



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11065.724095/2014-26
ACÓRDÃO	2001-007.866 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	31 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ALEXANDRE SIMON
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

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.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CARACTERIZAÇÃO DO DOLO PARA FINS TRIBUTÁRIOS. AUSÊNCIA DE PROVA CAPAZ DE AFASTAR A CONDUTA DOLOSA. HIPÓTESES DE SONEGAÇÃO E FRAUDE. OCORRÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 14.

A multa qualificada somente é cabível quando o sujeito passivo tenha agido com o evidente intuito de fraudar, conduta que deve ser incontestavelmente comprovada, requisito indispensável para qualificação.

Para que possa ser aplicada a penalidade qualificada, a autoridade lançadora deve coligar aos autos elementos comprobatórios de que a conduta do sujeito passivo está inserida nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio, com o propósito de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento fiscal acerca da ocorrência do fato gerador do imposto de renda.

Hipótese em que se o contribuinte não traz aos autos elementos suficientes para descaracterizar o dolo descrito pela fiscalização, consistente na realização de conduta com propósito exclusivo de redução do montante do imposto devido na tributação da sua pessoa física, justifica está a aplicação da multa qualificada do art. 44, § 1º, VI da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 8º da Lei nº 14.689/2023.

PAF. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei tributária.

Enquanto vigentes, os dispositivos legais devem ser cumpridos, principalmente em se tratando da administração pública, cuja atividade está atrelada ao princípio da estrita legalidade.

PAF. DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. DOCTRINA. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo CARF e as judiciais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência senão aquele objeto da decisão, à exceção das decisões do STF deliberando sobre a inconstitucionalidade da legislação.

A doutrina não é oponível ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário, dada sua estrita subordinação à legalidade. Inteligência do art. 150, I, da CF/88.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reduzir a multa de ofício qualificada aplicada ao percentual de 100%, com base no art. 44, § 1º, VI da Lei nº 9.430/96.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Chiavegatto de Lima - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Chiavegatto de Lima (Presidente), Lilian Claudia de Souza, Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca, Cleber Ferreira Nunes Leite (substituto integral), Weber Allak da Silva (substituto integral) e Wilderson Botto. Ausente o conselheiro Raimundo Cassio Goncalves Lima, substituído pelo conselheiro Weber Allak da Silva.

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida (fls. 629/652):

Em decorrência da ação fiscal levada a efeito pela DRF Porto Alegre/RS, foi lavrado o Auto de Infração (fl. 03/14), decorrente do MPF 1010100.2014.00736, por meio do qual foi exigido o Imposto de Renda Pessoa Física no valor total de R\$ 83.793,02, acrescido da multa de ofício no montante de R\$ 114.509,48 e dos juros de mora calculados até 10/2014 no total de R\$ 21.992,13, a seguir demonstrado:

CÁLCULO DA MULTA E JUROS DE MORA

Período de Apuração	Vencimento	Imposto	Multa (%)	Valor da Multa	Juros (%)	Valor dos Juros
2009	30/04/2010	14.906,75	75,00	11.180,06	42,47	6.330,90
2010	29/04/2011	21.335,25	150,00	32.002,88	32,32	6.895,55
2011	30/04/2012	26.984,53	150,00	40.476,80	21,57	5.820,56
2012	30/04/2013	20.566,49	150,00	30.849,74	14,32	2.945,12
Total		83.793,02		114.509,48		21.992,13

De acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fl. 04), parte integrante do referido Auto de Infração, foi apurada **omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas nos valores de R\$ 54.206,38, R\$ 77.582,74, R\$ 98.125,57 e R\$ 74.787,21 nos anos-calendários de 2009, 2010, 2011 e 2012, respectivamente.**

No Relatório do Trabalho Fiscal (fl. 16/25) consta que:

1 - Descrição dos Fatos:

- 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”.** Observe-se que sujeito passivo é **um dos sócios-administradores da pessoa jurídica desde 21 de janeiro de 2010;**

• De janeiro/2009 a dezembro/2012 a AMEHGRA 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 (que, conforme citado, também é sócio administrador da AMEHGRA), figuraram como sócios capitalistas;

