



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**



<b>PROCESSO</b>	<b>11065.724044/2014-02</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2101-003.380 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	13 de outubro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	FERNANDO NORA CALCAGNOTTO
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

Exercício: 2010, 2011, 2012, 2013

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS. RECLASSIFICAÇÃO DE RENDIMENTOS. NATUREZA TRIBUTÁVEL COMPROVADA. POSSIBILIDADE.

Restando comprovado que os valores pagos sob a forma de distribuição de lucros pela participação nos quadros de pessoa jurídica, constituíram-se na verdade em remuneração por serviços médicos prestados, cuja natureza é tributável, correta é a reclassificação desses rendimentos promovida pela fiscalização, dada sua natureza tributável.

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.

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO - SCP. NATUREZA JURÍDICA DOS VALORES PAGOS AOS SÓCIOS. RECLASSIFICAÇÃO DOS VALORES PAGOS.

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.

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.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

*Assinado Digitalmente*

**Ana Carolina da Silva Barbosa** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Mário Hermes Soares Campos** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Heitor de Souza Lima Junior, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Cleber Ferreira Nunes Leite, Silvio Lucio de Oliveira Junior, Ana Carolina da Silva Barbosa, Mario Hermes Soares Campos (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 556/584) interposto por FERNANDO NORA CALCAGNOTTO em face do Acórdão nº. 12-83.501 (e-fls. 534/555), que julgou a Impugnação improcedente.

O Auto de Infração foi lavrado para lançamento de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física em razão da classificação indevida de rendimentos na declaração – rendimentos tributáveis recebidos de pessoa jurídica em contraprestação do trabalho sem vínculo empregatício classificados indevidamente como rendimentos isentos e não tributáveis (lucros e dividendos) nos valores de R\$ 102.949,52, R\$ 176.071,47, R\$ 191.434,42 e R\$ 158.811,74 nos anos-calendários de 2009, 2010, 2011 e 2012, respectivamente. Os valores teriam sido recebidos da empresa AMEHGRA SAÚDE SOCIEDADE SIMPLES LTDA, CNPJ nº 08.171.986/0001-74.

O Relatório fiscal detalha a situação verificada, mas envolve a Sociedade em Conta de Participação (SCP), cujo quadro societário “inicial” era composto pela AMEHGRA (sócios

capitalistas), a saber: Dr. Alessandro Delgado Louzada (CPF nº xxx); Dr. Geraldo Arthur Bischoff (CPF nº xxx); e, Dr. Salvador Gullo Neto (CPF nº xxx). De acordo com o entendimento da fiscalização, a SCP teria sido criada com o objetivo dissimular a verdadeira natureza dos honorários profissionais pagos e, por conseguinte, lesar o fisco, dando tratamento de lucros distribuídos à remuneração do trabalho dos profissionais. Em razão da ação fiscal foram lavrados autos de infração contra a empresa e contra vários profissionais que teriam recebido valores da empresa.

Cientificado em 01/12/2014 do Auto de Infração e relatório (cópia do A.R. – e-fl. 319), apresentou o interessado, em 19/12/2014 (e-fl. 322), a impugnação de e-fl. 322/349, juntamente com os documentos de e-fl. 350/527, alegando o seguinte, de acordo com a síntese feita pela decisão de piso:

- Em 2005 o Estado (Ministério da Saúde) adotou uma política de descentralização da saúde no Brasil, com a intenção de proporcionar o atendimento universal, de forma qualificada e com ampla distribuição de responsabilidades e metas entre os agentes, em especial os Entes Federados (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) e os nosocômios;
- Nesse quadro, fora introduzido pelo Ministério da Saúde o Sistema de Contratualização, com metas e ações de avaliação, para financiar a área hospitalar prestadora de serviços para o Sistema Único de Saúde – SUS;
- Uma das alterações promovida na época fora justamente a de alterar a forma de pagamento aos médicos, no caso de os hospitais ingressarem no Sistema de Contratualização. No sistema de contratualização da área hospitalar, o gestor contrata serviços do Sistema Único de Saúde e deposita na conta do hospital o montante total da assistência prestada, no qual se inclui, além da parcela remuneratória ao hospital, também a parcela relativa à remuneração dos médicos, odontólogos e demais profissionais da saúde;
- Assim, Associação Beneficente de Canoas, Hospital Nossa Senhora das Graças, que é o principal cliente da AMEHGRA SAÚDE SOCIEDADE SIMPLES LTDA aderiu a contratualização em 2005, tendo sua homologação reconhecida pela Portaria nº 3.123, de 07 de dezembro de 2006;
- Isso colocou os hospitais e os profissionais de saúde diante de um novo paradigma, pois, antes da contratualização, o SUS pagava diretamente os médicos e odontólogos, depois desta, passou aos hospitais tal responsabilidade;
- Contudo, os hospitais, já afundados em dívidas, não concordavam, e não aceitam contratar diretamente os médicos, pois não queriam correr mais riscos de ordem trabalhista;
- Assim, os médicos e odontólogos que compõem a Associação Médica Hospital Nossa Senhora das Graças procuraram um especialista para apontar, diante desse diagnóstico, qual o caminho jurídico a ser trilhado. O renomado profissional apresentou como solução plausível a criação de uma Sociedade

em Conta de Participação – SCP junto à AMEHGRA SAÚDE SOCIEDADE SIMPLES LTDA;

- É imperioso marcar que esses fatos todos demonstram, sem o menor subterfúgio, que o ora impugnante, assim como seus pares, estavam cobertos de boa-fé ao constituírem a referida SCP;
- A insubsistência e improcedência da ação fiscal decorre do fato de ter a mesma ignorado a expressa dicção da Lei nº 11.196/2005 – Lei do Bem – que teve editado o art. 129 no intuito de coibir as frequentes tentativas da autoridade fiscal de tributar serviços individuais personalíssimos na pessoa física, mesmo quando prestados por meio de pessoa jurídica;
- A própria Receita Federal já deu aplicação a tal dispositivo em Soluções de Consulta, como as de nº 191/2010 e 86/2008;
- Ademais, como salientado pelo art. 170 da Constituição Federal, o princípio da livre iniciativa sempre permitiu ao contratante optar pela forma de prestação de serviços que fosse mais conveniente à sua empresa, isto é, aquela prestada por intermédio de um contrato de trabalho, na forma dos artigos 2º e 3º da Consolidação das Leis do Trabalho, ou aquela prestada por intermédio de um contrato de natureza civil, como disciplinado pelo artigo 129 da Lei nº 11.196/2005. Se assim o é, o legislador nunca obrigou o jurisdicionado à adoção deste ou daquele modelo;
- A intenção do contribuinte, ora impugnante, foi a de conjuntamente com seus pares médicos e dentistas constituírem uma sociedade (pessoa jurídica) para prestar serviços diante dos novos regramentos impostos pelo Ministério da Saúde – SUS. Em outras palavras, a intenção dos profissionais de saúde foi a de constituir uma pessoa jurídica que pudesse ser contratada pelos hospitais e, assim, prestarem seus serviços através desta, face a imposição feita pelos nosocômios que, diante da extinção da contratação direta via SUS, passaram a adotar como norma procedural a contratação de sociedades médicas (pessoas jurídicas);
- A constituição de sociedade de prestação de serviços médicos nunca foi obstada pelo ordenamento jurídico e, desde 2005, por força da Lei nº 11.196/2005, restara expressamente estabelecido que a prestação de serviços de profissão intelectual através de pessoa jurídica “se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas” (art. 129);
- Embora a intenção do contribuinte não fosse a de fazer um planejamento tributário, mesmo assim, a adoção de uma pessoa jurídica acarreta benefício fiscal legalmente estabelecido e, por liberdade, garantido pela Constituição Federal, que é inerente ao Estado Democrático de Direito e do qual decorre o princípio da liberdade de contratar e da autonomia privada;
- O Fisco não está legitimado para aplicar ao caso dos autos, como o fez, a teoria da interpretação econômica do direito tributário. Segundo essa

corrente doutrinária da interpretação econômica, o direito tributário deve levar em consideração o resultado econômico gerado por determinado negócio jurídico em detrimento da estrutura jurídica adotada para tal;

- Nesse sentido, a interpretação econômica do direito tributário propõe que a forma jurídica adotada pelo contribuinte seja desprezada, para efeitos tributários, considerando-se apenas a realidade econômica causadora do ato jurídico sujeito à tributação. Essa teoria, portanto, defende que a lei tributária deve ser interpretada funcionalmente, analisando-se a consistência econômica do fato gerador da obrigação tributária, porquanto a natureza da norma tributária seria irrefutavelmente de conteúdo econômico;
- Evidentemente, o uso da teoria da interpretação econômica do direito tributário não é compatível com o ordenamento jurídico brasileiro;
- Como se vê, não só o contribuinte estava legitimado a constituir sociedade para prestar serviços médicos como, por outra vertente, o Fisco não está legitimado a desconsiderar esta sociedade, sem que com isso reste violado o princípio da legalidade, bem como, caracterizada ação fiscal flagrantemente constitucional;
- Não houve por parte do impugnante qualquer declaração simulada. Agiu em respeito à legislação e aos contratos sociais, sendo sua conduta lícita;
- Primeiramente, não se pode deixar de notar que segundo o 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”;
- No caso presente, a sociedade está provada não só pelo contrato social, mas pelas próprias palavras da autoridade autuante: “A AMEHGRA é uma sociedade simples organizada por contas de responsabilidade limitada. Noutras palavras, é uma sociedade limitada ao capital social. Desde sua constituição, o objeto da sociedade é a “prestação de serviços na área da saúde, tratamento de pacientes, conveniados ou não, podendo associar-se, parcerizar-se com outros médicos ou clínicas para o bem estar pleno dos pacientes e clientes.” De janeiro/2009 a dezembro/2012, apresentou-se como sócia ostensiva de uma Sociedade em Conta de Participação (SCP) na qual os médicos e demais profissionais da área da saúde integrante do corpo funcional, dentre eles o sujeito passivo, figuraram como sócios capitalistas/participantes”;
- Aliás, a própria ação fiscal atesta que a sociedade referida agiu em sintonia com o contratualmente estabelecido;
- É salutar marcar, então, que alguns fatos são incontrovertíveis na ação fiscal:
- A sócia ostensiva AMEHGRA agia “em sintonia com os objetivos sociais”;
- A sócia ostensiva AMEHGRA tinha reconhecida “claramente a atuação empresarial”;

