



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.726933/2011-65
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-009.842 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de novembro de 2022
Recorrente ALESSANDRO LUIS REGINATO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2008, 2009, 2010

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Comprovada a regularidade do procedimento fiscal, que atendeu aos preceitos estabelecidos no artigo 142 do CTN e presentes os requisitos do artigo 10 do Decreto nº 70.235 de 1972, não há que se cogitar em nulidade do lançamento.

PERÍCIA. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA. INDEFERIMENTO. SÚMULA CARF Nº 163.

Considera-se não formulado o pedido de perícia quando não atendidos os requisitos exigidos pela lei. A realização de perícia não se afigura como remédio processual para suprir injustificada omissão probatória, especialmente de provas documentais que já poderiam ter sido juntadas aos autos.

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO VERTIDA PELO SÓCIO PARTICIPANTE. NA FORMA DE SERVIÇOS DIRETOS E PESSOAIS A TERCEIROS. INCOMPATIBILIDADE COM O INSTITUTO.

Não é compatível com a sistemática regente das Sociedade em Conta de Participação, estabelecida nos artigos 991 e seguintes do Código Civil, que a contribuição dos sócios participantes seja realizada na forma de serviços prestados diretamente e de forma pessoal a terceiros.

RENDIMENTOS RECEBIDOS EM DECORRÊNCIA DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. TRIBUTAÇÃO.

Rendimentos recebidos em decorrência da prestação de serviços são tributáveis. Demonstrado nos autos que a pessoa jurídica AMEMD Saúde Sociedade Simples Ltda, formalizada como Sociedade em Conta de Participação, tinha seu funcionamento de forma diversa do determinado na legislação de regência e que os rendimentos recebidos pelo contribuinte eram decorrentes da prestação de serviços, não há que se falar em distribuição de lucros.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DECORRENTES DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. TRIBUTAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE “BIS IN IDEM”.

Incide o imposto de renda sobre os rendimentos decorrentes da prestação de serviços médicos sem vínculo empregatício.

Não se confunde a multa de ofício isolada gravada sobre a fonte pagadora pela falta de retenção do imposto, com o tributo e respectivos consectários legais lançados sobre o beneficiário dos rendimentos não oferecidos à tributação, sendo os destinatários e respectivas fundamentações legais nitidamente diversos, descabendo, portanto, cogitar-se de *bis in idem*.

MULTA DE OFÍCIO.

Nos casos de lançamento de ofício aplica-se a multa de ofício no percentual de 75%, prevista na legislação tributária, sempre que for apurada diferença de imposto a pagar.

MULTA. ARGUIÇÃO DE VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DO NÃO CONFISCO. SÚMULA CARF nº 2.

Ao CARF é vedado analisar alegações de violação a princípios constitucionais e não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

Débora Fófano dos Santos - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Débora Fófano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 856/889) interposto contra decisão da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (RS) de fls. 841/852, que julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário formalizado no auto de infração – Imposto de Renda Pessoa Física, lavrado em 23/08/2011 (fls. 680/692), acompanhado do Relatório Fiscal (fls. 693/703), decorrente de procedimento de verificação do cumprimento de obrigações tributárias em relação às declarações de ajuste anual dos exercícios de 2008, 2009 e 2010, anos-calendário de 2007, 2008 e 2009 (fls. 45/61).

Do Lançamento

Pela clareza e concisão adotamos para integrar o presente relatório o seguinte excerto do acórdão recorrido (fls. 842/843):

Mediante Auto de Infração, Demonstrativos e Relatório de Ação Fiscal, de fls. 680 a 703, exige-se do contribuinte acima qualificado o recolhimento da importância de R\$ 157.167,67, calculados até 08-2011, a título de imposto de renda pessoa física suplementar e acréscimos, em virtude da infringência de dispositivos legais abaixo descritos.

1. A autoridade lançadora detectou Classificação Indevida de Rendimentos na DIRPF, correspondentes aos anos-calendário de 2007 a 2009, nos respectivos valores de R\$ 25.151,37, R\$ 25.985,01 e R\$ 28.096,58. **Enquadramento Legal:** arts. 1º a 3º e §§, da Lei nº 7.713/1988; arts. 1º a 3º da Lei nº 8.134/1990; art. 1º da Lei nº 11.311/2006; art. 1º da Lei nº 11.482/2007; e arts. 39 e 43, do Decreto nº 3.000/1999 – RIR/1999 (fl. 906).