• 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** (dentre os quais o sujeito passivo, que além de ser sócio-administrador da AMEHGRA, também foi um dos supostos sócios capitalistas da SCP no período de janeiro/2009 a

dezembro/2012) como se fossem retiradas de lucros da SCP, as quais estariam isentos do **Imposto de Renda**. 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;

- Embora o sujeito passivo seja um dos sócios-administradores da AMEHGRA, os supostos adiantamentos de lucros foram pagos a ele na condição de sócio capitalista da suposta Sociedade em Conta de Participação (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:

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

- . **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 da SCP**. Observe-se que afora a remuneração pelos atendimentos prestados, recebidos da suposta SCP, no período compreendido entre janeiro de 2010 até a data final abrangida por esta fiscalização, em que o sujeito passivo foi sócio-administrador da AMEHGRA, **ele recebeu pró-labore fixo pelo exercício das funções de administrador da Sociedade Simples**. Ou seja, os valores pagos pela suposta SCP **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 **affectedio 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 integrantes do quadro societário 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.** Eram deduzidos apenas os tributos incidentes sobre tais receitas e uma taxa administrativa, ou seja, independentemente da apuração de lucros, **os profissionais (supostos sócios capitalistas da SCP) foram remunerados, o que indica mais uma vez a natureza de rendimentos do trabalho.** É o que se constata após a análise da “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 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**;

2 - Aplicação da multa de ofício qualificada:

- A AMEHGRA atuou como prestadora de serviços de saúde **no período de janeiro/2009 a dezembro/2012, valendo-se do seu corpo de profissionais e remunerando-os na medida das atividades por eles realizadas**. Em **abril/2006**, visando lesar os interesses da Fazenda, foi constituída uma suposta **Sociedade em Conta de Participação (SCP)**, na qual a **AMEHGRA assumiu a condição de sócia ostensiva e profissionais integrantes do corpo clínico funcional, dentre eles o sujeito passivo, figuraram como sócios capitalistas**;

- A constituição desta SCP teve como escopo mascarar a verdadeira natureza jurídica dos honorários pagos aos médicos que prestaram serviços para a AMEHGRA, **fazendo-os parecer rendimentos isentos do imposto de renda quando, em realidade, constituíram rendimentos tributáveis** (rendimentos de trabalho pagos por pessoa jurídica a pessoas físicas);

- A celebração de negócio jurídico **simulado de constituir uma SCP** deixou nítida a intenção de ludibriar o fisco mediante a alteração das características essenciais dos honorários médicos pagos de modo a evitar a incidência do Imposto de Renda e da contribuição previdenciária patronal, **caracterizando FRAUDE conforme preceitua o art. 72 da Lei nº 4.502/64**;

- Ainda, a máscara de lucros aos honorários tributáveis pagos serviu aos propósitos do próprio sujeito passivo como pessoa física, na condição de médico beneficiário, pois ele incluiu **tais rendimentos como se isentos fossem em suas DIRPF, participando, portanto,**

ativamente da engenharia jurídica utilizada para reduzir fraudulentamente a carga tributária;

- Ressalte-se, conforme anteriormente descrito, que o sujeito passivo é um dos sócios administradores da pessoa jurídica **desde 21/01/2010**. Dessa maneira, em relação aos anos calendário 2010, 2011 e 2012 **não há como ele alegar desconhecimento dos caminhos tomados para redução indevida dos tributos devidos pela AMEHGRA e de seu próprio Imposto de Renda Pessoa Física;**
- Portanto, diante da constatação de que houve FRAUDE nas ações que resultaram na supressão dos tributos devidos, aplicamos a multa de ofício **no percentual de 150%** como dispõe o § 1º combinado com o inciso I, ambos do art. 44 da Lei nº 9.430/96;

3 - Conclusão:

- O presente Relatório é parte integrante e indestacável do Auto de Infração lavrado e consubstanciado no Processo Administrativo Digital (e-Processo nº 11065.724095/2014 26) com o qual formaliza-se crédito tributário de Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF em desfavor do contribuinte;
- As bases de cálculo, o cálculo do imposto devido, a multa de ofício, os juros aplicados, bem como o montante do crédito tributário apurado encontram-se demonstrados no Auto de Infração;
- Seguindo disposição prevista no art. 83 da Lei nº 9.430/96, regulamentado pelo Decreto nº 2.730, de 1998, **constatada prática de conduta tipificada como fraude** foi formalizado o processo de Representação Fiscal para Fins Penais nº 11065.724191/2014-74.

