



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11065.724079/2014-33
ACÓRDÃO	2001-007.886 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	31 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FABRICIO GONÇALVES DE ALMEIDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Lílian Cláudia de Souza – Relatora

Assinado Digitalmente

Ricardo Chiavegatto de Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca, Cleber Ferreira Nunes Leite (substituto[a] integral), Lílian Cláudia de Souza, Weber Allak da Silva (substituto[a] integral), Wilderson Botto e Ricardo Chiavegatto de Lima. Ausente(s) o conselheiro(a) Raimundo Cassio Goncalves Lima, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Weber Allak da Silva.

RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos desde a autuação até o julgamento da impugnação, valho-me do relatório da decisão da DRJ:

“Em decorrência da ação fiscal levada a efeito pela DRF Novo Hamburgo/RS, foi lavrado o Auto de Infração (fl. 02/14) por meio do qual foi exigido o Imposto de Renda Pessoa Física no valor total de R\$ 30.574,51, acrescido da multa de ofício de 75% e dos juros de mora.

De acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fl. 03/11), parte integrante do referido Auto de Infração, 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\$ 13.200,00, R\$ 46.901,06 e R\$ 93.659,69 nos anos-calendários de 2010, 2011 e 2012, respectivamente.

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 (eprocessos) 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;

- Na realidade, a constituição desta SCP tinha como 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;

- O normal em uma sociedade prestadora de serviços é a contratação de profissionais para a execução dos serviços, remunerando os colaboradores com salário (se forem empregados), com pró-labore (caso os sócios executem os serviços) ou com honorários (caso sejam subcontratados profissionais autônomos). Todavia, valendo-se irregularmente da Sociedade em Conta de Participação, a AMEHGRA mascarou o corpo clínico prestador dos serviços como sócios e classificou os pagamentos efetuados a estes profissionais como se fossem retiradas de lucros da SCP, não sujeitos à retenção de imposto de renda na fonte e fora da incidência de contribuições previdenciárias. O tratamento dado pela AMEHGRA à remuneração paga pelos serviços prestados pelos profissionais, no entanto, não guarda correlação com a verdadeira natureza jurídica de tais pagamentos, pelas razões que se passa a expor;

- No período abrangido pelo presente procedimento fiscal (janeiro/2009 a dezembro/2012), o sujeito passivo ora autuado não constava dentre os sócios da AMEHGRA, mas tão somente dentre os sócios participantes da SCP da qual a AMEHGRA é sócia ostensiva. A SCP está regulada nos artigos 991 a 996 do Código Civil;

- Trata-se, portanto, de uma forma de organização social não sujeita a registro, por isso mesmo, não dotada de personalidade jurídica (não personificada). Nela, vamos encontrar dois tipos de sócios:

o Ostensivo: é o único que aparece e atua diretamente nas relações com terceiros, executando o objeto da conta de participação. Consequentemente, ele responde perante aqueles com todo o seu patrimônio e, perante os sócios participantes, nos termos do contrato social;

o Participante: é o que apenas investe na sociedade, alcançando recursos ao sócio ostensivo. Ele somente participa nos resultados do empreendimento. E nesta condição, ele, em princípio, não responde e nem assume qualquer responsabilidade perante terceiros;

- 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. O contrato de constituição da SCP, em seu parágrafo quarto da cláusula quarta, prevê a retirada de lucros desvinculada do capital social, todavia, 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, 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) e que resultaram nas receitas geradas individualmente por eles em favor da sociedade, sem correlação alguma com o capital social;

- De outro lado, da forma como fez parecer a AMEHGRA, os profissionais, dentre os quais o contribuinte ora autuado (sujeito passivo), prestariam serviços graciosamente sem cobrar quaisquer honorários (tributáveis), apenas recebendo adiantamentos de lucros (os quais seriam isentos / sem incidência). Ora, não é razoável que todos os profissionais tenham trabalhado sem qualquer remuneração e, ainda por cima, para uma entidade privada não beneficente, somente na expectativa de que a SCP por eles formada tivesse lucros que seriam distribuídos no futuro, quando da decisão tomada pela assembleia societária. 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, relevante ter presente que este quadro era “aberto”, pois podia ser alterado a qualquer momento, através do ingresso de novos sócios, o que se dava com o preenchimento de uma Ficha Cadastral, a assinatura de uma

declaração de adesão 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 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;