O lançamento no contribuinte Dr. Alessandro Luis Reginato foi decorrente de procedimento fiscal junto à Associação dos Médicos do Hospital Mãe de Deus (AMEMD) Saúde Sociedade Simples LTDA, cujo resultado está no processo administrativo fiscal nº 11080.723457/2010-40, no qual a autoridade fiscal procurou demonstrar que os objetivos da celebração do negócio jurídico na constituição da Sociedade em Conta de Participação visava proporcionar a supressão do imposto de renda na fonte incidente no pagamento de serviços prestados pelos profissionais médicos, de forma que esses rendimentos ingressassem como isentos na DIRPF, a título de distribuição de Lucros.

A autoridade Fiscal concluiu pela inexistência concreta de uma Sociedade em Conta de Participação e a prestação de serviços não era pelo sócio ostensivo e, sim, pelos profissionais médicos que efetivamente atendiam os pacientes, sendo-lhes repassado o valor relativo ao seu atendimento e, não, distribuição de lucros equivalente e proporcional ao número de sócios; entendendo, pois, ter havido simulação no negócio jurídico, na qual fez parte o contribuinte com o intuito de, fraudulentamente, diminuir a carga tributária à qual estava sujeito.

(...)

Da Impugnação

Cientificado do lançamento em 29/08/2011 (AR de fl. 706), o contribuinte apresentou impugnação (fls. 709/745), acompanhada de documentos (fls. 746/836), alegando em síntese, conforme resumo extraído do acórdão recorrido (fl. 843):

(...)

O contribuinte apresentou impugnação ao Auto de Infração, fls. 709 a 745, invocando a nulidade do lançamento, alegando que os fundamentos denotam condição mais favorável ao Fisco e à Arrecadação Tributária.

Fez um histórico da AMEMD, desde sua criação e a transformação em limitada e depois em Sociedade em Conta de Participação, em 2003, com a associação de vários médicos, com o intuito de maior abrangência de atendimento com a celebração de convênios junto a planos de saúde, inclusive possibilitando maior amplitude de atendimento aos pacientes.

Argumenta que a dinâmica operacional da AMEMD consistia em receber ordens de cobrança dos associados pela prestação dos serviços, repassando ao associado o valor líquido correspondente ao serviço prestado.

O impugnante, em sua manifestação, aborda o procedimento fiscal contra a AMEMD, que teve exigida contra si a multa de ofício de 150%, por ter realizado negócio jurídico simulado, e com a falta de retenção e recolhimento de imposto de renda sobre os pagamentos efetuados aos médicos, não tendo retido o imposto na fonte, foi exigido dos

profissionais o imposto de renda sobre os valores recebidos mediante autuação individual dos sócios participantes.

O contribuinte volta-se à discussão sobre a Sociedade em Conta de Participação, com fundamento nos dispositivos do Código Civil, sobre a sua organização e finalidades, o seu objeto social, inclusive tendo o contrato da SCP previsto a distribuição desproporcional do resultado; contrapõe-se à descaracterização da SCP, por não existir vedação para a prestação de serviços a terceiros pelos sócios participantes, nem a distribuição desproporcional dos lucros.

Conclui o impugnante, em sua abordagem da SCP, que houve a existência efetiva da sociedade, cabendo analisar se os negócios jurídicos visaram dissimular a natureza de rendimentos tributáveis.

Discorre sobre simulação e negócio jurídico simulado e contrapõe-se também ao percentual de 150% da multa de ofício, que deve ser reduzida, caso seja mantido o imposto, por ausência de sonegação, fraude ou conluio, argumenta que não pode sofrer qualquer aplicação da penalidade de multa, pois não praticou qualquer conduta ilegal, tampouco deixou de recolher tributo devido.

Argumenta, ainda, o contribuinte que pelos fatos imputados a ele, a fiscalização levou a termo contra a Amemd, caracterizando o “*bis in idem*”.

Consolida o impugnante os seus argumentos, às fls. 741 a 742; efetua o pedido de perícia, fls. 742 a 744, invocando art. 16 do PAF, e resume os seus requerimentos às fls. 744 e 745.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, em sessão de 14 de novembro de 2011, a 4ª Turma da DRJ em Porto Alegre (RS) julgou a impugnação improcedente (fls. 841/852), conforme ementa do acórdão nº 10-36.141 - 4ª Turma da DRJ/POA, a seguir reproduzida (fls. 841/842):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2008, 2009, 2010

NULIDADE. INDEFERIMENTO.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbra nos autos qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

PERÍCIA. PRESCINDÍVEL. INDEFERIMENTO.