Cientificado **em 10/11/2014** do Auto de Infração e do Relatório do Trabalho Fiscal (fl. 620), apresentou o interessado, **em 03/12/2014** (fl. 360), a impugnação de fl. 360/388, juntamente com os documentos de fl. 389/618, 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 e previdenciária;
- 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 desconsideração 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 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. Nada mais;
- 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;
- Aliás, é princípio amplamente aceito em direito societário que a eventual nulidade de alguma cláusula contratual não macula o contrato por inteiro;
- 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). Assim como o fizeram seus pares;
- A Autoridade Autuante, porém, aplicou ao contribuinte a multa de ofício qualificada de 150%, na forma do inc. I do art. 44 da Lei 9.430/96. Fê-lo, contudo, por entender que o contribuinte teria agido em fraude na medida em que no período de 2010 a 2012 era um dos sócios administradores da sócia ostensiva AMEHGRA;
- Como restou alhures demonstrado, o agir do impugnante, tanto enquanto sócio da SCP quanto administrador da sócia ostensiva AMEHGRA não macula nenhum preceito legal, em especial da legislação tributária, até porque expressamente amparado pelo art. 129 da Lei nº 11.196/2005;
- De igual sorte, o contribuinte agiu exatamente conforme preconizado no contrato social da SCP, distribuindo no período em que foi administrador os lucros exatamente conforme o contratado, ou seja, na proporção da contribuição dos sócios em serviços (§ 4º da cláusula 4ª - doc. 07), afinal, tanto o objeto social da sócia ostensiva AMEHGRA (cláusula 3ª - doc. 06) quanto o da SCP (Cláusula Segunda, doc. 07) são a prestação de serviços médicos;
- Portanto, se agiu dentro do exatamente pactuado com seus pares, e sem macular a lei, por óbvio que não lhe é aplicável a multa qualificada de 150%, afinal, inexistente o dolo do contribuinte e, portanto, a “fraude” alegada não passa, como demonstrado de ilação subjetiva da peça fiscal;
- Cita jurisprudência administrativa que corrobora o entendimento;
- De igual sorte, 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.

É o relatório.

A decisão de primeira instância, por unanimidade, manteve o lançamento do crédito tributário exigido, encontrando-se assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2016

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas proferidas pelo Conselho de Recursos Administrativos Fiscais e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais não vinculam as instâncias julgadoras, restringindo-se às matérias e às partes envolvidas no litígio. Do mesmo modo, a existência de reiteradas decisões judiciais sobre determinada matéria não autoriza a adoção do entendimento nelas expresso na esfera administrativa.

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 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.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. EXIGIBILIDADE.

Restando configurada a ocorrência de fraude nas ações que resultaram na supressão dos tributos devidos, mantém-se a multa de ofício qualificada de 150%.

Cientificado da decisão, em 19/08/2016 (fls. 655/656), o contribuinte, por procurador habilitado interpôs, em 06/09/2016, recurso voluntário (fls. 658/686), insurgindo-se contra a manutenção da autuação, reportando-se e repisando literalmente as alegações da peça impugnatória, alegando, em brevíssima síntese, que os rendimentos auferidos nos anos-calendários autuados e indevidamente reclassificados pela autoridade fiscal, se referem a distribuição de lucros, ao teor da legislação de regência, e não rendimentos recebidos como contraprestação do trabalho sem vínculo empregatício, restando à sócia ostensiva AMEHGRA a responsabilidade sobre os encargos tributários, sociais e previdenciários incidentes sobre as receitas auferidas pela sociedade em face da atuação empresarial, sendo portanto indevida a tributação realizada, com especial destaque para o art. 129 da Lei nº 11.196/05, sendo também indevidas tanto a aplicação quanto a qualificação da multa de ofício, nos termos do auto de infração lavrado, porquanto não ficou evidenciada a ocorrência de má-fé pelo contribuinte, inexistindo ainda dolo e, portanto, a fraude alegada, que não passou de ilação subjetiva da peça fiscal. Alega ainda que foram os profissionais de saúde que, utilizando-se de forma contratual lícita e expressamente prevista em lei, valeram-se de sociedade regular e formalmente constituída como SCP, para prestarem serviços médicos, como lhes facultava a legislação. Cita escólio

doutrinário e jurisprudência administrativa para motivar as pretensões recursais. Requer, ao final, o cancelado do débito fiscal reclamado, bem como da multa de ofício aplicada.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Wilderson Botto, Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão por que dele conheço e passo à sua análise.