- De acordo com a Cláusula Vigésima Quarta do Instrumento Particular de Constituição de Sociedade em Conta de Participação, percebe-se que as condições para a entrada e permanência de sócios na SCP são muito mais voltadas às características e atributos pessoais do corpo clínico do que, propriamente, ao capital a ser investido;

- O fato de cada médico trabalhar individualmente 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. Em realidade, o interesse dos médicos era atuar de forma isolada, prestando seus serviços nos próprios consultórios e recebendo honorários médicos mascarados de lucros distribuídos para evitar o pagamento do Imposto de Renda;

- Além disso, sobre a relação societária supostamente existente a AMEHGRA e os profissionais prestadores de serviços, se fosse válida a constituição da SCP formalizada para dissimular a verdadeira natureza dos honorários pagos, seria defeso aos sócios participantes (ou capitalistas) da SCP prestarem serviços de saúde juntamente ou em nome da sociedade, pois, ex vi do Parágrafo Único do Artigo 993 do Código Civil “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”. Interessante observar que a forma como foi organizada a suposta sociedade somente agrava a invalidade do negócio jurídico (constituição de uma SCP) materializado para fraudar o fisco, pois mesmo que houvesse sido constituída uma sociedade de responsabilidade limitada não alteraria o fato de os honorários pagos aos prestadores autônomos de serviços serem rendimentos do trabalho e não distribuição de lucros como fez parecer a AMEHGRA;

- Os pagamentos efetuados aos profissionais, dentre eles o sujeito passivo, foram feitos mensalmente e proporcionalmente às receitas das consultas e outros serviços de saúde realizados por cada profissional individualmente, deduzindo os tributos incidentes sobre tais receitas e uma taxa administrativa. Ou seja, independentemente da apuração de lucros, os supostos sócios participantes (capitalistas) da SCP foram remunerados, o que indica mais uma vez a natureza de rendimentos do trabalho. É o que se verifica na análise à “Planilha de Cálculo” apresentada pela AMEHGRA em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 01 (TIF), em que ficam demonstrados os “Critérios de como eram feitos os repasses”. Da receita gerada pelos atendimentos, consultas e procedimentos individualmente realizados por cada profissional, eram retidos entre 16,76 e 17,01% a título de “impostos”, 5% a título de “taxa administrativa” e, para os sócios que não possuíam conta na Unicred, um valor fixo de R\$ 7,00

ao mês a título de taxa bancária, sendo repassado o valor líquido a cada profissional a título de “Lucros distribuídos”;

- Relativamente à denominação “distribuição de lucros pagos a sócios por conta de participação” dada pela AMEHGRA a estes pagamentos, vale lembrar que no direito tributário, o conteúdo prevalece sobre a forma. Logo, o fato de a AMEHGRA ter denominado de “adiantamentos de lucros” os honorários médicos pagos pelos serviços prestados não tem o condão de desnaturar tais pagamentos e, tampouco, pode ter a força de afastar a incidência das normas tributárias. Por conseguinte, já que os pagamentos efetuados foram rendimentos do trabalho, são tributáveis pelo Imposto de Renda, sendo irrelevante o nomen iuris atribuído pela AMEHGRA;

- Por tudo o que foi exposto até o presente momento e, em especial, pelo fato de que os valores recebidos pela AMEHGRA pelo sujeito passivo correspondiam a remuneração decorrente unicamente dos trabalhos executados e sempre na proporção desses trabalhos, tais montantes devem ser considerados rendimentos tributáveis. Nesse sentido já decidiu o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em situação extremamente similar ao caso em tela (Acórdão CARF nº 2802-002.589, de 19/11/2013 – 2ª Turma Especial);

- Isto posto, conclui-se que os valores recebidos da AMEHGRA pelo sujeito passivo, relacionados pela pessoa jurídica na resposta prestada ao Termo de Intimação Fiscal lavrado em 03/05/2013 e informados pelo sujeito passivo como rendimentos isentos e não tributáveis em suas Declarações do Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF) correspondem, na verdade, a rendimentos tributáveis decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício, os quais são sujeitos à incidência do Imposto de Renda. Cientificado em 10/11/2014 do Auto de Infração e do Termo de Encerramento (cópia do A.R. - fl. 305), apresentou o interessado, em 03/12/2014 (fl. 308), a impugnação de fl. 308/335, juntamente com os documentos de fl. 336/516, por meio da qual alega, em síntese, que:

- 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 procedimental 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 inconstitucional;

- 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 incontroversos 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 descon sideração da sociedade em conta de participação, verifica-se que são de todo improcedentes;

- O primeiro elemento elencado pela Autoridade Autuante para descaracterizar 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 tornase, 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);

- 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.”