Deve ser indeferida a solicitação de perícia acerca de matéria que não demande conhecimento técnico especializado e que não exija conhecimentos incomuns ao ofício do auditor fiscal e do julgador administrativo.

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. NATUREZA JURÍDICA DOS RENDIMENTOS PAGOS AOS SÓCIOS. VERDADE MATERIAL.

Sendo que as atividades e os negócios jurídicos desenvolvidos possuem aspectos diversos da realidade formal, onde os sócios participantes da conta participação prestavam serviços ao sócio ostensivo, os valores pagos por este em decorrência desses contratos devem ser classificados segundo a sua efetiva natureza jurídica, como rendimentos tributáveis de prestação de serviços, que correspondem a verdade material dos fatos, e não lucros isentos do Imposto de Renda.

TAXA SELIC - SÚMULA Nº 4 - CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS - CARF.

“A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de

inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.”

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

Devidamente cientificado da decisão da DRJ em 08/03/2012 (fl. 855), o contribuinte dela recorreu por meio do recurso voluntário interposto em 30/03/2012 (fls. 856/889), com as mesmas razões da impugnação, abaixo sintetizadas:

1 — PRELIMINARES

A) DA NULIDADE DO AUTO DE LANÇAMENTO:

A Autuação levada a efeito, não observou o disposto nos artigos 10, inciso IV c/c 11, inciso III do Decreto 70.235/72, porquanto a constituição da SCP e a distribuição de resultados aos seus participantes, após tributada a totalidade da receita bruta pelo regime do lucro presumido, não infringe qualquer disposição de lei tributária ou civil, sendo que as ilações do fisco quanto a ocorrência de simulação na constituição da SCP não encontraram fundamento jurídico.

B) DO ILEGAL INDEFERIMENTO DA PERÍCIA:

Em que pese ter o ora Recorrente, por ocasião da Impugnação apresentada, invocado o disposto no artigo 14 do Decreto 70.235/72, bem assim cumprido os requisitos previstos no artigo 16, inciso IV do mesmo Decreto, eis que indicou assistente técnico e apresentou os quesitos, a r. decisão "a quo" entendeu por indeferi-la, julgando-a, singelamente, como sendo apenas desnecessária.

As razões que levam a necessária produção de prova pericial estão atreladas necessária e imprescindível aferição da **regular existência da SCP e da natureza jurídica de resultados distribuídos quando dos pagamentos feitos aos sócios participantes**, ponto fulcral da discussão.

Sendo assim, o indeferimento da prova pericial, justamente diante da insegurança jurídica e de convencimento demonstrada pelos ilustres julgadores "a quo", se demonstra ilegal e inconstitucional, haja vista que contraria o princípio basilar da ampla defesa esculpido no artigo 5º da Constituição Federal de 1988.

2 - O DIREITO:

Nos tópicos apresentados abaixo discorre sobre os seguintes temas:

2.A - HISTÓRICO DA AMEMD E A CRIAÇÃO DA SCP

2.B - DA SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO

2.C - DESCONSIDERAÇÃO DOS EFEITOS DA SCP PELO FISCO

2.D - DA ALEGADA SIMULAÇÃO — COMO FORMA DE IMPUTAR RENDIMENTOS TRIBUTADOS ÀQUELES QUE SÃO PERCEBIDOS COMO DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS JÁ TRIBUTADOS NA SOCIEDADE OSTENSIVA

2.E - FALTA DE INTERESSE DE EXIGIR - VEDAÇÃO AO PRINCÍPIO DO "NON BIS IN IDEM"

3. CONCLUSÕES

Apresenta as seguintes conclusões:

(a) os argumentos em que se fundou a RFB para desconsiderar os efeitos fiscais da SCP são totalmente improcedentes, na medida em que a única consequência da suposta prestação de serviços pelo sócio participante seria a sua responsabilidade solidária perante terceiros, assim como também não é vedada a distribuição desproporcional dos resultados obtidos pela SCP em relação ao capital investido;

- (b) também não houve ato dissimulado praticado pelas partes, pois a vontade real correspondente perfeitamente à vontade formalizada nos atos de constituição da SCP;
- (c) desde a transformação da ASSOCIAÇÃO em sociedade simples, com a criação da SCP, os sócios participantes e ostensivo sempre visaram ao objetivo comum da SCP;
- (d) O Impugnante fez prova fazer parte, na qualidade de sócio participante, da AMEMD HMD-SCP, com ingresso no Contrato Social devidamente registrado e tornado público;
- (e) há claro *affectio societatis* entre o Impugnante, sócio ostensivo e participantes da SCP, sendo que tal medida conjunta, inclusive, permitiu a regularização da atuação da então ASSOCIAÇÃO, que não poderia estar praticando atos negociais na qualidade de entidade sem fins lucrativos;
- (f) a demonstração de que 80% dos pagamentos sequer resultou em tributação (conforme demonstra tabela que cobre período de 5 anos) torna evidente que o intuito da SCP nunca foi o de obter vantagem indevida em detrimento do Fisco;
- (g) Devem ser mantidos como rendimentos isentos e não tributáveis os valores recebidos pelo impugnante por força de distribuição de resultados já tributados na pessoa jurídica, mantendo-se sua classificação como "Rendimentos Isentos e Não Tributáveis";
- (h) Ainda prevaleça qualquer exação, a multa deve ser reduzida para patamar mais brando tendo em vista não ter restado caracterizado o evidente intuito de fraude ou qualquer das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 e, ainda, deve ser reconhecida a decadência parcial das exações e afastadas as cobranças que afrontem o princípio do "non bis in idem".

4. DOS REQUERIMENTOS

Diante de todo o exposto, requer:

- a) Seja o presente RECURSO recebido e provido para reformar o acórdão "a quo", notadamente para que sejam acolhidas as PRELIMINARES retro suscitadas de nulidade dos procedimentos e do próprio auto de infração, desconstituindo-se o inquinado Auto de Infração e cancelando-se o débito fiscal reclamado;
- b) caso não acolhidas, no todo ou em parte, as preliminares retro suscitadas, determinar que o feito seja baixado em diligência para que se realize a perícia requerida, trazendo os elementos técnicos operacionais concretos para que esse Eg. Conselho possa corretamente se posicionar, com a relevância do tema, repercussão geral, e a segurança jurídica que o caso requer;
- c) no mérito, seja **DESCONSTITUÍDO** o inquinado Auto de Infração, tornando **INEXIGÍVEIS** as importâncias nele lançadas, por absoluta **ILIQUIDEZ** e **INCERTEZA** e, ainda, diante das conclusões acima apontadas.
- d) Em caso de entendimento diverso do antes requerido, **REQUER**, outrossim seja **RETIFICADO** o Auto de Infração em comento, a fim de excluir ou reduzir de seu conteúdo os valores isentos e não tributados, seja, a exemplo do que ocorreu com a inobservância da dispensa de retenção, também reduzindo a multa cobrada, além de recalcular os valores eventualmente devidos, de acordo com as respectiva natureza, bem assim descontados os valores exigidos em "bis in idem" nos autos de infração levados a efeito contra a sócia ostensiva- garantindo que sejam descontados os tributos pagos pela pessoa jurídica AMEMD por conta de retenção de IRPF de sócios;

O presente processo compõe lote sorteado para esta relatora.

É o relatório.

Voto

Conselheira Débora Fófano dos Santos, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Em linhas gerais, conforme aduzido anteriormente, no recurso voluntário o contribuinte repisa os mesmos argumentos da impugnação, repousando a controvérsia em relação aos seguintes pontos:

I - PRELIMINAR DE NULIDADE

- Do auto de infração por ausência de fundamentação jurídica para embasar a tentativa de descaracterizar a Sociedade em Conta de Participação (SCP) e de infundadas atribuições de simulação.
- Da decisão recorrida por cerceamento de defesa por ilegal indeferimento da perícia.

II – MÉRITO

- Apresenta histórico da AMEMD e a criação da SCP.
- Discorre sobre a Sociedade em Conta de Participação.
- Da desconsideração dos efeitos da SCP pelo fisco.
- Da alegada simulação — como forma de imputar rendimentos tributados àqueles que são percebidos como distribuição de lucros já tributados na sociedade ostensiva.
- Da falta de interesse de exigir – vedação ao princípio do *nom bis in idem*.

