais regras, conclui-se pela inexistência de intimação postal na figura do procurador do sujeito passivo. Assim, a intimação via postal, no endereço de seu advogado, não acarretaria qualquer efeito jurídico de intimação, pois estaria em desconformidade com o artigo 23, inciso II e §§ 3º e 4º, do Decreto nº 70.235 de 1972. Ademais a matéria já se encontra sumulada no âmbito do CARF, sendo, portanto, de observância obrigatória por parte deste colegiado, nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 110

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, vota-se em rejeitar as preliminares e no mérito em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Débora Fófano dos Santos