Preliminares

Não foram alegadas questões preliminares no presente recurso.

Mérito

Da omissão de rendimentos apurada:

O litígio recai sobre a omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas, no valor total de 304.701,90, constatadas em sede de verificação do cumprimento das obrigações tributárias dos anos-calendário de 2009 a 2012, importando na apuração do imposto suplementar de R\$ 83.793,02, a ser acrescidos dos encargos legais, buscando, por oportuno, nessa seara recursal, obter nova análise do processado, no sentido do afastamento da infração apurada.

Pois bem. Em que pese as alegações trazidas, do cotejo dos documentos carreados, aliado aos fundamentos traçados no voto condutor da decisão recorrida (fls. 629/562) e atendo-se às informações contidas no auto de infração e no relatório do trabalho fiscal (fls. 2/26), não há como prosperar a pretensão recursal.

Assim, considerando que o Recorrente, nesta fase recursal, não trouxe novas alegações contundentes a modificar o julgado – limitando-se basicamente em repisar as alegações da peça impugnatória, cujas razões, ora novamente apresentadas, já foram detidamente apreciados pela DRJ/RJO – me convenço do acerto da decisão recorrida, pelo que adoto como razão de decidir os fundamentos do voto condutor (fls. 644/651), mediante transcrição dos excertos abaixo, à luz do disposto no art. 114, § 12, I da Portaria MF nº 1.634, de 21/12/2023 (Novo RICARF):

III.1 – DA AUTUAÇÃO:

(...)

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

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.

Assim, foi apurada **omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício** recebidos pelo interessado de pessoas jurídicas nos valores de R\$ 54.206,38, R\$ 77.582,74, R\$ 98.125,57 e R\$ 74.787,21 nos anos-calendários de 2009, 2010, 2011 e 2012, respectivamente.

A multa de **ofício qualificada foi aplicada aos impostos apurados relativos aos anos-calendários de 2010 a 2012, uma vez que foi constatada FRAUDE nas ações que resultaram na supressão dos tributos devidos e o interessado, sendo um dos sócios administradores da pessoa jurídica desde 21/01/2010, não teria como alegar desconhecimento dos caminhos tomados para redução indevida dos tributos devidos pela AMEHGRA e de seu próprio Imposto de Renda Pessoa Física.**

III.2 – DA NATUREZA DOS RENDIMENTOS AUFERIDOS:

Em sua impugnação, o interessado afirma que a autoridade autuante agiu ilicitamente ao desconsiderar a existência da sociedade em conta de participação, bem como a própria atuação dos sócios participantes nas relações de prestação de serviços médicos contratadas pela sócia ostensiva AMEHGRA com os hospitais, clínicas e empresas. C

Cumpra 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:

“(…) 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.

MULTA QUALIFICADA ISOLADA. EXIGIBILIDADE. Restando configurada a ocorrência de fraude e conluio nas ações que resultaram na supressão dos tributos devidos, mantém-se a multa qualificada isolada de 150%.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações resultantes de atos praticados com infração de lei, os mandatários, prepostos, empregados, bem como os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.”

“(…)

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.

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 defendente 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.

(...)”

Por todo o anteriormente exposto e considerando, ainda, a documentação acostada aos autos, principalmente o Relatório de Trabalho Fiscal (fl. 16/25), 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.**

Correta, portanto, a autuação tal como formulada nos presentes autos.

III.3 – DA EXIGÊNCIA DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA SOBRE OS IMPOSTOS APURADOS RELATIVOS AOS ANOS-CALENDÁRIOS DE 2010 A 2012:

De acordo com o Relatório do Trabalho Fiscal (fl. 24), a aplicação da multa de ofício qualificada sobre os impostos apurados relativos aos anos-CALENDÁRIOS DE 2010 a 2012 decorreu da constatação da ocorrência de fraude nas ações que resultaram na supressão dos tributos devidos e, sendo o interessado um dos sócios-administradores da pessoa jurídica desde 21/01/2010, **não** haveria como alegar desconhecimento dos caminhos tomados para redução indevida dos tributos devidos pela AMEHGRA e de seu próprio Imposto de Renda Pessoa Física.

(...)

Vê-se que, para enquadrar determinado ilícito fiscal nos dispositivos dessa lei, há necessidade que esteja caracterizado o intuito doloso. Ademais, pode-se afirmar que cada ato ilícito carrega uma determinada carga de lesão à ordem tributária, onde determinadas condutas são tão graves a ponto de, por si só, imediatamente consubstanciarem o intuito doloso. Outros procedimentos, de menor poder ofensivo, se analisados individualmente não caracterizam a ação premeditada, no entanto, podem evidenciar o dolo quando reiteradamente praticados ao longo de um determinado tempo ou pela forma como foram executados, evidenciados os meios evasivos utilizados pelo contribuinte para lesar o Fisco.

Passando-se ao caso em exame, **considerando que o pagamento de honorários através da distribuição de lucros foi indevida**, impende examinar a efetiva ocorrência de sonegação e/ou fraude e/ou conluio para determinar o cabimento da aplicação de multa qualificada.

Dos fatos apurados, verifica-se que:

- Em abril de 2006, foi constituída uma suposta Sociedade em Conta de Participação, na qual a AMEHGRA assumiu a condição de sócia ostensiva e os mais de cem médicos integrantes do corpo clínico funcional figuraram como sócios capitalistas;
- A constituição desta SCP teve como escopo mascarar a verdadeira natureza jurídica dos honorários pagos aos profissionais que prestaram serviços para a AMEHGRA, fazendo-os parecer rendimentos isentos do imposto de renda quando, em realidade, constituíram rendimentos tributáveis (rendimentos do trabalho pagos por pessoa jurídica a pessoas físicas);
- Em sua impugnação, o próprio interessado ratifica que a criação deste artifício surgiu da necessidade dos hospitais não correrem os riscos de ordem trabalhista e previdenciária (“Contudo, os hospitais, já afundados em dívidas não concordavam, e não aceitam contratar diretamente os médicos, pois, não queriam correr mais riscos de ordem trabalhistas e previdenciária”) e que a contratação da AMEHGRA pelos hospitais foi tão somente para redução de custos;
- O interessado foi um dos sócios-administradores da pessoa jurídica **desde 21/01/2010**.

Assim, confirma-se o entendimento da fiscalização contido no Relatório do Trabalho Fiscal (fl. 24) **e não elidido pelo interessado em sua impugnação**:

“A celebração de negócio jurídico simulado de constituir uma SCP deixou nítida a intenção de ludibriar o fisco mediante a alteração das características essenciais dos honorários profissionais pagos de modo a evitar a incidência do Imposto de Renda e da contribuição previdenciária patronal, caracterizando FRAUDE conforme preceitua o art. 72 da Lei nº 4.504/64, *in verbis*:

‘Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.’

Ainda, a máscara de lucros aos honorários tributáveis pagos serviu aos propósitos do próprio sujeito passivo como pessoa física, na condição de médico beneficiário, pois ele incluiu tais rendimentos como se isentos fossem em suas DIRPF, participando, portanto, ativamente da engenharia jurídica utilizada para reduzir fraudulentamente a carga tributária.

(...)”

Portanto, diante da constatação de que houve **fraude nas ações que resultaram na supressão dos tributos devidos**, correta a aplicação da multa de ofício no percentual de 150% como dispõe o § 1º combinado com o inciso I, ambos do art. 44 da Lei nº 9.430/96, sobre os impostos devidos relativos aos anos-calendários de 2010 a 2012.

Neste ponto, dada a pertinência e por **se amoldar perfeitamente ao caso vertente, inclusive versando sobre a mesma moldura fática**, vale transcrever excertos do bem lançado voto-condutor proferido no acórdão nº 2401-012.113 (sessão de 28/01/2025), onde o ilustre conselheiro relator Guilherme Paes de Barros Geraldi, com clareza, assim se manifestou sobre a matéria aqui recorrida, cujas razões de decidir perfilho:

