



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11065.724055/2014-84
ACÓRDÃO	2102-003.894 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JORGE OMAR NASCIMENTO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2010, 2011, 2012, 2013

PEJOTIZAÇÃO. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS. VERDADE MATERIAL. DESQUALIFICAÇÃO. SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. NATUREZA JURÍDICA DOS VALORES PAGOS AOS SÓCIOS. PRIMAZIA DA REALIDADE.

A prestação de serviços por meio de pessoa jurídica possui respaldo legal. Entretanto, em observância ao princípio da primazia da realidade, pode autoridade fiscal desconsiderar o negócio jurídico, para reconhecer a condição do autuado como prestador de serviço, ainda que se trate de serviços intelectuais e, mesmo após o art. 129 da Lei 11.196/05. Necessidade de substância econômica para o negócio jurídico.

Demonstrado que as atividades e os negócios jurídicos desenvolvidos possuem aspectos diversos da realidade formal, onde o sócio participante da conta de participação prestava serviço 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.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. DIALETICIDADE. AUSÊNCIA. NÃO CONHECIMENTO.

Para ser conhecido o recurso, é necessário o enfrentamento dos fundamentos da decisão atacada. Ausente a multa qualificada e sendo matéria estranha devolvida, não cabe conhecimento recursal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo da parte da qualificação da multa por falta de dialeticidade e, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Vanessa Kaeda Bulara de Andrade – Relatora

Assinado Digitalmente

Cleberson Alex Friess – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Jose Marcio Bittes, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Yendis Rodrigues Costa, Cleberson Alex Friess (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração (fl. 02/15) lavrado em 29/10/2014 para a constituição de Imposto de Renda da Pessoa Física, acrescido de multa de ofício de 75% e juros de mora.

O relatório fiscal de fl. 03/11 é parte integrante do referido Auto de Infração e apontou que o recorrente classificou indevidamente os seus rendimentos, como lucros isentos, quando deveria reconhecer serem rendimentos tributáveis recebidos de pessoa jurídica em contraprestação do trabalho sem vínculo empregatício, nos anos-calendários de 2009, 2010, 2011 e 2012.

Houve protocolo de impugnação às fls. 308/489 seguido de acórdão negando provimento (fls. 494/511).

Posteriormente, o contribuinte foi intimado da decisão às fls. 515, apresentando recurso voluntário de forma tempestiva em 17/10/2016 (fls. 517/545), alegando em síntese:

- i.A constituição de pessoa jurídica na modalidade de Sociedade em Conta de Participação-SCP, configurando como sócio ostensiva a empresa AMEHGRA SAÚDE SOCIEDADE SIMPLES LTDA. e como sócios ocultos os prestadores de serviços médicos, dentre os quais, o contribuinte;
- ii.A boa fé ante a prestação de serviços na forma do art. 129 da Lei 11.196/05;
- iii.Cita Soluções de Consulta de terceiros alegando que a RFB valida tal dispositivo;

- iv. Alega que somente ao juiz cabe a desconstituição da personalidade jurídica, nos termos do art. 50 do Código Civil;
- v. Que o uso da teoria da interpretação econômica do direito tributário não é compatível com o ordenamento jurídico brasileiro em, razão do princípio da legalidade, do art. 129 da lei 11.196/2005 e do art. 150, inciso I da CF/88;
- vi. Ausência de simulação dado que (i) a sócia ostensiva AMEHGRA agia “em sintonia com os objetivos sociais”; (ii) a sócia ostensiva AMEHGRA tinha reconhecida “claramente a atuação empresarial”; (iii) a atuação se dava através de “contratos entabulados pela AMEHGRA e os tomadores dos serviços por ela prestados”; (iv) 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” cf. arts. 148 e 149 do RIR/99; e (v) a sócia ostensiva AMEHGRA tinha a “responsabilidade sobre os encargos tributários, sociais e previdenciários incidentes sobre as receitas auferidas.”
- vii. Improriedade da multa de ofício na forma qualificada.
É o relatório.

VOTO

Conselheira **Vanessa Kaeda Bulara de Andrade** – Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo. Em razão da ausência de preliminares, passo a análise de mérito.

Quanto aos requisitos de admissibilidade, passo a seguir a discorrer.

1. Da alegação de Sociedade em Conta de Participação-SCP - sócia ostensiva empresa AMEHGRA SAÚDE SOCIEDADE SIMPLES LTDA. e o contribuinte como sócio oculto; ausência de simulação

Alegando boa-fé, o recorrente destacou que passou a sócio oculto da SCP na forma do art. 129 da Lei 11.196/05. Que a SCP tinha como sócia ostensiva a empresa AMEHGRA SAÚDE SOCIEDADE SIMPLES LTDA e, que o uso da teoria da interpretação econômica do direito tributário, para invalidar a operação, não é compatível com o ordenamento jurídico brasileiro em razão do princípio da legalidade.

Pautado ainda em Soluções de Consulta publicadas em favor de terceiros, o recorrente aduz a legalidade da operação, cabendo somente ao juiz cabe a desconstituição da personalidade jurídica, nos termos do art. 50 do Código Civil.

Pois bem.

De fato, para fins fiscais e previdenciários, a lei 11.196/05 estabelece que a prestação de serviços pode ser realizada por meio de pessoa jurídica e, a eventual vedação decorrerá de casos que impliquem abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial. Destaco:

“Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, **sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil***. (Vide ADC 66)

***Art. 50 do Código Civil.** Em caso de **abuso da personalidade jurídica**, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, **pode o juiz**, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, desconsiderá-la para que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares de administradores ou de sócios da pessoa jurídica beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso. “- destaques desta Relatora

Portanto, analisando o caso concreto, o que se verifica é que a autoridade fiscal, na faculdade que lhe foi atribuída pelo art. 116 do CTN, desconstituiu atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Não houve, em nenhum momento, a desconsideração da personalidade jurídica, como ressalta o recorrente.

Assim, a lei claramente delimitou a possibilidade de pessoas jurídicas prestadoras de serviços exclusivamente para fins fiscais e previdenciários, não havendo hierarquia nem condicionante entre o direito tributário e o trabalhista. Dessa forma, para a prestação de serviços na forma de empresa, é mandatório haver substância econômica para o negócio jurídico.

Como relatado na decisão do DRJ as fls. 506, o caso já foi anteriormente apreciado e decidido. Destaco:

“Cumprе registrar que a questão já foi discutida e analisada no **Acórdão nº 12-83.002 – 1ª Turma da DRJ/RJO, de 08/07/2016**, nos autos do Processo Administrativo Fiscal nº 11065.721831/2014-94, que tratou dos **Autos de Infração de multa isolada qualificada e juros de mora isolados em razão de falta de retenção e recolhimento de IRRF nos anos-calendários de 2009 a 2012 lavrados contra a AMEHGRA SAÚDE SOCIEDADE SIMPLES LTDA.**

Reproduzo, a seguir, ementas e os itens 3.2.4 e 3.2.5 do voto do referido Acórdão, cujas considerações e razões de decidir adoto no meu voto, por expressar meu entendimento acerca do assunto:

“(…) ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011 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.

MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA ISOLADOS. FALTA DE RETENÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA. BENEFICIÁRIOS PESSOAS FÍSICAS.

Comprovada a falta de retenção do imposto com natureza de antecipação do devido na declaração de ajuste anual dos beneficiários, após o termo final do prazo fixado para a entrega dessas declarações, cabível a exigência da fonte pagadora dos rendimentos da multa de ofício e dos juros de mora isolados. (...)” – destaques desta Relatora

Compulsando os autos, verifica-se a falta de similitude entre a formalidade documental e o realidade negocial verificada ao caso. Nas fls. 03, a autoridade fiscal destacou haver destaques para uma *atuação empresarial*, desenvolvendo as atividades inerentes à prestação de serviços na área da saúde, tais como emissão de faturas, cobrança, recebimento de pagamentos, orientação do corpo funcional e responsabilidade sobre os encargos tributários, sociais e previdenciários incidentes sobre as receitas auferidas, afastando-se, portanto, do intuito da norma aqui referenciada.

Destaco também fls. 06/07:

“(…)

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, deve 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, apenas o sócio ostensivo aparecer e obrigar-se perante terceiros. É a típica situação em que os investidores (os denominados

sócios participantes ou capitalistas), 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.

Na **situação fática da Sociedade em Conta de Participação criada pela AMEHGRA, a remuneração dos profissionais, dentre os quais o sujeito passivo, foi feita mediante pagamentos mensais e em montantes calculados em função dos volumes e modalidades dos serviços executados por cada profissional, sem correlação alguma com a participação social ou o capital empregado na suposta SCP.** Por óbvio, nos períodos (meses ou anos) em que determinado profissional não efetuou atendimentos, não lhe coube qualquer pagamento, mesmo continuando ele a ser um dos supostos sócios capitalistas (participantes) da SCP. Ou seja, os valores pagos decorreram unicamente dos trabalhos executados (consultas e demais serviços prestados), deixando transparecer claramente a natureza de rendimento do trabalho e não do capital.

(...)

Anotemos que **normalmente os lucros de uma companhia são distribuídos aos sócios tomando por base a participação social.** A distribuição não igualitária dos resultados de uma sociedade aos sócios participantes só é possível quando prevista em instrumento próprio e excepcionalmente. **A cláusula acima prevê a retirada de lucros desvinculada do capital social,** todavia, sem desviar nosso foco, esta cláusula também permite que um ou mais sócios não recebam qualquer participação nos resultados, pois se não prestaram serviços à sociedade em determinado exercício social, nada têm a receber. Tal fato implica concluir pela invalidade absoluta deste dispositivo contratual, já que o Art. 1.008 do Código Civil determina que "É nula a estipulação contratual que exclua qualquer sócio de participar dos lucros e das perdas".

Mas, o que importa termos claro neste momento é que, **no caso da AMEHGRA, o montante pago a cada profissional variou única e exclusivamente em função do número e qualidade dos atendimentos** (consultas, procedimentos cirúrgicos, exames especializados, etc.) e que resultaram nas receitas geradas individualmente por eles em favor da sociedade, sem correlação alguma com o capital social. (...)” – destaques da Relatora

Da documentação coletada, percebe-se que os valores recebidos pelos sócios não guardavam nem relação com o percentual de participação no capital social ou, se o caso, com a contribuição ao capital em serviços, nos termos da lei civil vigente.¹

Como complementação, destaco fls. 07/08:

¹ Código civil- “Art. 1.007. Salvo estipulação em contrário, o sócio participa dos lucros e das perdas, na proporção das respectivas quotas, mas aquele, cuja contribuição consiste em serviços, somente participa dos lucros na proporção da média do valor das quotas; Art. 1.008. É nula a estipulação contratual que exclua qualquer sócio de participar dos lucros e das perdas.”

“É óbvio que os profissionais intencionavam receber contrapartidas remuneratórias pelos serviços que prestavam. E foi exatamente isso que aconteceu, pois recebiam mensalmente o que se convencionou chamar "adiantamentos de lucros" da SCP, os quais, em realidade, eram contrapartidas dos serviços INDIVIDUAIS prestados, e não participação nos RESULTADOS SOCIAIS como mascarou a AMEHGRA.

Da análise da contabilidade da AMEHGRA, destacamos os registros contábeis efetuados por ocasião dos pagamentos efetuados aos profissionais, os quais foram feitos a débito de conta de resultado (despesas do grupo "4.1.1.01 – Repasses de Convênios") e a crédito de conta patrimonial representativa de disponibilidades(Caixa ou Banco). Além disso, os históricos destes lançamentos referenciam "Pagto. ref.repasse". Ou seja, os próprios registros contábeis efetuados pela AMEHGRA apontam para a real natureza dos pagamentos efetuados:

remuneração pela prestação de serviços (e não distribuição de lucros). Isto porque se os pagamentos efetivamente correspondessem à distribuição de lucros, deveriam ter sido contabilizados a débito de conta do Patrimônio Líquido (ou do Passivo) e não como despesas.

Quanto ao quadro societário da SCP, de acordo com o Parágrafo Primeiro da Cláusula Quarta do Instrumento Particular de Constituição de Sociedade em Conta de Participação (retrotranscrito), relevante ter presente que este quadro era "aberto", pois podia ser alterado a qualquer momento, através do ingresso de novos e o pagamento de uma cota social no valor de meros R\$ 350,00. Desta forma, não existia um valor definido para o capital social total da SCP e nem foi estabelecido o número de "quotas sociais". Assim, nenhum sócio sabia realmente qual era a sua participação percentual no capital social, já que este variava livremente à medida que novos profissionais iam sendo agregados à sociedade. Todo este cenário decorrente do procedimento previsto no Instrumento Particular de Constituição de Sociedade em Conta de Participação para o ingresso de novos profissionais na SCP mostra que não se tratava em realidade de novos sócios e sim de um verdadeiro recrutamento / cadastramento de profissionais autônomos.

O valor investido por cada profissional que ingressou na SCP (R\$ 350,00) não constituiu um verdadeiro aporte para constituição de um fundo societário, assemelhou-se muito mais a uma taxa de inscrição do que a uma inversão de capital visando investimento. Tal fato é corroborado com a leitura da Cláusula 1ª do Instrumento de criação da SCP, a qual faz referência à necessidade do novo sócio preencher uma "ficha cadastral". Tudo isto aponta no sentido de que a intenção dos profissionais nunca foi investir, mas sim apenas prestar serviços na condição de trabalhadores autônomos, o que vai em sentido oposto à teoria das SCP, já que estas são muito mais uma "parceria de investimento" do que propriamente uma sociedade.”

Acrescento ainda o fato de que o art. 1007 do Código Civil, cujo teor destaco abaixo, estipula regras específicas quanto ao lucro distribuído em casos de participação do sócio com serviços. A meu ver, da documentação constante no autos, não se vislumbra tenha o recorrente cumprido tais requisitos.

“Art. 1.007. Salvo estipulação em contrário, o sócio participa dos lucros e das perdas, na proporção das respectivas quotas,. **mas aquele, cuja contribuição consiste em serviços, somente participa dos lucros na proporção da média do valor das quotas.”** – destaques desta Relatora

Assim, conheço da alegação mas nego provimento.

2. Da alegação de impropriedade da multa de ofício qualificada de 150%

Esclareço que, deixo de apreciar a alegação do recorrente, por não guardar relação com a decisão recorrida. Da leitura do auto de infração, verifico que a lavratura consignou tão somente a multa de ofício de 75%, com base no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 (fls. 13).

Nesse sentido, para que o recurso voluntário seja conhecido, é necessário apresentar o enfrentamento dos fundamentos da decisão recorrida, o que não ocorreu no caso em tela.

Portanto, por ausência de dialeticidade, não conheço dessa parte do recurso.

Conclusão:

Pelas razões acima expostas, conheço parcialmente do recurso, não conhecendo da parte da qualificação da multa por falta de dialeticidade e, na parte conhecida, nego provimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Vanessa Kaeda Bulara de Andrade