- A atuação se dava através de “contratos entabulados pela AMEHGRA e os tomadores dos serviços por ela prestados”;
- A sócia ostensiva AMEHGRA praticava “atividades inerentes à prestação de serviços na área da saúde, tais como emissão de faturas, cobrança, recebimento de pagamentos, orientação do corpo funcional”; e
- A sócia ostensiva AMEHGRA tinha a “responsabilidade sobre os encargos tributários, sociais e previdenciários incidentes sobre as receitas auferidas”;
- Aliás, sobre este último aspecto, a receita gerada pela ‘atuação empresarial’ e ‘em sintonia com os objetivos sociais’ conforme ‘contratos entabulados pela AMEHGRA e os tomadores dos serviços por ela prestados’ foram submetidas à tributação pela pessoa jurídica, sendo que somente o valor líquido era distribuído a título de “Lucros distribuídos”. Como se vê, todos os serviços prestados já foram previamente tributados pela pessoa jurídica formal e legalmente constituída;
- De acordo com os art. 148 e 149, do Decreto nº 3.000/99, as Sociedades em Conta de Participação são equiparadas às pessoas jurídicas, para os efeitos do Imposto de Renda, sendo que na apuração dos resultados, assim como na tributação dos lucros apurados e dos distribuídos, serão observadas as normas atinentes às pessoas jurídicas em geral;
- As SCP podem tributar o lucro mediante a opção pelo lucro real (trimestral ou estimado) ou lucro presumido trimestral, conforme aduz a IN SRF 31/2001. Dessa forma, desde 01.01.2001, as SCP podem optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido, como de fato ocorreu com a SCP da qual o ora impugnante é sócio;
- É, portanto, evidente que não foi a AMEHGRA que “valeu-se de profissionais da área (médicos/dentistas, etc) para prestar serviços, remunerando-se pelos trabalhos desenvolvidos”, como quer fazer crer o Auto de Infração. Em verdade, foram os profissionais de saúde que, valendo-se de forma contratual lícita e expressamente prevista em lei, se valeram de sociedade regular e formalmente constituída para prestarem serviços, como lhes faculta a legislação;
- Portanto, a criação de sociedade (pessoa jurídica) para a prestação de serviços médicos é totalmente lícita e, como tal, deve ser juridicamente considerada, em especial no tocante à tributação;
- Outrossim, quanto às demais razões aventadas para desconsideração da sociedade em conta de participação, verifica-se que são de todo improcedentes;
- O primeiro elemento elencado pela Autoridade Autuante para descharacterizar a Sociedade em Conta de Participação havida entre o impugnante e os demais médicos e dentistas, em conjunto com a sócia ostensiva AMEHGRA, é o de

que teria esta se valido de profissionais da área (médicos/dentistas, etc) para prestar serviços, remunerando-os pelos trabalhos desenvolvidos;

- Como já demonstrado, houve justamente o contrário, foram os médicos e dentistas que constituíram uma sociedade com o fito de prestarem seus serviços, sendo isso perfeitamente lícito, pois, expressamente previsto pela legislação, em especial a tributária (art. 129 da Lei nº 11.196/2005);
- Outro ponto aventado seria o de que a Sociedade em conta de Participação constituída tem um tipo social aberto, que permite o ingresso de sócios participantes através de termos de adesão;
- Contudo, a Cláusula Vigésima Quinta do Instrumento Particular de Constituição de Sociedade em Conta de Participação – SCP (doc. 07) não ofende qualquer preceito legal, pois, “A constituição da sociedade em conta de participação independe de qualquer formalidade” (art. 992, Código Civil), até porque, “O contrato social produz efeito somente entre os sócios” (art. 993, Código Civil) e os contratos por adesão são expressamente admitidos pela legislação (art. 423, Código Civil);
- Diz a peça fiscal, ainda, que “O fato de cada médico trabalhar e pagar apenas uma taxa de inscrição para poder prestar serviços à AMEHGRA demonstra que inexistia *affectio societatis* entre eles quando da celebração do contrato da conta de participação”;
- *Affectio societatis* consiste na intenção dos sócios de constituir uma sociedade. É a declaração de vontade expressa e manifestada livremente pelo(s) sócio(s) de desejar(em), estar(em) e permanecer(em) juntos na sociedade. A *affectio societatis* pode ser encontrada como *animus contrahendi societatis*, ou seja, a disposição de uma pessoa (física ou jurídica) de participar de uma sociedade, a qual deverá contribuir na realização do objeto da sociedade, some-se a isso a busca pelo lucro;
- No caso das sociedades em conta de participação, predomina o entendimento de que necessária a *affectio societatis* por força do disposto no art. 995 do Código Civil, que estabelece que “Salvo disposição em contrário, o sócio ostensivo não pode admitir novo sócio sem o consentimento expresso dos demais”;
- Em que pese o referido preceito prever a possibilidade de “disposição em contrário” o fato é que, no caso dos autos o próprio Fisco transcreveu no auto de infração a “Cláusula Vigésima Quarta” do contrato, sendo que em sua alínea “d” consta expressamente que “são condições indispensáveis dos sócios para ingresso e permanência na presente Sociedade em Conta de Participação (...) não ser vetado por qualquer dos membros da sociedade”;
- Portanto, verifica-se não só pelo fato de a SCP ter sido constituída por grupo de médicos para prestar serviços ao Hospital Nossa Senhora das Graças de

Canoas – RS, dentre outras entidades, mas também porque expressamente previsto no contrato, que existente a *affectio societatis*;

- Argumenta, igualmente, a peça fiscal que a SCP não é adequada para o fim de exercício de profissão regulamentada, pois em seu indouto ver não poderia o sócio participante praticar o objeto do contrato perante terceiros;
- De fato, o art. 991 do Código Civil estabelece que “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”;
- Contudo, o parágrafo único do art. 993 do Código Civil dispõe que “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 estes pelas obrigações em que intervier”;
- Ora, em nenhum desses – e tampouco em qualquer outros – preceitos legais está estabelecido que na hipótese de o sócio participante de sociedade em conta de participação tomar parte nas relações do sócio ostensivo com terceiros a sociedade torna-se, para fins tributários, como juridicamente inexistente. Essa interpretação é uma criação subjetiva da Autoridade Fiscal, aliás, atentatória aos art. 109 e 110 do Código Tributário Nacional;
- Assim, referidos preceitos legais estabelecem que o sócio participante, nas hipóteses em que tomar parte nas relações do sócio ostensivo com terceiros respondem solidariamente com este pelas obrigações em que intervier;
- Assim, o quadro social e contratual desenhado é plenamente válido, lícito e regular. O contribuinte impugnante constituiu, com seus colegas médicos, para fins de prestação de serviços médicos, uma sociedade em conta de participação que tem como sócia ostensiva a AMEHGRA. Esta sócia ostensiva é que contrata com os hospitais e demais agentes credenciados ao SUS, fins de dar atendimento aos cidadãos. Quando o ora impugnante pratica o atendimento fica com a responsabilidade solidária pelo mesmo (art. 993, CC). Porém, quando os atos são praticados pelos demais colegas, o ora impugnante não assume nenhuma responsabilidade;
- Logo, válida e eficaz a sociedade em conta de participação regular e expressamente constituída, não havendo qualquer nulidade suscetível pelo Fisco para fins de glosar suas atividades de prestação de serviços médicos;
- Por fim, a Autoridade Autuante credita a desconsideração da Sociedade em Conta de Participação ao fato de o impugnante, assim como os demais sócios, receberem sua participação nos lucros de acordo com suas contribuições em serviço para a sociedade;

- O conceito legal e contábil de “lucro” é o extraído do artigo 187 da Lei nº 6.404, Lei das Sociedades por Ações. O artigo 1059 do Código Civil acaba por definir lucro (distribuível no caso) como o excedente (não cause prejuízo) ao capital social da sociedade limitada;
- Dúvidas inexistem, outrossim, de que as sociedades podem ser constituídas não só com bens (capital), mas também com serviços, conforme art. 981 e 997, inc. V, e 1.006 do Código Civil;
- De igual sorte, a legislação civil expressamente prevê a distribuição desproporcional à participação social nos lucros das sociedades, a teor do que dispõe ao art. 1007 do Código Civil;
- E, no caso dos autos, há a expressa e explícita estipulação no contrato de que os lucros serão distribuídos na proporção da contribuição em serviços feita por cada sócio nos termos do parágrafo quarto da cláusula quarta do contrato da SCP;
- Tanto o é que constou tal fato expressamente do Auto de Infração;
- Nesse diapasão, esteja ou não a sociedade a que faz parte o impugnante constituída como SCP, a verdade é que como tal há de ser tributada, e não está autorizado o Fisco a tributar o sócio como se nenhuma sociedade existisse (art. 129, Lei nº 11.196/2005);
- Nesse sentido, o § 1º do art. 146 do RIR (Decreto 3.000/99) é expresso ao afirmar que “As disposições deste artigo aplicam-se a todas as firmas e sociedades, registradas ou não (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 27, § 2º)”;
- E, uma vez que a Sociedade em Conta de Participação da qual o contribuinte ora impugnante é sócio destina-se a prestação de serviços médicos, e exatamente como tal que deve ser tributada, pois assim expressamente determinam os art. 55 e 56 da Lei nº 9.430/96 e os artigos 146 e 147 do Decreto 3.000/99;
- Por derradeiro, em que pese demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, não pode o contribuinte deixar de encerrar a presente impugnação sem manifestar igual inconformidade com a desproporcional multa punitiva que lhe fora aplicada;
- No caso presente, está comprovado que não houve, por parte do contribuinte, má-fé ou agir doloso. O contribuinte, assim como seus pares, limitou-se a constituir uma sociedade em conta de participação (porque novel legislação incidiu sobre o Sistema Único de Saúde – SUS) para fins de prestação de serviços médicos, vez que os contratantes (em especial o Hospital Nossa Senhora das Graças de Canoas) somente contratava pessoa jurídica e, ademais, a constituição da SCP foi implementada por expressa orientação de especialista. Por fim, todos os valores recebidos pela sócia ostensiva (AMEHGRA) pelas atividades objeto da SCP foram por esta

declarados e submetidos à tributação. De igual sorte, todos os valores pagos ao sócio ora impugnante a título de distribuição de lucros foram declarados por este (doc. 08);

- A Autoridade Autuante, porém, aplicou ao contribuinte a multa de ofício qualificada de 150%, na forma do inc. I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, no período de 2010 a 2012;
- Como demonstrado, o agir do impugnante não macula nenhum preceito legal, em especial da legislação tributária, até porque expressamente amparado pelo art. 129 da Lei nº 11.196/2005;
- Portanto, em que pese a multa de 75% estar expressamente prevista para a hipótese de autuação de ofício (art. 44, I, da Lei nº 9.430/96) o caso dos autos não se lhe aplica, conforme jurisprudência judicial que cita;
- Diante do exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, espera e requer o impugnante seja acolhida a presente impugnação para o fim de assim ser decidido, cancelando-se o débito fiscal reclamado, bem como a multa de ofício aplicada.

Sobreveio o julgamento da Impugnação, e foi proferido o Acórdão nº. 12-83.501 (e-fls. 534/555), que restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2010, 2011, 2012, 2013

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 de 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 tributáveis de prestação de serviços, que correspondem à verdade material dos fatos, e não lucros isentos do Imposto de Renda.

MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE. COMPETÊNCIA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.

Uma vez instaurado o procedimento de ofício, o crédito tributário apurado pela autoridade fiscal somente pode ser satisfeita com os encargos do lançamento de ofício, cabendo à Administração Pública cumprimento da lei no sentido de aplicar sobre o imposto apurado a multa de ofício e os juros Selic.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A intimação do resultado do julgamento foi encaminhada ao sujeito passivo pela via postal, e recebida em seu endereço em 30/09/2016, conforme Aviso de Recebimento (e-fls. 554). O Recurso Voluntário (e-fls. 556/584) foi interposto em 18/10/2016, e reitera os argumentos apresentados em sede de Impugnação. Primeiramente faz explicações sobre o Sistema de Contratualização do Sistema único de Saúde, apresenta as Soluções de Consulta nº. 86/2008 e 191 de 2010, que tratam das atividades inseridas no rol do art. 129 da Lei nº. 11.196/2005, apresenta doutrina sobre o tema e sustenta que a autuação viola o dispositivo legal. Afirma que a sua intenção não era fazer um planejamento tributário, que a teoria da interpretação econômica do direito tributário não é compatível com o ordenamento jurídico brasileiro, instruído pelo princípio da legalidade, e argumenta que a sociedade (sócia ostensiva) teria agido em sintonia com o contratualmente estabelecido. Repete as explicações sobre *affectio societatis* e afirma que teria agido em consonância com o contrato social da SCP, não tendo cometido qualquer ilegalidade que justificasse a penalidade da forma qualificada. Requer o cancelamento da multa de ofício aplicada no percentual de 75%, tendo em vista que não foi observada conduta de má-fé do recorrente e por afrontar o princípio da proporcionalidade.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira Ana Carolina da Silva Barbosa, Relatora

### 1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo, e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº. 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

### 2. Mérito

#### 2.1. Descaracterização dos pagamentos feitos a título de distribuição de lucros de sociedade em conta de participação

A situação está descrita em detalhes e documentada pelo Auto de Infração (e-fls. 2/15), tendo sido decorrência do procedimento fiscal realizado na empresa AMEHGRA SAÚDE SOCIEDADE SIMPLES LTDA, CNPJ nº 08.171.986/0001-74. As apurações revelaram que os pagamentos de lucros efetuados pela AMEHGRA, na condição de sócia ostensiva da Sociedade em Conta de Participação, aos sócios participantes desta conta de participação, tratavam-se, na verdade, de pagamentos de serviços médicos prestados por pessoas físicas, estando, portanto,

sujeitos, ao imposto de renda retido na fonte e constituindo, ainda, rendimentos tributáveis decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício nas declarações de rendimentos dos beneficiários, neles incluído o interessado.