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

Como relatado, o lançamento ora discutido foi pautado na premissa de que a despeito de, formalmente, os pagamentos realizados pela Recorrente aos profissionais de saúde a ela vinculados terem sido feitos a título de distribuição de lucros da sociedade em conta de participação formada pela Recorrente e pelos profissionais em questão, **materialmente, tais pagamentos seriam remuneração paga a profissionais autônomos pela prestação de serviços intermediados pela Recorrente.**

O primeiro elemento apontado pela fiscalização para embasar essa premissa foi o fato de que a remuneração dos profissionais da saúde era feita mediante pagamentos mensais e em montantes calculados exclusivamente em função dos volumes e modalidades dos serviços executados por cada profissional (consultas, procedimentos, cirurgias etc.), sem correlação com a participação social, o capital empregado na SCP e até mesmo com a apuração de lucro pela SCP. Afirma a fiscalização (fl. 491) que os pagamentos aos profissionais eram realizados proporcionalmente às receitas das consultas e outros serviços de saúde realizados por cada um, deduzindo-se os tributos incidentes sobre tais receitas e uma taxa administrativa. Desse modo, independentemente da apuração do resultado da sociedade, os profissionais eram remunerados, o que faria transparecer que tais pagamentos eram produto de seu trabalho e não de seu capital.

Sobre a questão, é importante destacar que o relatório fiscal afirma (fls. 490/491) que o instrumento de constituição da SCP continha previsão expressa de distribuição de resultados desproporcionalmente à participação social. Contudo, a fiscalização afirma que tal cláusula **seria nula por violação ao art. 1.008 do Código Civil, já que acabava por permitir a exclusão de sócios da participação dos lucros e das perdas.**

(...)

O segundo elemento apontado pela fiscalização foi a falta de *affectio societatis*. Conforme o relatório fiscal (fl. 492), **inexistia sociedade**. Cada profissional trabalhava de forma individual e isolada, prestando serviços nos próprios consultórios. **Seu único compromisso para com a sociedade era o pagamento da taxa de inscrição de R\$ 350,00. O quadro societário da SCP era “aberto”.** (...)

(...)

Por fim, **o terceiro elemento** utilizado pela fiscalização para caracterizar os pagamentos feitos aos profissionais como remuneração de autônomos e não como distribuição de lucros da SCP **foi o fato de que, no caso concreto, os serviços foram prestados pelo sócios participantes/ocultos (profissionais da saúde) e não pela sócia ostensiva (Amehgra).** Tal fato seria **vedado** pelo parágrafo único do artigo 993 do Código Civil e **descharacterizaria a sociedade em conta de participação.**

Diante desses elementos, a fiscalização concluiu que a Recorrente simulou a forma de contratação dos médicos como sócios para fugir, indevidamente, à tributação previdenciária.

Em sua impugnação, a Recorrente defendeu, em brevíssima síntese, 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 11.196/2005 ; 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.

O acórdão recorrido refutou as alegações da Recorrente, acatando a tese defendida pela fiscalização.

No recurso, a Recorrente rebateu as conclusões do acórdão, reiterando as razões de sua impugnação.

Pois bem.

Inicialmente, entendo que o fato de o sócio desempenhar tarefas na sociedade, e auferir rendimento proporcional à atividade exercida em nome desta, não significa,

necessariamente que se trata de remuneração e, conseqüentemente, rendimento tributável, e não lucro distribuído pela sociedade. Inexiste previsão legal que imponha à sociedade a obrigação de remunerar o sócio pelo seu trabalho, determinado pagamento de pro-labore e não de lucro, seja para fins civis, seja para fins tributários. Podem os sócios optar por correrem integralmente o risco da atividade e nada perceberem a título de remuneração pelo trabalho, de modo que a inexistência de pro-labore, por si só, não representa fraude. Contudo, no caso dos autos, **entendo que a fiscalização foi mais adiante, demonstrando, além da falta de normalidade das condições pactuadas, que estas tiveram o único intuito de evadir-se à tributação.**

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.**

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 conseqüente 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” (...):

(...)

Tal situação apenas reforça a ideia de que, na verdade, **não há relação societária, e sim remuneração em decorrência do trabalho.**

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.**

A este respeito, há que se dizer que não se desconhecem as discussões existentes em âmbito doutrinário e jurisprudencial quanto à possibilidade ou não de o sócio participante exercer a atividade fim da SCP. Há inclusive, no âmbito deste Conselho, acórdãos acatando

essa possibilidade, como é o caso do Acórdão nº 1401-002.823. Contudo, **majoritariamente, os precedentes desta e de outras turmas julgadoras entendem pela impossibilidade desta prática:**

(...)