Decisão da DRJ de fls. 522/539 julgou improcedente a impugnação em acórdão que restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 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 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.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Recurso voluntário de fls. 546/574 reitera as alegações contidas na impugnação, que são, fundamentalmente, que a SCP teria sido regularmente constituída; que não haveria vedação à prestação de serviços médicos por meio de sociedades, especialmente pela dicção do art. 129 da Lei nº 11.196/20055 ; que as sociedades podem ser constituídas não só por bens, mas também por serviços; que não existiria vedação à distribuição de lucros desproporcionalmente à participação social, haja vista a existência de previsão neste sentido no instrumento de constituição da SCP.

Defendeu também que a *affectio societatis*, estaria caracterizada pelo fato de que a SCP foi criada para viabilizar aos profissionais de saúde dela integrantes a prestação de serviços aos tomadores, que se recusavam a contratar pessoas físicas para mitigar riscos trabalhistas e previdenciários, bem como pela previsão contratual expressa (Cláusula Vigésima Quarta, alínea “d”) de que seria condição indispensável para o ingresso e permanência na SCP não ser vetado por qualquer membro da sociedade.

Por fim, defendeu que os arts. 991 e 993 do Código Civil não vedariam a prestação de serviços pelo sócio investidor no âmbito de uma SCP. Apenas atribuiriam a este responsabilidade solidária perante terceiros caso o fizesse.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Lílian Cláudia de Souza**, Relatora

I – ADMISSIBILIDADE DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Antes de adentrar ao mérito, é fundamental aferir o preenchimento dos pressupostos de admissibilidade do recurso voluntário apresentado pelo sujeito passivo.

Referido recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos, razão pela qual, dele conheço.

II – DO MÉRITO

Conforme relatado o ponto fulcral da presente demanda diz respeito a classificação dos valores recebidos pelo Recorrente. O Fisco entende se tratar de rendimentos tributáveis recebidos de pessoa jurídica em contraprestação do trabalho sem vínculo empregatício e o contribuinte entende se tratar de rendimentos isentos e não tributáveis da natureza de lucros e dividendos.

Ocorre que, diferente do que foi alegado no bojo do recurso voluntário, trata-se e exigência relativa ao IRPF referente aos exercícios 2011, 2012 e 2013 no valor originário de R\$ 58.620,85, e não *“auto de infração epigrafado, constituído no valor total de R\$ 830.574,51 assim composto a título de imposto, multa punitiva de 75% e a título de juros de mora (doc. 02 constante dos autos)”* e (...) *“Em apertada síntese, pode-se dizer que o Auto de Infração imputa ao contribuinte a classificação indevida de rendimentos (Ano-Calendário 2009 a 2012) auferidos como distribuição de lucros e dividendos não tributáveis quando, na visão do Autoridade Autuante, seriam rendimentos recebidos como contraprestação do trabalho sem vínculo empregatício.”*

Importante salientar que todos os argumentos apresentados pelo contribuinte, ora Recorrente, foram objeto de minuciosa apreciação pela turma julgadora da DRJ, cujas análises e conclusões estão discorridas com clareza no voto posto no acórdão recorrido.

Dessa forma, com base no artigo 114, § 12, inciso I, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 1.634 de 2023), abaixo transcrito, confirmo e adoto integralmente a decisão da primeira instância julgadora administrativa, pelos seus próprios fundamentos.

“Art. 114. (...) §12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida;”

Por fim, destaco que esse não é o único caso envolvendo a mesma SCP. Recentemente, em janeiro de 2025 foi julgado o PTA de nº 11065.724136/2014-84 relativo a contribuições previdenciárias decorrente da mesa situação fática do presente caso. É ver a ementa do caso:

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 alçada 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%.

Outros casos, como o PTA de nº 11065.721831/2014-94 foi convertido em diligência para se aguarda o julgamento final do caso acima mencionado e julgado em janeiro desse ano. E o PTA 11065.724871/2014-98 aguarda distribuição.

III – DO DISPOSITIVO

Ante o exposto, conheço do recurso, e, no mérito, NEGÓ provimento.

Assinado Digitalmente

Lílian Cláudia de Souza