Em sede de recurso, o recorrente apenas reitera os argumentos anteriormente trazidos em sede de Impugnação e bem apreciados pela decisão de piso. Vale o destaque:

“Como restou demonstrado no tópico “Da Sociedade e de seus integrantes”, não há que se falar em vínculo social entre os médicos e a AMEHGRA.

Os profissionais, na verdade, eram mão-de-obra qualificada, essencial ao desempenho das atividades da empresa, que lhes atraia com a benesse da não incidência tributária sobre os valores a eles pagos, remunerado-os pelo seu labor, consoante trabalho nas unidades tomadoras dos serviços da AMEHGRA.

Houve, *in casu*, triangulação de serviços: os contratantes se beneficiavam, porque não formavam vínculos com os prestadores diretos de serviços e não suportavam encargos previdenciários e trabalhistas sobre os mesmos; a cedente, por sua vez, ao tipificá-los como sócios, buscava livrar-se da incidência de contribuições sociais, e ao somente remunerá-los, pelos serviços prestados, sob a forma aparente de lucro, isentava, a si e aos supostos sócios, igualmente, das supracitadas tributações.

Incontestável, portanto, a prestação de serviços, pelos citados profissionais, em favor da AMEHGRA, que age como empresa interposta, contratando os médicos para os disponibilizar a terceiros, assumindo, diretamente, o ônus de remunerá-los, estabelecendo controle sobre os serviços prestados pelos mesmos, sem subordinação, mas com coordenação da atividade laborativa.

**A alegada assimetria nos pagamentos entabulados aos médicos é consequência direta da natureza dos valores pagos: recebem proporcionalmente ao trabalho efetuado junto aos tomadores diretos dos serviços e não em proporção à simbólica participação no capital social da AMEHGRA. Evidencia, assim, o caráter de contraprestação pelo labor executado, traduzindo-se, nitidamente, em verdadeira remuneração, disfarçada sob o manto de lucro.**

De registrar-se, mais uma vez, que, na relação trabalhista/previdenciária, há de prevalecer o princípio da primazia da realidade sobre qualquer aspecto formal aparente. O argumento da impugnante de que o fisco não demonstrou elemento caracterizador da relação contratual ou trabalhista entre os médicos e a sociedade cai por terra, dado que restou evidenciado, no feito, o contrato realidade entre os referidos profissionais e a AMEHGRA.

A realidade fática prevalece sobre qualquer instrumento formal, pois as circunstâncias e o cotidiano nas relações podem ser diversas daquilo que ficou documentado. A essência do ato jurídico é o fato e não a forma e, no caso, o fisco convenceu-nos de que a efetiva contratação dos trabalhadores diverge da formalidade aparente.

Dentro dessa perspectiva, o objeto da tributação será o negócio jurídico causal, e não necessariamente o negócio jurídico formal, principalmente quando a forma adotada não reflete a causa de sua utilização. E isso está consignado expressamente no art. 118, I, do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

“Art. 118 - A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;”

**O acusatório fiscal buscou evidenciar que o propósito da empresa autuada era de criar uma situação jurídica com vistas a dissimular os fatos geradores das contribuições previdenciárias. A defendante não pode falar em elisão ou planejamento fiscal lícito, quando houve, na verdade, evasão fiscal.**

Desse modo, a autoridade fiscal apenas desconsiderou, neste ato, o negócio jurídico, formalmente praticado entre a impugnante e os trabalhadores envolvidos, na medida em que os apontados sócios revelaram-se como verdadeiros prestadores de serviços da contratante, em igualdade de condições àqueles autônomos não sócios, (...)

**Da mesma forma, não houve qualquer justificativa, por parte da impugnante, para a distribuição do suposto lucro em periodicidade mensal. De notar-se que, em nenhuma ocasião, ficou demonstrada a existência de lucros acumulados, que permitissem eventual distribuição antecipada. Também, não se comprovou a apuração de lucros em cada um dos períodos em debate.**

Os conceitos informal ou leigo de lucro, citados na defesa, não poderão ser considerados nesse julgamento por carecer de detalhamento e regras que somente a lei pode fazê-los.

No caso concreto, havendo o Auditor-Fiscal demonstrado que as verbas pagas pela empresa aos citados profissionais não revestiam as características legais de distribuição de lucros (remuneração proveniente do capital social), forçoso seu enquadramento como remunerações decorrentes do trabalho (...).”

Conclui-se, deste modo, que os pagamentos de lucros efetuados pela AMEHGRA SAÚDE SOCIEDADE SIMPLES LTDA, na condição de sócia ostensiva da SCP, aos sócios participantes desta conta de participação, devem ser tomados em sua efetiva natureza jurídica, qual seja, pagamento de serviços profissionais na área da saúde prestados por pessoas físicas (médicos, odontólogos, etc.) (...)

Saliente-se, por fim, que não se aplica ao caso dos autos o contido no art. 129 da Lei nº 11.196/2005 bem como na Solução de Consulta nº 86/2008 – SRRF/7ª RF/Disit e na Solução de Consulta nº 191/2010 – SRRF09/Disit, **uma vez que não restou caracterizado que os médicos constituíam de fato uma sociedade, como visto anteriormente.**

Em que pese as alegações trazidas, do cotejo dos documentos carreados, aliado aos fundamentos traçados no voto condutor da decisão recorrida e atendo-se às informações contidas no auto de infração (e-fls. 2/15), não há como prosperar a pretensão recursal.

A AMEHGRA, sócia ostensiva da SCP, foi também autuada no mesmo período (01/01/2009 a 31/12/2011), no PTA nº 11065.724136/2014-84, para cobrança de contribuições previdenciárias pelas mesmas razões que levaram à autuação dos sócios prestadores de serviço da SCP. O lançamento foi mantido à unanimidade de votos, tendo sido reduzida a penalidade imposta ao percentual de 100%, pela retroatividade da nova regra mais benigna da Lei nº 9.430/96, art. 44, § 1º, VI, incluído pela Lei nº 14.689/23. O Acórdão nº. 2401-012.113, de 28 de janeiro de 2025, foi assim ementado:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

CONHECIMENTO. RECURSO DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº103.

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alcada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

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

MULTA QUALIFICADA. INTUITO DOLOSO. COMPROVAÇÃO.

Comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, a multa de ofício é qualificada.

MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A fim de aplicar a retroatividade benigna, deve o percentual da multa qualificada ser reduzido para 100%.

O voto do conselheiro relator Guilherme Paes de Barros Geraldil confirmou os pressupostos apontados pela fiscalização para reclassificação dos pagamentos realizados pela sócia ostensiva aos sócios, rebatendo todos os pontos levantados pela fiscalização, que são comuns a ambos os casos:

**i) a contabilização dos valores pagos a título de distribuição de lucros:**

Em primeiro lugar, há de se destacar que a despeito de a Recorrente alegar ter efetuado os pagamentos aos profissionais da saúde a título de distribuição de lucros, não é isso o que sua contabilidade revela. A Recorrente alega que os pagamentos mensais, realizados com base nos serviços prestados pelos

profissionais da saúde, teria se dado a título de adiantamento de lucros. Contudo, como apontado no relatório fiscal, se os pagamentos efetivamente correspondessem à distribuição de lucros, deveriam ter sido contabilizados a débito de conta do Patrimônio Líquido e não como despesas, como de fato ocorreu. Ou seja, a contabilidade da Recorrente depõe contra sua alegação.

**ii) inexistência de *affectio societatis*:**

Além disso, o conjunto fático-probatório carreado aos autos pela fiscalização é convergente para atestar a inexistência de *affectio societatis*, pressuposto para a existência de uma sociedade. A propósito, as planilhas de fls. 47/58 revelam que em 2009 foram realizados pagamentos a título de distribuição de lucros a 236 “sócios”, em 2010, a 195 “sócios” e, em 2011, a 163 “sócios”. Além disso, conforme as respostas dadas pela Recorrente à Fiscalização (vide fl. 214), durante todo o período fiscalizado, não foram realizadas reuniões ou assembleias dos sócios da SCP para deliberar sobre a distribuição dos lucros.

A soma desses indícios evidencia a ausência de disposição dos sócios em manter laços societários para o esforço ou investimento comum, representando o ingresso na sociedade apenas um subterfúgio para a prestação de serviços a terceiros, mediante remuneração pelo trabalho, com a consequente economia irregular da carga tributária. Aliás, a própria Recorrente afirma que a SCP foi constituída porque os hospitais e demais contratantes de serviços médicos não queriam “correr riscos de ordem trabalhista e previdenciária” (fl. 959):

**iii) a escolha da Sociedade em Conta de Participação:**

E, ainda, a roupagem conferida à sociedade médica foi de Sociedade em Conta de Participação, sendo que, nos termos dos arts. 991 a 996 do CC, a atividade que constitui o objeto social somente pode ser exercida pelo sócio ostensivo, em seu nome e sob sua própria e exclusiva responsabilidade. Os demais sócios apenas participam dos resultados gerados. No caso dos autos, verifica-se que a principal atividade da SCP em referência, a prestação de serviços médicos, que gerava a receita da sociedade, era realizada pelos sócios participantes de maneira pessoal.

Portanto, resta demonstrada a simulação da classificação dos valores declarados como recebidos em distribuição de lucros, isentos e não tributáveis pelo sujeito passivo.

A controvérsia do **uso da Sociedade de Conta de Participação como estratégia para revestir rendimentos tributáveis do caráter de isentos, como se fossem lucros distribuídos**, não é nova no CARF e a jurisprudência majoritária entende que este modelo societário não comporta a possibilidade de os sócios participantes **prestarem serviços à sócia ostensiva**, constituindo-se em forma simulada o que leva à reclassificação dos valores distribuídos como tributáveis pelo Imposto de Renda.

Os acórdãos abaixo citados ilustram bem a questão:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS. RECLASSIFICAÇÃO DE RENDIMENTOS. NATUREZA TRIBUTÁVEL COMPROVADA. POSSIBILIDADE.

Restando comprovado que os valores pagos sob a forma de distribuição de lucros pela participação nos quadros de pessoa jurídica, constituíram-se na verdade em remuneração por serviços médicos prestados, cuja natureza é tributável, correta é a reclassificação desses rendimentos promovida pela fiscalização, dada sua natureza tributável.

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.

MULTA DE OFÍCIO PREVISÃO LEGAL. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício tem como base legal o art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96, segundo o qual, nos casos de lançamento de ofício, será aplicada a multa de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição.

(...)

(Acórdão nº. 2001-007.866, de 31/07/2025)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 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.

(...)

(Acórdão nº. 2201-012.144, de 25/07/2025)

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 nº. 2401-012.254, de 23/07/2025)

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.

[...]

Voto

[...]

Não obstante, a possibilidade de contribuição dos sócios participantes na prestação de serviços mostra-se contrária à natureza jurídica da conta de participação, não podendo ser admitida sob pena de desvirtuamento da associação e indicação de dissimulação.

A inteligência do Código Civil é evidente ao intérprete de boa-fé: as regras previstas para as sociedades simples são aplicáveis às SCP desde que não sejam contrárias à própria natureza do instituto conta de participação.

E sendo a natureza jurídica da SCP uma associação para investimento, onde os sócios participantes entregam recursos ao ostensivo a fim de que esse, de forma exclusiva e isolada, empreenda e, posteriormente, retorne lucros aos investidores, admitir a aplicação do artigo 997, inciso V, do Código Civil à SCP é o mesmo que desfigurá-la.

**Se o objetivo das partes era de que o sócio participante contribuísse com a sua força de trabalho para a consecução do objeto social, os contratantes deveriam ter escolhido arranjo societário diverso da conta de participação.**

A desfiguração da SCP e simulação na utilização da associação indica a necessidade pela busca do real beneficiário dos valores percebidos, no que toca à incidência do imposto sobre a renda.

(Acórdão nº 2202-010.278, Sessão de 12/09/2023) (grifos acrescidos)

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%.**

(Acórdão 2201-010.600, Sessão de 11/05/2023) (grifos acrescidos)

Assim, não se está a negar a previsão legal contida no art. 129 da Lei nº. 11.196/2005 e a possibilidade dos médicos prestarem seus serviços por meio de pessoas jurídicas constituídas para tal finalidade, como defende o recorrente. É lícita a constituição de pessoa jurídica para prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada. E neste caso, os médicos poderão se submeter ao regime de tributação da pessoa jurídica. **Contudo, esta permissão legal não tem o condão de permitir a subversão de modelos societários e adoção de simulação para burlar o pagamento de impostos.**

Como destacado pelos votos acima, é a legislação civil que proíbe expressamente que os sócios participantes exerçam ou executem o objeto social de uma Sociedade em Conta de Participação, apesar de se aplicar a esta sociedade, subsidiariamente e no que com ela for compatível, o disposto para a sociedade simples (art. 966, do Código Civil).

Diante de todo o exposto, as alegações do Recorrente devem ser desprovidas e mantido o lançamento.

## 2.2. Da Multa de Ofício

O recorrente requer o cancelamento da multa de ofício, aplicada no percentual de 75%, em razão da não verificação de má-fé e em atenção ao princípio da proporcionalidade.

Contudo, como bem destacou a decisão de piso, a multa de ofício foi aplicada de acordo com a previsão legal e deve ser mantida:

Tem-se, portanto, que a exigência da multa de ofício de 75% decorre de expressa disposição legal a ser aplicada sobre a totalidade ou diferença de imposto nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Correta, deste modo, a aplicação da multa de ofício em face da infração, cuja responsabilidade do contribuinte é objetiva, na forma do art. 136 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), isto é, “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, uma vez constatada infração à legislação tributária em procedimento fiscal, o crédito tributário apurado somente pode ser satisfeito com os encargos do lançamento de ofício.

Somente para argumentar, a jurisprudência judicial citada na impugnação versa sobre penalidades aplicáveis à compensação de tributos e não sobre os encargos relativos a lançamentos de ofício, que é o caso em exame.

Deixa-se de apreciar as alegações relativas à multa qualificada por não ter sido aplicada no lançamento em exame.

A multa lançada se deu em conformidade com a legislação de regência, restando à autoridade fiscal o dever de aplicá-la sob pena de responsabilidade funcional, uma vez que a atividade do lançamento é vinculada e obrigatória. O fundamento legal para o lançamento da multa de ofício de 75% encontra-se no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, não havendo previsão para reduzi-la:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

(Redação dada pela Lei nº11.488, 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 nº11.488, de 2007)(...)

Portanto, a multa de ofício deverá ser mantida.

### **3. Conclusão**

À vista do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Ana Carolina da Silva Barbosa**

