



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11065.724066/2014-64
ACÓRDÃO	2102-003.825 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RICARDO DEBONA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 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 satisfeito 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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Vanessa Kaeda Bulara de Andrade – Relatora

Assinado Digitalmente

Cleber Alex Friess – Presidente

Participaram da reunião assíncrona os conselheiros Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Jose Marcio Bittes, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Yendis Rodrigues Costa, Cleber Alex Friess (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração lavrado de fls. 02/15 para constituição de Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF no valor total de R\$ 50.571,11, acrescido da multa de ofício de 75% e dos juros de mora.

Conforme a fiscalização (fl. 03/11), foi apurada 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\$ 72.792,03 e R\$ 111.102,90 nos anos-calendários de 2011 e 2012, respectivamente.

A autoridade fiscal verificou que os valores percebidos, em regra, por pagamentos mensais e em função dos serviços prestados a terceiros, por intermédio da fonte pagadora AMEHGRA, dada a sua correspondência com o trabalho executado, se tratavam em verdade, não de lucros mas sim de remuneração pela contraprestação de serviços.

Consto que a empresa AMEHGRA Saúde Sociedade Simples Ltda.:

- a) constituiu uma Sociedade em Conta de Participação (SCP) com profissionais da saúde (médicos e dentistas) como sócios participantes;
- b) os valores pagos aos profissionais eram classificados como distribuição de lucros, portanto, isentos de IR;
- c) os pagamentos realizados eram mensais, proporcionais aos atendimentos prestados, sem relação com o capital investido na SCP;
- d) havia registro contábil indicando o repasse por serviços, e não como lucros;
- e) a SCP funcionava como instrumento de mascaramento dos honorários para evitar incidência de tributos.

Ainda conforme constou no relatório da decisão de piso (fls. 551), destaco:

“Consta na referida Descrição dos Fatos, relativamente à infração apurada, que:

O presente lançamento de ofício é decorrente dos fatos apurados no curso do procedimento fiscal instaurado ao amparo do Mandado de Procedimento fiscal nº 10.1.07.00-2014-00497-6, levado a efeito contra a pessoa jurídica AMEHGRA SAÚDE SOCIEDADE SIMPLES LTDA, CNPJ nº 08.171.986/0001-74, procedimento este que resultou na constituição de crédito tributário consubstanciado nos processos administrativos fiscais digitais (e-processos) nº 11065.724136/2014-84 e 11065.721831/2014-94;

A AMEHGRA é uma sociedade simples organizada por cotas de responsabilidade limitada. Noutras palavras, é uma sociedade de profissionais da área da saúde (médicos, odontólogos), com fins econômicos e responsabilidade limitada ao capital social. Desde sua constituição, o objeto da sociedade é “prestação de serviços na área de saúde e odontologia, tratamentos de pacientes, conveniados ou não, podendo associar-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 integrantes do corpo funcional, dentre eles o próprio sujeito passivo, figuraram como sócios capitalistas/participantes;

Em sintonia com os objetivos sociais, a análise dos contratos entabulados pela AMEHGRA e os tomadores dos serviços por ela prestados mostra claramente a 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;

Em consonância com as cláusulas dos contratos, a AMEHGRA valeu-se de profissionais da área (médicos/dentistas etc.) para prestar os serviços, remunerando-os pelos trabalhos desenvolvidos;

Neste contexto, em abril de 2006, foi constituída uma suposta Sociedade em Conta de Participação (SCP), cujo quadro societário “inicial” era composto pela AMEHGRA (sócios capitalistas), a saber: Dr. Alessandro Delgado Louzada (CPF nº 710.925.870-04); Dr. Geraldo Arthur Bischoff (CPF nº 488.443.570-20); e, Dr. Salvador Gullo Neto (CPF nº 731.329.930-34).;

De pronto, é relevante ressaltar que chamamos este quadro societário de “inicial” em virtude da previsão de ingresso de novos sócios constante do Parágrafo Primeiro da Cláusula Quarta do Instrumento Particular de Constituição de Sociedade em Conta de Participação;(...)”

Houve protocolo de impugnação de fls. 313/543.

Sobreveio o acórdão de fls. 549/56 negando provimento à impugnação.

Recurso de fls. 572/600 reiterou as alegações da defesa, as quais destaco, resumidamente a seguir:

- de que a constituição da SCP seguiu orientação jurídica diante das exigências do SUS e das mudanças no sistema de contratualização hospitalar.
- Que a SCP era uma estrutura lícita, adotada para viabilizar a prestação de serviços via pessoa jurídica.
- Invocou o art. 129 da Lei nº 11.196/2005 (“Lei do Bem”), que permite que profissionais prestem serviços por meio de pessoas jurídicas.
- Afirmou que havia “affectio societatis” (intenção de sociedade) entre os sócios da SCP.
- Defendeu que os pagamentos estavam amparados legalmente como lucros e não rendimentos tributáveis.
- Questionou a aplicação da multa de 75%, por inexistência de dolo ou má-fé.

É o relatório.

VOTO

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

O recurso voluntário é tempestivo e possui os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

Não há preliminares.

Com base no princípio da verdade material da documentação acostada aos autos, não houve mudança sobre a qualificação da natureza jurídica dos rendimentos pagos à pessoa física.

Como relatado acima, o recurso reproduz as mesmas alegações da impugnação.

Dessa forma por entender que todos os argumentos naquela peça foram adequadamente enfrentado na decisão de piso, diante da ausência de inovação probatória ou discursiva, adoto como razões de decidir aquelas analiticamente expostas na decisão de primeira instância, nos termos do artigo 114, §12, I, do RICARF, a qual passo a transcrever (fls. 560/566):

“No procedimento fiscal em questão verificou-se 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 Assim, foi apurada omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos pelo interessado de pessoas jurídicas nos valores

de R\$ 72.792,03 e R\$ 111.102,90 nos anos-calendários de 2011 e 2012, respectivamente.

(...)

Cumpre 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.

(...)”

“(…)

3.2.4 – DA CONCLUSÃO: DA REALIDADE FÁTICA

Constata-se, do anteriormente exposto, que, para o deslinde da questão suscitada, não basta a análise dos elementos formais da relação jurídica entabulada entre a atuada e os referidos profissionais. É mister ir além e visualizar a realidade fática envolvida na execução dos serviços em tela.

Saliente-se que o exercício de organização da atividade econômica é livre, enquanto não afetar o legítimo interesse da sociedade e dos trabalhadores.

Registre-se que à fiscalização não se permitem ingerências quanto à forma de administrar a empresa. Contudo, se o contribuinte age, em matéria de tributação, de forma contrária à lei, o fisco tem o poder-dever de agir.

A arguida licitude dos procedimentos anteriormente descritos não encontra lastro no ideal que rege os negócios societários, qual seja, a união de forças, com a participação efetiva e direta de todos os sócios na direção e sucesso do empreendimento social, pondo em xeque a própria noção de affectio societatis.

Ressalte-se, ainda, a reduzida participação de mencionados sócios no capital social da impugnante. E mais, foram estes mesmos profissionais que mantiveram o negócio social ativo, pela prestação de seus serviços, pessoalmente, a terceiros, gerando as receitas do empreendimento.

Ademais, os valores percebidos por estes profissionais, em regra, por pagamentos mensais e em função dos serviços prestados a terceiros, por intermédio da AMEHGRA, dada a sua correspondência com o trabalho executado, evidenciam que se tratava, na verdade, de remunerações ao labor executado e não de retribuição a sócios por participação social.

Verifica-se, portanto, que o lançamento em exame não se baseou em mera presunção, mas em uma conjugação de fatos, devidamente motivada e demonstrada pela fiscalização, a justificar a desconsideração do negócio jurídico, de mera aparência legal, qual seja, a admissão dos profissionais da área de saúde como supostos sócios.

Não houve, com a presente exação, qualquer violação ao princípio da livre iniciativa, mas subsunção do fato tributário (prestação de serviços por pessoa física, sem subordinação, mediante remuneração) à hipótese legal de tributação (obrigação de reter e recolher IRRF).

3.3 – DA DESCARACTERIZAÇÃO DA DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS:

Reproduz-se, por expressar meu entendimento acerca da questão ora em lide, trecho do voto proferido pelo julgador Alberto Shinta Kuroda, parte integrante do Acórdão 01-32.631 – 5ª turma da DRJ/BEL, de 31/03/2016, nos autos do Processo Administrativo 11065.72413/2014-84, que, ao analisar os mesmos fatos ora em exame que ensejaram a atuação de contribuição previdenciária, assim se manifestou:

“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 atraía 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.

(...)

Por todo o anteriormente exposto e considerando, ainda, a documentação acostada aos autos, principalmente a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fl. 03/11), parte integrante do Auto de Infração, concluo, **pela verdade material dos fatos, que os sócios participantes da SCP prestavam serviços profissionais na área da saúde ao sócio ostensivo**, tendo, portanto, os rendimentos auferidos a efetiva natureza de rendimentos tributáveis.

(...)

II.3 – DA EXIGÊNCIA DA MULTA DE OFÍCIO DE 75% SOBRE O IMPOSTO APURADO:

Consta no Demonstrativo de Multa e Juros (fl. 13), parte integrante do Auto de Infração, que sobre o valor do imposto devido foi aplicada a multa de ofício de 75%, conforme determina o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007:

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

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;

(...)”

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.

III – DA CONCLUSÃO:

À vista do exposto, conclui-se por negar provimento à impugnação para considerar devido o Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF no valor total de R\$ 50.571,11, acrescido da multa de ofício de 75% e dos juros de mora. (...) - destaques desta Relatora

Conclusão:

Pelas razões acima expostas, conheço do recurso voluntário e nego provimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Vanessa Kaeda Bulara de Andrade