III – REQUERIMENTOS

- Sejam acolhidas as preliminares de nulidade.
- Caso não acolhidas as preliminares, determinar que o feito seja baixado em diligência para realização de perícia.
- No mérito seja desconstituído o auto de infração por iliquidez e incerteza.
- Requer seja retificado o auto de infração, a fim de excluir ou reduzir de seu conteúdo os valores isentos e não tributados, seja, a exemplo do que ocorreu com a inobservância da dispensa de retenção, também reduzindo a multa cobrada, além de recalcular os valores eventualmente devidos, de acordo com a respectiva natureza, bem assim descontados os valores exigidos em *bis in idem* nos autos de infração levados a efeito contra a sócia ostensiva-garantindo que sejam descontados os tributos pagos pela pessoa jurídica AMEMD por conta de retenção de IRPF de sócios.

A princípio, oportuno destacar os fundamentos da decisão recorrida que levaram à manutenção do lançamento (fls. 844/852):

- A negativa de realização de perícia decorreu do fato dos quesitos apresentados não exigem conhecimentos incomuns ao ofício do auditor fiscal e do julgador administrativo, tendo a matéria sido discutida exaustivamente no processo administrativo fiscal nº 11080.723457/2010-40, na impugnação a ele referida, no Acórdão de nº 10-30.887 de 18-04-2011, proferido pela 5ª Turma da DRJ em Porto Alegre (RS) e na impugnação referente ao presente processo.

- No que diz respeito à validade do negócio jurídico, do ato jurídico simulado e do objetivo da sociedade AMEMD tais matérias foram amplamente discutidas no referido procedimento fiscal levado a cabo naquela sociedade.
- Da análise da documentação acostada aos autos, principalmente o Termo de Verificação Fiscal sobre o Procedimento Fiscal na AMEMD, o Estatuto da AMEMD, o Instrumento Particular de Constituição da Sociedade em Conta de Participação e suas alterações, a Decisão da 5ª Turma da DRJ/POA e demais documentos, entendeu que não houve descaracterização da Sociedade em Conta de Participação; contudo, pela verdade material dos fatos, os seus sócios participantes prestavam serviços ao sócio ostensivo e os rendimentos têm a efetiva natureza de rendimentos tributáveis e não a natureza de isentos, como distribuição de lucros.
- Entende ser possível, em uma sociedade, a distribuição de valores aos sócios participantes de forma não igualitária, desde que sejam distribuídos de forma proporcional ao capital de cada participante; contudo, sendo a distribuição de forma proporcional ao número de atendimentos (consultas ou outra prestação de serviço), reforça a ideia de que é rendimento por serviço prestado, diretamente proporcional ao seu montante, inclusive não caracterizando “bis in idem” pois tratam-se de entidades distintas pessoa física prestadora de serviços e pessoa jurídica, tendo sido esta lançada por falta de retenção de imposto de renda na fonte, não podendo, assim, serem confundidas.
- Conclui, acompanhando em todos os fundamentos esposados no Acórdão retro referenciado, que os rendimentos dos sócios participantes da conta participação pela prestação de serviços têm a natureza jurídica de rendimentos “tributáveis” e manteve a cobrança do imposto de renda pessoa física objeto do presente lançamento.

Preliminares de Nulidade

No recurso, o recorrente arguiu a nulidade do lançamento, sob a alegação de ausência de fundamentação jurídica para embasar a tentativa de descaracterizar a Sociedade em Conta de Participação (SCP) e de infundadas atribuições de simulação.

Cumpra ressaltar que não houve por parte da autoridade fiscal a descaracterização da pessoa jurídica AMEMD, seja no procedimento fiscal levado a efeito contra a pessoa jurídica ou na ação fiscal perpetrada contra o Recorrente. A acusação que paira contra a pessoa jurídica e os médicos associados é de existência de negócio jurídico simulado de constituição da SCP, cujos objetivos eram (fl. 64):

(...)

A simulação da conta de participação perpetrada pela AMEMD SAÚDE SOCIEDADE SIMPLES LTDA, em comunhão de interesses com os médicos e pessoas jurídicas que lhe prestaram serviços, teve por finalidade:

- Resgatar os médicos e pessoas jurídicas prestadoras de serviços médicos que, antes, eram associados da ASSOCIAÇÃO DOS MÉDICOS DO HOSPITAL MÃE DE DEUS, mas que após a alteração da natureza jurídica daquela entidade, não passaram a compor o quadro de sócios da AMEMD SAÚDE SOCIEDADE SIMPLES LTDA;
- Proporcionar a supressão do imposto de renda na fonte incidente no pagamento de serviços prestados por profissionais médicos e por -pessoas jurídicas prestadoras de

serviços médicos, bem como fazer com que esses valores ingressassem na declaração de imposto de renda dos beneficiários como rendimento isento;

- Proporcionar aos sócios da conta de participação a atuação profissional desvinculada da sociedade limitada (eles não admitiam compor o quadro de sócios desta pessoa jurídica para evitar qualquer forma de comprometimento patrimonial em razão de responsabilidade civil decorrente de erro médico praticado pelos demais sócios).

Todos os fatos apurados pela autoridade fiscal encontram-se minuciosamente detalhados no Relatório Fiscal (fls. 693/703), de modo a permitir que o Recorrente exerça o seu pleno direito de defesa.

O lançamento foi levado a efeito por autoridade competente e na lavratura do Auto de Infração foram cumpridas todas as formalidades estabelecidas no artigo 142 da Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional (CTN)), sendo certo que o lançamento está em perfeito acordo com as exigências previstas no artigo 10 do Decreto nº 70.235 de 6 de março de 1972, que regula o processo administrativo fiscal.

Nestes termos, não pode prosperar a arguição de nulidade do lançamento suscitada pelo Recorrente.

Ainda preliminarmente, o contribuinte se insurge contra a decisão recorrida no que se refere ao indeferimento de pedido de perícia formulado na impugnação. Todavia, a realização de perícia, com o objetivo de aferir a regular existência da SCP e a natureza jurídica dos resultados distribuídos quando dos pagamentos feitos aos sócios participantes, é desnecessária, posto que as respostas a tais questionamentos já estão perfeitamente delineadas nos autos.

Logo, nos termos do disposto no artigo 18, *caput*, do Decreto nº 70.235 de 1972, com redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748 de 9 de dezembro de 1993, correta a decisão recorrida ao indeferir o pedido de perícia formulado pela defesa.

Sobre o tema, oportuna a reprodução da Súmula CARF nº 163:

Súmula CARF nº 163

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (**Vinculante**, conforme **Portaria ME nº 12.975**, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Deste modo, pelos mesmos motivos se mostra desnecessária a realização de perícia requerida em sede recursal, razão pela qual deve ser indeferida.

Mérito

Trata-se de lançamento decorrente de fiscalização em desfavor da AMEMD Saúde Sociedade Simples Ltda, CNPJ nº 02.729.862/0001-85, objeto do processo nº 11080.723457/2010-40, no bojo da qual se constatou a constituição de Sociedade em Conta de Participação (SCP) na qual figurava como sócia ostensiva e diversos profissionais médicos do Hospital Mãe de Deus, em Porto Alegre/RS, como sócios participantes, dentre os quais o ora atuado.

Frise, por oportuno, que daquela fiscalização, semelhantemente ao ocorrido no caso em tela, resultaram vários procedimentos fiscais em relação aos beneficiários dos rendimentos. Sob esse prisma, pela pertinência, similitude ao caso analisado e por concordar

com seus fundamentos, utilizo-me para compor o presente relatório, as conclusões apontadas no Acórdão nº 2802-003.063 – 2ª Turma Especial, exarado em 13 de agosto de 2014, de relatoria do conselheiro Ronnie Soares Anderson, mediante a reprodução do seguinte excerto do voto condutor:

(...)

A AMEMD Saúde Sociedade Simples Ltda, na qualidade de sócia ostensiva, celebrava contratos para prestação de serviços médicos aos beneficiários de diversas instituições que administravam planos de saúde, contratos nos quais os autorizados à realização dos serviços eram sempre os médicos sócios participantes da SCP. Desse modo, após o recebimento pelo sócio ostensivo dos valores devidos pelos tomadores de serviços e retida a taxa de administração, pagava-se diretamente aos médicos em proporção ao volume e modalidade de serviços prestados, a título de distribuição de lucros decorrentes da conta de participação, ou seja, como rendimento isento do imposto de renda.

Com efeito, tal proceder dissimulava a natureza de rendimentos da prestação de serviços médicos que os pagamentos, efetuados pela AMEMD Saúde Sociedade Simples Ltda, aos sócios participantes da SCP, efetivamente possuíam. Rendimentos esses, destaque-se, tributáveis, seja na fonte pela dita sociedade, seja na Declaração de Ajuste Anual (DAA) dos médicos.

No que tange à pessoa jurídica em tela, merece registro o fato de que o recurso voluntário por ela interposto nos autos do processo nº 11080.723457/2010-40 foi julgado em 20/6/2012 pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara desta Seção de julgamento, sendo mantida integralmente a autuação, inclusive no tocante à qualificação da multa, dado o procedimento simulatório. Colaciono o seguinte trecho da ementa do acórdão então prolatado:

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. SIMULAÇÃO.

No direito tributário, o conteúdo prevalece sobre a forma. Se o conteúdo fático não guarda qualquer simetria com a relação societária que se tentou desenhar, é caso de simulação. As disposições específicas do Código Civil; dentre as quais há a proibição de os sócios participantes prestarem serviços em nome da Sociedade em Conta de Participação. Presente a simulação, é devida a multa agravada, em percentual de 150%.

Não vejo motivos para destoar desse entendimento, inclusive no que diz respeito a suas consequências para o contribuinte ora inconformado.

De fato, as SCP se aproximam bastante de uma parceria para investimento, na qual o sócio ostensivo recebe dos sócios participantes o capital, o administra e *realiza* o objeto social, se apresentando como único responsável por essas atividades perante terceiros.

Apurado o correspondente resultado e pagos os tributos e demais encargos envolvidos, o lucro é distribuído aos sócios participantes, como investidores no empreendimento.

Friso que o art. 991 do Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002) rege, sem margem para dúvidas, que nas SCP a atividade prevista no instrumento constitutivo é exercida somente pelo sócio ostensivo:

Art. 991. 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.

Parágrafo único. Obriga-se perante terceiro tão-somente o sócio ostensivo; e, exclusivamente perante este, o sócio participante, nos termos do contrato social.

Compulsando os autos, no entanto, verifica-se que a atividade da SCP em referência a prestação de serviços médicos era realizada pelos sócios participantes de maneira pessoal, sendo que eles respondiam individualmente por erro médico, responsabilidade

civil, ética e criminal decorrentes desses atos, o que pode ser constatado da leitura tanto dos termos do contrato de constituição da SCP (fls. 320/345), assim como dos contratos de prestação de serviços médicos avençados com os terceiros tomadores (fls. 532/546). Tal situação é incompatível com esse tipo de sociedade, de acordo com o entendimento do Poder Judiciário:

COMERCIAL. SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. RESPONSABILIDADE PARA COM TERCEIROS. SÓCIO OSTENSIVO.

Na sociedade em conta de participação o sócio ostensivo é quem se obriga para com terceiros pelos resultados das transações e das obrigações sociais, realizadas ou empreendidas em decorrência da sociedade, nunca o sócio participante ou oculto que nem é conhecido dos terceiros nem com estes nada trata (STJ, 4ª T, Resp nº 168.028/SP, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, DJ 22/10/2001)

Por conseguinte, 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. Mesmo que se reconhecesse a efetiva existência da SCP, importa notar, a remuneração dos serviços em nome dela prestados pelos sócios participantes se configuraria como rendimento tributável, à similaridade do *pro labore*.

Por outro lado, também há que ser refutada a alegação de ter ocorrido *bis in idem* na espécie, pois não houve dupla ou múltipla tributação sequer sobre a mesma pessoa, quanto mais sobre os mesmos fatos. No lançamento referente à pessoa jurídica, foi imposto gravame pertinente à multa de ofício isolada e juros de mora pelo não cumprimento do seu dever, como responsável tributário, de realizar a retenção do imposto de renda na fonte, a título de antecipação do devido, sobre os rendimentos pagos aos médicos, tendo-se por base o disposto no art. 9º da Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002, e no art. 44, inciso I da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Já com relação ao recorrente a autuação deu-se com suporte no art. 3º, § 4º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, dado o fato de não ter ele oferecido os indigitados rendimentos à tributação quando das respectivas DAA, classificando rendimentos tributáveis, posto que oriundos da prestação de serviços médicos sem vínculo empregatício, como rendimentos isentos.

(...)

Como visto da reprodução acima, houve a formalização da Sociedade em Conta de Participação, contudo, seu funcionamento, se dava de forma diversa do determinado na legislação de regência, de modo a permitir que a prestação de serviços realizada pelo Recorrente recebesse a roupagem de lucros distribuídos, propiciando desta forma a caracterização de rendimentos tributáveis como se isentos fossem.

Desse modo, não há como acolher a tese defendida pelo Recorrente de que os rendimentos recebidos da AMEMD Saúde Sociedade Ltda seriam isentos e não tributáveis, uma vez que restou exaustivamente demonstrado nos autos que tais quantias correspondem na verdade à remuneração por serviços prestados, sendo, portanto, rendimentos tributáveis, nos termos da legislação de regência.

Também não procede a alegação da defesa de *bis in idem*, posto que a multa e os juros de mora estariam sendo cobrados da pessoa jurídica AMEMD e também do Recorrente. Ocorre que no auto de infração lavrado contra a pessoa jurídica estão sendo exigidos isoladamente a multa de ofício e os juros de mora por falta de retenção/recolhimento do IRRF sobre os rendimentos pagos aos profissionais médicos (sócios) por prestação de serviços.

Já no Auto de Infração lavrado contra o recorrente a exigência é relativa ao imposto de renda pessoa física devido, depois de ajustado, acompanhado da multa de ofício, no percentual de 75% e dos juros de mora.

Tal situação está bem delineada no Termo de Verificação Fiscal do sujeito passivo AMEMD Saúde Sociedade Simples Ltda (fls. 62/93), conforme excerto abaixo reproduzido (fls. 89/90):

(...)

3.2.2 PAGAMENTO DE SERVIÇOS MÉDICOS PRESTADOS POR PESSOAS FÍSICAS:

O fato gerador, neste caso, é o pagamento por pessoa jurídica à pessoa física, a título de serviços prestados sem vínculo empregatício, devendo o imposto ser calculado mediante a utilização da tabela progressiva mensal (RIR/99, artigos 620, 628, 629, 641, 674 e 675). E a responsabilidade pelo recolhimento cabe a fonte pagadora (RIR/99, artigo 717).

Como estamos tratando de falta de retenção do imposto de renda, com a natureza de antecipação do devido na declaração de ajuste anual dos beneficiários, constatada após o termo final do prazo fixado para entrega daquelas mesmas declarações, será exigido da fonte pagadora somente a multa de ofício e os juros de mora isolados, calculados desde a data prevista para o recolhimento do imposto que deveria ter sido retido, até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual das pessoas físicas (Lei 10.426/2002, artigo 9º., Lei 9.430/96, artigo 44, inciso I, Parecer Normativo SRF nº. 1, de 24/09/2002).

(...)

E, também, no seguinte excerto do Relatório Fiscal do ora Recorrente (fl. 701):

(...)

Tais valores, que foram indevidamente declarados pelo contribuinte como rendimentos isentos (lucros e dividendos recebidos) em suas DIRPFs dos anos-calendário de 2006, 2007, 2008 e 2009, deveriam ter sido submetidos à tributação do imposto de renda da pessoa física, mediante a utilização da tabela progressiva mensal (arts. 620, 628 e 641 do RIR/99), cabendo a responsabilidade pela retenção e recolhimento deste imposto à fonte pagadora.

Não tendo sido realizadas estas retenções e estes recolhimentos nas épocas próprias, as quais teriam natureza de antecipação de imposto devido nas declarações de ajuste anual, houve a cobrança de multa e juros isolados da AMEMD SAÚDE SOCIEDADE SIMPLES LTDA, no curso do procedimento fiscal amparado no MPF 1010100-2011-00135-2, com base na Lei 10426/02, art. 9º, Lei 9430/96, art. 44, inc.I e Parecer Normativo SRF nº 1, de 24/09/02.

Quanto ao fiscalizado, cabe a exigência do imposto, da multa de ofício e dos juros de mora, incidentes sobre os rendimentos do trabalho recebidos de pessoas jurídicas, sem vínculo empregatício, conforme normas de regência já expostas acima, razão pela qual se realiza o presente lançamento de ofício.

(...)

Logo, não há que se falar em *bis in idem*, posto tratar-se de cobranças completamente diversas, decorrentes de fatos também diversos. Da pessoa jurídica cobra-se multa e juros isolados por falta de retenção do IRRF e da pessoa física exige-se o IRPF devido, acompanhado de multa de ofício e juros de mora.

Da Multa de Ofício – Efeito Confiscatório

A multa lançada se deu em conformidade com a legislação de regência, restando à autoridade fiscal o dever de aplicá-la sob pena de responsabilidade funcional, uma vez que a atividade do lançamento é vinculada e obrigatória.

O fundamento legal para o lançamento da multa de ofício de 75% encontra-se no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, não havendo previsão para reduzi-la:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

Em relação à inconstitucionalidade da incidência da multa de ofício de 75% sobre o crédito tributário, tal matéria não comporta discussão, encontrando-se pacificada neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais com a edição da Súmula CARF nº 2, a seguir reproduzida:

Súmula CARF nº 2

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

À vista dessas considerações, não merece reparo o acórdão recorrido.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, vota-se em negar provimento ao recurso voluntário.

Débora Fófano dos Santos