



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15983.720244/2016-39
ACÓRDÃO	2201-012.344 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MARCO ANTONIO MELHADO GARCIA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2011, 2012

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 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.

MULTA DE OFÍCIO.

Tal penalidade está prevista na legislação tributária e deve ser aplicada nos moldes em que a norma legal determina.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. LITERATURA JURÍDICA.

As decisões administrativas e judiciais, bem como citações doutrinárias, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aplicam a qualquer outra ocorrência, senão àquele objeto da decisão.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Fernando Gomes Favacho – Relator

Assinado Digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Débora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Thiago Alvares Feital, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

Trata de **Auto de Infração** (fl. 02 a 11) relativo à omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica dos anos-calendário de 2011 e 2012.

Conforme o **Relatório Fiscal** (fls. 348 a 361), os fatos descritos no citado Relatório configuram em tese, crime contra a ordem tributária, motivo pelo qual informou que seria elaborada a devida Representação Fiscal para Fins Penais.

Apesar de o sujeito passivo ocupar a posição de sócio oculto da SCP, vinha se apresentando publicamente como diretor comercial da companhia. Sob o fundamento de que o sócio oculto não pode atuar de maneira direta na atividade constitutiva do objeto social da SCP, tampouco falar em nome do sócio ostensivo, foi lavrado o auto de infração lançando como remuneração os valores originalmente declarados como rendimentos isentos.

Em 18/01/17, o contribuinte apresentou **Impugnação** (fls. 381 a 417) em que alega:

a) Natureza da SCP: aduz que constituiu Sociedade em Conta de Participação (SCP) com a Aliança Administradora de Benefícios de Saúde Ltda., na qualidade de sócio participante, contribuindo com prestação de serviços. Que o Código Civil não restringe a forma de contribuição dos sócios; logo é possível que seja por serviços. Traz que O art. 1007 do CC admite que sócio prestador de serviços participe dos lucros (mas não das perdas).

b) A cláusula 5ª do contrato fixou repartição de resultados em 70% (Aliança) e 30% (contribuinte). Não se trata de remuneração disfarçada por serviços, mas de distribuição de lucros da SCP. A remuneração por serviços prescinde de lucro, mas, na SCP, o pagamento ao sócio participante só ocorre em caso de resultado positivo. A linearidade nos valores decorre dos contratos firmados pelo sócio ostensivo, não de prestação pessoal de serviços do impugnante.

c) O reembolso feito pelo sócio ostensivo não descaracteriza a condição de sócio. É prática contratual legítima e não exclusiva de relação de trabalho.

d) Caso houvesse irregularidade nas atividades, o efeito seria apenas a responsabilidade solidária, sem descaracterizar a SCP (art. 993, par. único, CC).

e) A aplicação de multa simples (e não qualificada) mostra que a fiscalização não encontrou indícios suficientes de fraude. Invoca princípios da legalidade, tipicidade e limites da atuação administrativa.

f) Traz que Parecer da auditoria contábil da SCP não fez ressalvas quanto à legalidade da operação.

g) A constituição da SCP próxima à assinatura do contrato com a CODESP não macula o negócio.

h) Aparições do contribuinte em LinkedIn, Rotary e YouTube como diretor da Aliança não configuram irregularidade, pois o sócio participante não contrai obrigações em nome próprio ou da ostensiva.

A 18ª Turma da DRJ/RJO, por meio do **Acórdão n. 12-90.385** (fl. 936 a 951), em Sessão de 22/08/2017, julgou a impugnação improcedente. Restou-se entendido que:

a) a Sociedade em Conta de Participação, prevista nos arts. 991 a 996 do Código Civil, comporta dois tipos de sócios, o ostensivo e o participante. Nesse contexto, somente o sócio ostensivo exerce atividades e atua perante terceiros, cabendo somente a ele a responsabilidade pelo registro das operações, apuração dos resultados e recolhimento dos tributos.

b) Restou comprovada a atuação do sujeito passivo nas atividades da companhia, inclusive por disposição contratual, postura incompatível com a inação que se espera do sócio participante,

c) Ao contrário do que alega o contribuinte, são inaplicáveis as disposições das sociedades simples que sejam incompatíveis com o instituto das SCP, como a prestação de serviços por parte do sócio participante. Em razão disso, os rendimentos auferidos pelo sócio participante se deram como contrapartida da sua prestação de serviços, de forma que foram entendidos como sendo remuneração.

d) Manteve-se a multa de ofício. Sobre a alegação de que a falta de qualificação implica em boa fé do contribuinte, a fiscalização considerou sim que o sujeito passivo praticou atos que possuem indícios de crime contra a ordem tributária (fl. 944).

Em seu **Recurso Voluntário** (fl. 959 a 992), o contribuinte repete as alegações da 1ª instância.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Fernando Gomes Favacho, Relator.

1. Admissibilidade.

Cientificado em 06/09/2017 (fl. 955), o contribuinte interpôs recurso voluntário em 09/10/2017 (fl. 959).

2. Sociedade por conta de participação. Trabalho sem vínculo empregatício.

O contribuinte sustenta que constituiu uma Sociedade em Conta de Participação (SCP) com a Aliança Administradora de Benefícios de Saúde Ltda., na qualidade de sócio participante, contribuindo com serviços, o que é plenamente admitido pelo Código Civil. Defende que a legislação não restringe a forma de contribuição dos sócios e que o art. 1007 do Código Civil autoriza o sócio prestador de serviços a participar dos lucros, embora não das perdas.

Argumenta que o contrato da SCP estabeleceu a repartição dos resultados em 70% para a Aliança e 30% para si, reforçando que os valores recebidos não constituem remuneração disfarçada, mas distribuição de lucros condicionada à existência de resultado positivo. Alega ainda que a linearidade nos valores decorre da natureza dos contratos firmados pela sócia ostensiva, não da prestação de serviços pessoais.

Defende que o reembolso de despesas pelo sócio ostensivo é prática legítima, sem descaracterizar a condição de sócio. Ressalta que eventual irregularidade ensejaria apenas responsabilidade solidária, e não a desconsideração da SCP. Destaca que a aplicação de multa simples, em vez de qualificada, evidencia a ausência de fraude, e invoca os princípios da legalidade e tipicidade.

Por fim, assinala que não houve ressalvas no parecer da auditoria contábil da SCP, que a constituição da sociedade às vésperas do contrato com a CODESP não compromete a validade do negócio, e que suas aparições em redes sociais ou entrevistas não configuram irregularidade, uma vez que o sócio participante não assume obrigações em nome próprio nem da ostensiva.

Em suma, o contribuinte aduz que não prestou serviços diretos em nome próprio a terceiros; atuou sempre vinculado à sócia ostensiva, que não assumiu obrigações perante terceiros, e que sua participação nos resultados sempre esteve condicionada à existência de lucros, sem relação com volume de serviços pessoais.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) considerou que a Sociedade em Conta de Participação, conforme os artigos 991 a 996 do Código Civil, admite dois tipos de sócios: o ostensivo e o participante. Nesse cenário, apenas o sócio ostensivo realiza atividades e representa a sociedade perante terceiros, sendo de sua exclusiva responsabilidade o registro das operações, a apuração dos resultados e o recolhimento dos tributos.

Ficou demonstrado que o sujeito passivo efetivamente atuou nas atividades da empresa, inclusive previsto em contrato, conduta que não se coaduna com a passividade esperada do sócio participante.

E, contrariamente ao argumento do contribuinte, não se aplicam às SCP as normas das sociedades simples que sejam incompatíveis com sua natureza, como a possibilidade de prestação de serviços pelo sócio participante. Por esse motivo, os valores recebidos pelo sócio participante foram considerados remuneração, uma vez que resultaram da efetiva prestação de serviços.

O tema não é novo no Conselho e nem nesta Turma. O entendimento é de que na Sociedade em Conta de Participação quem atua perante terceiros é única e exclusivamente o sócio ostensivo, em nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade. O sócio oculto participa apenas dos resultados econômicos da atividade social, sendo vedada expressamente sua participação nas relações com terceiros.

Como exemplo, tem-se o Acórdão 2201-012.075, Relatora Conselheira Débora Fófano dos Santos, Sessão de 23/07/2025, julgado de forma unânime. Utilizo-me a partir de agora do que já foi exposto naquele julgamento:

A tese da defesa é improcedente. A conta de participação está regulada nos artigos 991 a 996 do Código Civil. Para a situação a ser aqui enfrentada, inicialmente, será suficiente observar as disposições contidas nos artigos 991 a 993:

Da Sociedade em Conta de Participação 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. Art. 992. A constituição da sociedade em conta de participação independe de qualquer formalidade e pode provar-se por todos os meios de direito.

Art. 993. O contrato social produz efeito somente entre os sócios, e a eventual inscrição de seu instrumento em qualquer registro não confere personalidade jurídica à sociedade. Parágrafo único. 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 este pelas obrigações em que intervier.

Como se vê, a SCP é uma espécie de sociedade não personificada despida de personalidade jurídica. Em regra, a SCP é constituída por meio de contrato social, o qual não é levado a registro perante a Junta Comercial, tão pouco junto ao Cartório de Registro de Títulos e Documentos, cuja atividade constitutiva do objeto social é exercida única e exclusivamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual e sob a sua exclusiva responsabilidade. O contrato social que constitui e regula a relação do sócio ostensivo com os sócios participantes, firmado entre os ambos, gera efeitos tão somente entre os sócios, sendo que sua eventual inscrição na Junta Comercial ou no Cartório de Títulos e Documentos não confere personalidade jurídica à sociedade. Daí a natureza secreta do ato constitutivo. Nesse tipo de sociedade, reconhece-se a existência de duas espécies de sócios: o ostensivo e o participante, também conhecido como sócio oculto ou sócio investidor. Os negócios são realizados apenas em nome do primeiro, que atua como empresário individual ou sociedade empresária, e, sobre o qual recai a responsabilidade ilimitada pelas obrigações assumidas. O sócio oculto ou participante não aparece perante terceiros, respondendo, apenas, perante o sócio ostensivo, conforme previsto em contrato. Concluindo:

a) Sócio ostensivo: é o sócio que exerce exclusivamente a atividade que constitui o objeto social, em seu nome e sob sua própria e exclusiva responsabilidade. Todas as obrigações perante terceiros, sejam fornecedores, clientes, empregados e outros, são assumidas apenas pelo sócio ostensivo, e a ele compete responder por elas, praticando todas as operações em nome da SCP, registrando-as contabilmente como se fossem suas, porém identificando-as para fins de partilha dos respectivos resultados e, b) Sócio participante: são todos os outros integrantes do empreendimento que não o sócio ostensivo, não têm participação na gestão dos negócios e se obrigam somente perante este último, sendo vedado sua interferência nas relações com terceiros, atribuição privativa do sócio ostensivo, sob pena de com ele responder solidariamente pelas obrigações assumidas. Sua participação se consubstancia na disponibilização de recursos ao sócio ostensivo, que o aplicará em favor do objeto da conta. É, em regra, um investidor que acredita no projeto do sócio ostensivo e vislumbra obter resultados satisfatórios com sua implementação.

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, deverá 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, que apenas o sócio ostensivo apareça e obrigue-se perante terceiros. É a típica situação em que investidores, os denominados sócios participantes, 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. Então, sendo o sócio ostensivo o único a exercer atividades e a atuar perante terceiros, cabe a ele, unicamente, a

responsabilidade pelo registro das operações, apuração dos resultados e recolhimento dos tributos devidos pela sociedade em conta de participação.

Como os excertos supra evidenciam, o próprio instrumento de constituição da sociedade comprova que o funcionamento da SCP estava em desacordo com a natureza deste tipo de sociedade. Isto porque na sociedade em conta de participação o sócio participante pode fiscalizar a administração dos negócios efetuados, porém, não lhe cabe tomar frente nas relações do sócio ostensivo perante terceiros. Veja-se o exposto na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça que segue (sem grifos no original): 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

Dito isto, vamos às provas:

A fiscalização identificou depósitos feitos pela Aliança na conta do contribuinte, nos Bancos Itaú e Bradesco (fl. 29 a 48; 50 a 94 e 267 a 336). Estes valores foram comparados às planilhas de honorários e às receitas da CODESP pagas à Aliança (fl. 49), mostrando correspondência direta.

Acresça-se que o TVF, apesar do contrato da SCP prever distribuição de 30% ao sócio participante, constatou que em 2011 o contribuinte recebeu R\$ 2.058.000,00 (72,8% do resultado de R\$ 2.839.000,00) e em 2012 recebeu R\$ 2.015.000,00 (48% do resultado de R\$ 4.198.000,00). Outras transferências podem ser identificadas (fl. 50 a 94).

Sobre a caracterização de rendimentos como serviços, os depósitos recebidos eram periódicos e proporcionais ao trabalho prestado, configurando rendimentos de serviços e não distribuição de lucros.

O próprio contrato de constituição da SCP (fl. 159) já aponta que o sujeito passivo auxilia a Aliança de maneira decisiva nas atividades:

(fl. 162) 4.1. Sem exclusão de outras obrigações previstas no Contrato, especialmente aquelas constantes da Cláusula 2.5., acima, constituem obrigações de MARCO ANTONIO:

4.1.1. auxiliar a ALIANÇA na elaboração, estruturação e atualização dos Serviços para o mercado da Baixada Santista, incluindo seus municípios, usando, para tanto, todo o seu conhecimento e experiência sobre o mercado de seguros-saúde e o mercado geográfico em questão;

4.1.2. auxiliar a ALIANÇA, naquilo que for cabível, na obtenção das licenças e alvarás de funcionamento, e outras autorizações públicas, necessários à operação da SCP na Baixada Santista e nos municípios compreendidos em referida área geográfica em que for operar;

4.1.3. auxiliar a ALIANÇA nos contatos comerciais com potenciais clientes na Baixada Santista e seus municípios e nos contatos administrativos com as autoridades públicas locais;

4.1.4. agir em estrito respeito à legislação nacional, não só ao adimplir as obrigações ora pactuadas; e

Finalmente, o sujeito passivo apresenta-se como Diretor Comercial da Aliança Administradora de Benefícios de Saúde Ltda nas redes sociais, o que o contribuinte apenas aduz que “não configuram irregularidade”, pois não contrai obrigações em nome próprio ou da ostensiva:

18.1. No site do *Linkedin* (<https://br.linkedin.com/in/marco-antonio-rnE;lhacle-uarcia-6193912b>) apresenta-se como Diretor do Grupo Aliança, desde fevereiro de 2011, conforme documento anexo "pesquisa linkedin";

18.2. No site do *Rotary* (<http://Amivvvorotaly4420.oto.b1/1112/Profissionais.asp?id=44>) apresenta que sua empresa é o Grupo Aliança, no biênio de 2011/2012, conforme documento anexo "pesquisa rotary"

18.3. No site do *Youtube* (<http://www.youtubecomA.vatch?vMf-9O9u1mzw>). Neste vídeo, o advogado Walter Luiz Alves (OAB — São Vicente/SP), do canal do youtube "Direito & Cidadania" apresenta o Sr Marco Antonio Malhado Garcia, como diretor do Grupo Aliança. O Sr. Marco presta vários esclarecimentos sobre diversos temas: Define o conceito de operadora -administradora, que faz gestão financeira dos planos de saúde, comenta a resolução 195/96 da ANS etc. Importante salientar que o contrato entre a OAB-S.Vicente/SP (44a subseção) e a Aliança Administradora de Benefícios de Saúde Ltda. foi firmado em 19/08/2011. Vídeo postado em 18/11/2011. Ver anexo "palestra Youtube_Marco A M Garcia"

Como bem afirmado pelo Relatório Fiscal, o pagamento a título de "Lucros Distribuídos antecipadamente" é apenas uma manobra para não pagar tributos referentes às remunerações recebidas (fl. 353).

Demonstrado 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 do trabalho como remuneração por serviços prestados sem vínculo empregatício.

3. Multa de ofício.

A multa de ofício está determinada no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996. Não há espaço para redução do percentual da penalidade em esfera administrativa. Não cabe a

alegação de que houve equívoco “posto que se efetivamente existissem elementos concretos do que restou afirmado pela fiscalização, seria aplicada a multa qualificada” (fl. 983): a multa de ofício é a penalidade prevista.

A falta de qualificação prova unicamente que o fato não se subsume, aos olhos da fiscalização, aos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964 (sonegação, fraude ou conluio).

Vale ainda lembrar que não cabe a este Conselho a majoração da multa aplicada pela autoridade fiscal. Portanto, só caberia a avaliação do dolo específico se objetivasse a retirada ou manutenção da qualificação da multa, o que não é o caso.

4. Decisões administrativas, judiciais e literatura jurídica.

As decisões administrativas e judiciais trazidas pelo contribuinte não possuem caráter de norma geral, tendo eficácia restrita às partes do processo em que foram proferidas; mesmo o art. 100, II, do CTN só confere natureza normativa se houver lei que assim determine, o que não existe atualmente.

A jurisprudência, portanto, não integra a legislação tributária (arts. 96 e 100 do CTN) e não vincula o julgamento administrativo. Da mesma forma, citações doutrinárias não obrigam a autoridade julgadora, cuja atuação deve ser estritamente vinculada à lei, sob pena de responsabilidade funcional.

Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário e, no mérito, nego provimento.

Assinado Digitalmente

Fernando Gomes Favacho