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

(...)

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

(...)

(Acórdão nº 2401-009.810, Sessão de 01/09/2021)

(...)

(Acórdão nº 2401-007.146, Sessão de 06/11/2019)

Tem-se, pois, que o funcionamento da SCP estava em descompasso com a legislação de regência, **consubstanciando-se em mera "roupagem" por intermédio da qual se procurava revestir rendimentos tributáveis do caráter de isentos, como se fossem lucros distribuídos.**

A propósito, ainda que seja possível aplicar à Sociedade em Conta de Participação, subsidiariamente e no que com ela for compatível, o disposto para a sociedade simples (art. 966, do Código Civil), a legislação civil **proíbe expressamente que os sócios participantes exerçam ou executem o objeto social de uma Sociedade em Conta de Participação.**

É importante que se diga que não se está a negar a possibilidade de profissionais da saúde prestarem serviços por meio de sociedades e serem tributados como pessoas jurídicas, nos termos do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, invocado na argumentação da Recorrente. O que se está a negar **é a possibilidade de que haja abuso dessa personalidade jurídica para lesar os cofres públicos, como ocorreu no caso concreto.**

Diante de todo o exposto, entendo que as alegações da Recorrente devem ser desprovidas.

Portanto, resta demonstrada a inidoneidade da classificação dos valores declarados como isentos e não tributáveis reiteradamente, além da aplicação da multa de ofício relativa ao ano-calendário de 2009 (que não pode ser reduzida ou dispensada, cabendo a aplicá-la sob pena de violação do dever de ofício), bem como da existência de elementos para também comprovar conduta capaz de ensejar a aplicação da multa qualificada, em relação aos anos-calendários de 2010 a 2012, sobretudo diante da caracterização das condutas tipificadas nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, consubstanciadas em **fraude fiscal**, ao impedir e retardar a ocorrência do fato gerador, resultando na supressão do imposto devido nos exercícios de 2010 a 2013.

Todavia, vale registrar que, com a edição da Lei nº 14.689/2023 (que importou na alteração do art. 44 da Lei nº 9.430/96, inclusive com inclusão do inciso VI em seu § 1º), o percentual da multa qualificada **foi reduzido para 100%**, urgindo sua incidência no presente feito, ancorado no art. 106, "c" do CTN, que prevê a retroatividade benigna da lei a fato pretérito quando se tratar de cominação de penalidade menos severa, o que ocorre no contexto dos autos,

sobretudo diante da ausência de notícia da prática recidiva prevista no § 1º-A do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (incluído pela Lei nº 14.689/2023).

Em relação as supostas inconstitucionalidades aventadas, com especial destaque para violação ao princípio da legalidade, nada a prover. Como é sabido, e reforçando o acerto da decisão recorrida, este CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade e ilegalidade de lei tributária, cuja matéria aliás também está pacificada por meio da Súmula nº 2:

Sumula nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Enquanto vigentes, os dispositivos legais devem ser aplicados, principalmente em se tratando da administração pública, cuja atividade está atrelada ao princípio da estrita legalidade.

No que tange ao entendimento jurisprudencial trazido para justificar as pretensões recursais, o mesmo nesta seara é improfícuo, porquanto as decisões, mesmo que colegiadas, sem um normativo legal que lhe atribua eficácia, não se traduzem em normas complementares do Direito Tributário, e somente vinculam as partes envolvidas nos litígios por elas resolvidos.

Na mesma toada, tem-se que a doutrina também não é oponível ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade, tudo à inteligência do art. 150, I, da CF/88.

Por fim, vale relembrar que o lançamento rege-se por expressa determinação legal, sendo portanto a atividade fiscal vinculada e obrigatória, na exta dicção do art. 142 do CTN, competindo ao Fisco revisar as declarações de ajuste, calcular a exigência e constituir o crédito tributário, sob pena de responsabilidade funcional.

Conclusão

Ante o exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao presente recurso, somente para reduzir a multa de ofício qualificada aplicada ao percentual de 100%, com base no art. 44, § 1º, VI da Lei nº 9.430/96.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto