



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 11080.733020/2011-03  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2802-003.065 – 2ª Turma Especial  
**Sessão de** 13 de agosto de 2014  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** ROSANE BRONDANI  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Exercício: 2008, 2009, 2010

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DECORRENTES DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. TRIBUTAÇÃO.

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

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 arts. 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.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário nos termos do voto do relator.

(Assinado digitalmente)

Jorge Cláudio Duarte Cardoso, Presidente.

(Assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson, Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Jorge Cláudio Duarte Cardoso (Presidente da Turma), Jaci de Assis Júnior, German Alejandro San Martín Fernández, Ronnie Soares Anderson, Julianna Bandeira Toscano e Carlos André Ribas de Mello.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre (RS) – DRJ/POA, que julgou parcialmente procedente Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 48.333,98, relativo aos anos-calendário 2008, 2009 e 2010, crédito esse originário da classificação indevida de rendimentos nas correspondentes Declarações de Ajuste Anual (DAA).

Por bem resumir os fatos, peço vênha para reproduzir o relatório do acórdão recorrido:

O lançamento no contribuinte Rosane Brondani 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 11080.723.457/2010-40, 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.

Face às conclusões pela simulação e intuito de fraude, a Autoridade Fiscal efetuou a Representação Fiscal para Fins Penais sob o processo nº 11080.733023/201139.

O contribuinte apresentou impugnação ao Auto de Infração, fls. 178 a 210, iniciando com um histórico da AMEMD, desde 1998 e 2002, e a criação da Sociedade em Conta de Participação, em 2003, com a associação de mais de 800 médicos, com o intuito de maior abrangência de atendimento com a celebração de convênios junto a planos de saúde, inclusive possibilitando o atendimento a praticamente todos os pacientes da Emergência, tenta demonstrar que não foi objetivo dos médicos, ao criarem a SCP, a simulação do negócio jurídico para evitar a incidência de tributação.

O impugnante continua sua manifestação abordando o procedimento fiscal contra a AMEMD, que teve exigida contra si a multa de ofício de 150% pela falta de retenção e recolhimento de imposto de renda sobre os pagamentos efetuados aos médicos e 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.

Em relação ao lançamento em seu nome, o contribuinte argumenta que a Autoridade Fiscal usou o mesmo fundamento sobre a autuação da AMEMD, a diferença reside no caso de que na sociedade não houve a retenção do imposto e no seu caso os rendimentos estavam informados como isentos, mas foram declarados por ele, contudo foi-lhe aplicada a multa de ofício de 150%.

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, retendo o percentual de taxa de administração; 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.

Reforça ao final a necessidade de reconhecimento da existência de sociedade de fato entre a AMEMD Saúde Sociedade Simples LTDA e os médicos denominados de sócios participantes, com opção inclusive de apuração do resultado pelo lucro presumido. Salienta o contribuinte que os médicos não constituíram a pessoa jurídica visando a simular uma relação inexistente, sempre houve “*affectio societatis*”.

Conclui o impugnante, em sua abordagem da SCP, que seja reconhecido que sociedade de fato sempre existiu, portanto os valores recebidos por ele da AMEMD devem ser tratados como isentos e não tributáveis, impondo-se a desconstituição do auto de lançamento.

Contrapõe-se também ao percentual de 150% da multa de ofício, que deve ser reduzida 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 para a qualificação da multa de ofício é indispensável que esteja presente o dolo do agente e, a seu ver, não teve conduta com vistas a impedir ou a retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador e ele sempre apontou todos os rendimentos em suas declarações de IRPF, não houve omissão, somente que tais rendimentos foram declarados como isentos, pois era o seu real entendimento.

Da mesma forma não se pode falar em ocorrência de fraude ou conluio, pois jamais tentou forjar uma operação com vistas a impedir a ocorrência do fato gerador, assim como jamais planejou, com outras pessoas, simular negócio jurídico para evitar incidência de tributo.

Assim sendo, conclui o impugnante, pela ausência de dolo, elemento indispensável para que se possa falar em sonegação, fraude ou conluio, e, conseqüentemente, a multa de ofício deve ser reduzida.

Consolida o impugnante o seu requerimento, às fls. 1.658 e 1.659, pela desconstituição integral do auto de infração, com o fundamento por reconhecer a sociedade em conta de participação, ou, efetivamente, pela sociedade de fato, caracterizando os montantes recebidos como isentos ou, caso não seja este o entendimento do julgador, que seja reduzida a multa de ofício ao percentual de 75% devido à ausência de sonegação, fraude ou conluio.

A instância recorrida manteve parcialmente a autuação, reduzindo a multa de ofício à alíquota de 75%, e consubstanciando seu entendimento no seguinte excerto da ementa:

*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.*

O contribuinte interpôs recurso voluntário em 18/5/2012, reiterando os argumentos da impugnação e demandando a desconstituição do lançamento, dada a legitimidade da SCP constituída, ou, alternativamente, o reconhecimento da existência de uma sociedade de fato entre as partes, do que decorre serem os rendimentos percebidos pela recorrente isentos e não tributáveis.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Ronnie Soares Anderson, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

A autuação ora analisada é decorrente de fiscalização levada a efeito em desfavor da AMEMD Saúde Sociedade Simples Ltda., CNPJ nº 02.729.862/0001-85, no bojo da qual se constatou que aquela constituía Sociedade em Conta de Participação (doravante, 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 autuado.

Entendo como fartamente documentado nos autos que 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 Sociedades em Conta de Participação estão regidas pelas 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 a contribuinte ora inconformada.

De fato, as SCP se aproximam bastante de uma parceria para investimento, na qual o sócio ostensivo recebe dos sócios participantes o capital, o administrando e *realizando* o objeto social. Nesse andar, se apresenta 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) regra, 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.(grifei)*

Compulsando os autos, no entanto, 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, sendo que eles respondiam individualmente por erros médicos, responsabilidade civil, ética e criminal decorrentes desses atos, conforme se verifica da leitura dos termos do contrato de constituição da SCP (fls. 121/127). 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. Note-se que a existência de eventuais outras atividades levadas a efeito por aquela sociedade não interfere nessa conclusão, pois o que está sob exame é a natureza tributária dos rendimentos pagos pela SCP aos sócios participantes contratuais, em razão da atividade societária de prestação de serviços médicos.

Nessa linha, convém esclarecer que a descaracterização da SCP foi realizada para fins do direito tributário e da correlata legislação do imposto de renda. Ainda que mácula

nenhuma sob o ponto de vista formal houvesse na constituição daquela sociedade, do ponto de vista material, como visto, ela não atendia aos pressupostos legais exigidos para consubstanciar-se em real SCP, não gerando efeitos perante o Fisco eventual revestimento societário adotado para transmutar as operações de fato realizadas, tampouco o pugnado reconhecimento de que havia uma sociedade de fato entre as partes, ou da existência de efetiva *affectio societatis*.

Com efeito, os valores pagos sob o epíteto de distribuição dos resultados não visavam remunerar o capital individualmente investido por cada um dos sócios participantes, como deve acontecer nas SCP, mas sim a prestação de serviços efetuada por esses *diretamente* a terceiros, e na correspondente medida em que se essa se dava, conforme demonstra a leitura da cláusula 20ª do contrato constitutivo da SCP:

*Cláusula 20ª - Os sócios da sociedade em conta de participação convencionam, expressamente, que os lucros serão distribuídos independentemente da contribuição para o patrimônio especial, de acordo com a receita proporcionada pelos negócios viabilizados por cada um dos sócios ou entre eles ajustadas.*

Os denominados "negócios viabilizados pelos sócios" a que se refere a cláusula acima, traduziam-se, na realidade, nas prestações de serviços médicos realizadas pelos médicos sócios aos beneficiários dos planos de saúde, em função das quais eram repassados os devidos pagamentos pelo sócio ostensivo. Importa notar que se reconhecesse como efetiva a existência da SCP, a remuneração dos serviços em nome dela prestados pelos sócios se configuraria como rendimento tributável, à similaridade do *pro labore*.

Melhor sorte não favorece a pretensão da contribuinte de aplicar, ao particular, os arts. 996 c/c o 1.007 do Código Civil para fins de justificar a distribuição dos resultados aos sócios participantes da SCP de maneira desproporcional ao capital investido. Transcrevam-se os dispositivos, por oportuno:

*Art. 996. Aplica-se à sociedade em conta de participação, subsidiariamente e no que com ela for compatível, o disposto para a sociedade simples, e a sua liquidação rege-se pelas normas relativas à prestação de contas, na forma da lei processual.*

*Parágrafo único. Havendo mais de um sócio ostensivo, as respectivas contas serão prestadas e julgadas no mesmo processo.*

(...)

*Art. 1.007. Salvo estipulação em contrário, o sócio participa dos lucros e das perdas, na proporção das respectivas quotas, mas aquele, cuja contribuição consiste em serviços, somente participa dos lucros na proporção da média do valor das quotas.(grifei)*

Atente-se que a aplicação às SCP do disposto para as sociedades simples tem limites bem firmados na legislação, ou seja, caráter subsidiário e *somente naquilo que for compatível com o regime normativo das SCP*, tais como as prescrições sobre o direito de retirada, sobre o sistema de deliberações por maioria, etc.

Não existe, entretanto, previsão de que a contribuição dos sócios participantes seja feita em serviços, pelo contrário, o art. 994 do Código Civil enuncia que essa contribuição tem insita natureza patrimonial:

*Art. 994. A contribuição do sócio participante constitui, com a do sócio ostensivo, patrimônio especial, objeto da conta de participação relativa aos negócios sociais.*

*§ 1ª Especialização patrimonial somente produz efeitos em relação aos sócios.*

*§ 2ª Falência do sócio ostensivo acarreta a dissolução da sociedade e a liquidação da respectiva conta, cujo saldo constituirá crédito quirografário.(grifei)*

Mesmo que o dispositivo em comento não constitua óbice para que a contribuição dos sócios participantes possa se dar por meio da utilização de sua força laboral - o que se admite apenas a título de argumentação - deve-se alertar para o fato de que semelhante exegese poderia dar margem a uma série de situações fraudulentas, não só na seara tributária, mas também, e não de somenos, no campo das relações trabalhistas.

Por exemplo, uma empresa poderia demitir empregados e posteriormente admiti-los como sócios participantes de uma SCP na qual constaria como sócia ostensiva, sendo a contribuição dos referidos empregados vertida sob a forma de prestação de serviços. Por meio dessa dissimulação, seria tentada em simultâneo, assim, a descaracterização dos elementos da relação empregatícia e o não cumprimento das obrigações trabalhistas e tributárias.

De todo modo, e voltando ao caso em análise, a tese esgrimada na irresignação da contribuinte não lhe aproveita, pois como pode ser visto à sociedade nos autos, os serviços em relevo, tais como consultas e atendimentos médicos, foram prestados pelos sócios participantes de maneira direta, visível e pessoal a terceiros, em arrepio à sistemática que respalda o instituto civilista das SCP. E, em decorrência e na proporção dessas prestações de serviços, ainda que realizada em nome daquela sociedade, auferiu a contribuinte rendimentos tributáveis pelo imposto de renda.

Ante o exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(Assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson