



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
 Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10166.728201/2017-92</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2302-004.190 – 2 <sup>a</sup> SEÇÃO/3 <sup>a</sup> CÂMARA/2 <sup>a</sup> TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	7 de outubro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	ESTRATEGIA CONCURSOS LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2015

CONHECIMENTO. INCONSTITUCIONALIDADES. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO.

Súmula CARF nº2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Súmula CARF nº 162. O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento.

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 participação prestavam serviços ao sócio ostensivo, os valores pagos por este em decorrência dos contratos de SCP devem ser classificados, segundo a sua efetiva natureza jurídica, como rendimentos sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas.

CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. REMUNERAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA. INCIDÊNCIA.

O pagamento a pessoa física filiada ao Regime Geral de Previdência Social na qualidade de segurado contribuinte individual configura fato gerador de contribuições a cargo da empresa.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA QUALIFICADA. PREVISÃO LEGAL.

Sempre que restar configurado pelo menos um dos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, a exemplo da intenção de ocultar a ocorrência do fato gerador, o percentual da multa de que trata o artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, deverá ser duplicado.

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. NÃO APRESENTAR FOLHA DE PAGAMENTO COM TODOS OS SEGURADOS (CFL 30).

Constitui infração deixar a empresa de preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados ao seu serviço nos padrões e normas estabelecidos pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS.

INFRAÇÃO. NÃO LANÇAMENTO DOS FATOS GERADORES EM TÍTULOS PRÓPRIOS (CFL 34).

Constitui infração deixar a empresa de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores das contribuições previdenciárias, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos.

INFRAÇÃO. DEIXAR DE RETER CONTRIBUIÇÕES DOS SEGURADOS (CFL 59).

Constitui infração deixar a empresa de arrecadar mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO. NULIDADE.

No processo administrativo fiscal, são nulos apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Outras irregularidades, incorreções ou omissões não implicam nulidade do lançamento e podem ser sanadas, se o sujeito passivo não restar prejudicado.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. DIRETORES E MANDATÁRIOS DA PESSOA JURÍDICA.

Nos termos do art. 135 do Código Tributário Nacional, os mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultante de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

Nos termos do art. 124, I, do Código Tributário Nacional, as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, decorrente do liame inequívoco presente nas atividades desempenhadas, são solidariamente obrigadas pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações de constitucionalidade, nem de afronta ao contraditório e à ampla defesa. Na parte conhecida, acordam em afastar as preliminares de nulidade para, no mérito, por maioria de votos, dar-lhe provimento parcial para reduzir a multa qualificada para 100%, nos termos da Lei nº 14.689/23. Vencidos os conselheiros Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo e Roberto Carvalho Veloso Filho que, no mérito, deram provimento ao recurso.

Sala de Sessões, em 7 de outubro de 2025.

*Assinado Digitalmente*

**Alfredo Jorge Madeira Rosa** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Johnny Wilson Araujo Cavalcanti** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Carmelina Calabrese, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Roberto Carvalho Veloso Filho, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de ação fiscal que resultou na lavratura de dois autos de infração conforme abaixo:

- 1) Processo 10166-728.201/2017-92: auto de Infração relacionado à obrigação principal (AIOP) referente às contribuições previdenciárias de responsabilidade da empresa (contribuição patronal) e dos segurados contribuintes individuais (pessoas físicas) referentes à retenção de 11%, conforme previsão do art. 4º da Lei nº 10.666, de 08/05/2003, incidentes sobre os pagamentos efetuados a professores/profissionais – pessoas físicas – pelos serviços prestados à empresa

ESTRATEGIA, no período de apuração de 01/01/2013 a 31/12/2015, cujos pagamentos foram dissimulados de distribuição de lucros. Lavradas também autuações por descumprimento das respectivas contribuições acessórias (AIOA), conforme as seguintes CFL – Código de Fundamentação Legal.

- a) CFL 30 – Não preparar folha de pagamento de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela Receita Federal do Brasil;
- b) CFL 34 – Não lançar em títulos próprios de sua contabilidade todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias;
- c) CFL 59 – Deixar a empresa de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados contribuintes individuais a seu serviço.

2) Processo 10166-728.205/2017-71. Relacionado à obrigação principal anterior, foi lavrado AIOA relativo à multa e juros de mora isolados pela falta de retenção na Fonte e recolhimento do Imposto Sobre a Renda da Pessoa Física – Rendimento do Trabalho Sem Vínculo Empregatício.

O processo objeto da presente análise será o de número 10166-728.201/2017-92, que elenca os seguintes fatos geradores das obrigações principais.

- a) o pagamento de remuneração (dissimulado de distribuição de lucros) efetuado a pessoas físicas – sem vínculo empregatício (contribuinte individual) – decorrente de serviços educacionais prestados à Fiscalizada, no período de apuração;
- b) o pagamento de remuneração aos sócios da referida empresa decorrente de distribuição indevida de lucros.

O Relatório Fiscal (e-fls. 31/72) esclarece que foi imputada responsabilidade solidária aos sócios da autuada (item XIV do Relatório Fiscal), bem como realizada a qualificação da multa de ofício, em virtude dos fatos abaixo relatados.

O objeto social do Estratégia Concursos é “*a prestação de serviços de educação, por meio de cursos preparatórios para concursos públicos na modalidade à distância*”. Foi identificado no período apurado que o Estratégia se utilizou de Sociedades em Conta de Participação (SCP) para realizar pagamentos a prestadores de serviços de educação na forma de distribuição de lucros com o objetivo de obter vantagens tributárias.

Descreve o relatório fiscal que, a despeito da atividade preponderante ser a oferta de cursos preparatórios para concursos, os professores não constam como os principais profissionais contratados. Foram constituídas centenas de SCPs por projeto de ensino, sendo a elas vinculadas professores que constavam como sócios participantes.

A autuada firmava contratos de SCP na qual figurava como sócio ostensivo, enquanto os professores constavam como sócios participantes.

Aos professores cabia elaborar material didático, disponibilizar esclarecimentos aos alunos do Estratégia, ser pontual, assíduo e, dentre outras questões, ser avaliado pelos alunos do Estratégia.

Ao Estratégia cabia, dentre outras responsabilidades, divulgar os cursos, definir preços, datas e duração dos serviços, contabilização das receitas e despesas envolvidas em cada projeto de ensino.

Cada parte participava com 50% das cotas e os lucros eram divididos ao meio, podendo o professor fazer jus a mais 10% a depender da avaliação recebida dos alunos, situação na qual caberia 60% para o professor e 40% para o Estratégia.

A fiscalização identificou repetidas situações em que o professor não efetivou a devida integralização de suas cotas, prevista no contrato de SCP.

A autuada registrava em sua contabilidade, separadamente, cada SCP, apropriando respectivas receitas e despesas. Principalmente receitas da venda de cursos, e despesas que incluíam despesas do sócio ostensivo, como aluguel, telefone, publicidade etc.

Afirma a fiscalização que a estrutura engendrada busca descharacterizar uma relação de prestação de serviços entre o Estratégia e os professores, valendo-se de estrutura societária de SCP, de modo contrário ao definido pelo Código Civil. Assim, os rendimentos pagos aos sócios participantes, configuram-se, em verdade, em pagamentos por serviços prestados ao Recorrente.

De modo a reforçar sua argumentação, a fiscalização demonstrou o rol de responsabilidades dos professores incompatíveis com um sócio participante de uma SCP. Foram também realizadas diligências e colhidos depoimentos de professores que atuavam com o Estratégia.

Em relação à alegada distribuição indevida de lucros, esta decorreria de nova apuração do lucro realizada pela fiscalização, considerando os tributos que assevera serem devidos.

O lançamento contempla multa e juros de mora isolados pela falta de retenção na fonte pagadora (ESTRATÉGIA) do imposto de renda da pessoa física (IRPF), porém esse crédito tributário consta do processo apenso sob número 10166-728.205/2017-71.

O crédito previdenciário foi fundamentado legalmente no artigo 11, alínea “a”, artigo 12, inciso V, alíneas “f” e “g”, da Lei nº 8.212/1991, e demais dispositivos descritos às e-fls. 35/38.

À e-fl. 39 há quadro demonstrativo de diligências realizadas entre professores que constavam como sócios participantes em SCPs do Estratégia, com indicação dos anexos nos quais pode ser consultado detalhamento sobre cada diligência.

Às e-fls. 41 e seguintes há a descrição de fatos, atos constitutivos, informações prestadas pela fiscalizada e divulgadas em seu sítio de internet sobre seu objeto social, forma de atual, estrutura, e serviços oferecidos.

Os sujeitos passivos, Estratégia e seus quatro sócios, apresentaram peça impugnatória única, tempestivamente, na qual alegaram:

- nulidade dos depoimentos;
- da legalidade e da materialidade das Sociedades em Conta de Participação e da inaplicabilidade do art. 116, § único do CTN;
- da limitação à Contribuição dos Segurados;
- da inaplicabilidade das Multas Agravada e Qualificada.

O julgador administrativo de 1ª instância determinou diligência sob os seguintes fundamentos.

Em análise preliminar dos autos, verifica-se que inexistem elementos que possibilitem formar a convicção de ter a autoridade lançadora atentado para a dedução de eventuais recolhimentos de contribuições dos segurados. Por esta razão, nos termos dos arts. 18 e 29 do Decreto nº 70.235, de 1972, entendo que se faz necessária a realização de diligência, a fim de que o auditor notificante apresente os esclarecimentos pertinentes à insurgência da Autuada.

Outrossim, caso se reconheça a procedência da alegação, cumpre a autoridade fiscal elaborar uma planilha complementar demonstrando a eventual inconsistência apurada, por segurado e competência, caso as contribuições lançadas venham a sofrer retificação em razão da situação exposta.

Em Informação Fiscal às e-fls. 727/730 traz a seguinte conclusão:

#### IV – CONCLUSÃO

8. Por fim, considerando que a impugnante não conseguiu comprovar a existência de múltiplos vínculos e de eventuais recolhimentos à Seguridade Social, realizados pelos próprios segurados contribuintes individuais constantes do processo em epígrafe, ou por outras empresas em seu favor, não foram identificadas inconsistências na apuração das contribuições previdenciárias a serem retificadas.

O contribuinte se, às e-fls. 739/743, se manifestou contrariamente à conclusão da Informação Fiscal. Destacamos o seguinte trecho de sua manifestação, à e-fl. 740.

A empresa, não por falta de espírito de colaboração e lealdade com o Fisco, expressou que não poderia prestar informações relativas ao recolhimento das contribuições dos segurados, tampouco entregar documentos relacionados a tais recolhimentos, eis que se trata de dados protegidos por sigilo fiscal. Por outro

lado, registrou que se, por um lado, ela não conhecia tais informações de terceiros, por outro lado, a Autoridade Fiscal possuía plenas condições de conhecê-las, já que ao Ente Público a que está vinculada são endereçadas as declarações e aos seus cofres os pagamentos. Assim, a manutenção do lançamento dependia de tal investigação, a cargo da Autoridade Tributária.

Assim, nesta oportunidade, sobretudo **ante o teor da Informação Fiscal prestada às fls. 727-730 do processo, a empresa vem reiterar que o ônus da prova quanto à legalidade do lançamento é nitidamente da própria autoridade que praticou tal ato.**

Às e-fls. 747/756 os sujeitos passivos apresentaram petição para apresentar prova documental complementar. Na peça resgatam síntese de seus argumentos na impugnação e citam decisão administrativa contida no Acórdão 1401-002.823, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4º Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF no julgamento do recurso voluntário interposto pela Contribuinte Ponto On-line Cursos Ltda. Entendem que a decisão administrativa dada pelo CARF, favorável àquele contribuinte, foi dada para caso semelhante ao seu no presente julgamento.

Acordaram os membros da 5ª Turma de Julgamento da DRJ/FNS, por unanimidade de votos, julgar **IMPROCEDENTE** a impugnação, MANTENDO o crédito tributário exigido e a responsabilidade passiva solidária atribuída as pessoas arroladas nos Termos de Sujeição Passiva. O acórdão apresentou a seguinte ementa.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

**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 participação prestavam serviços ao sócio ostensivo, os valores pagos por este em decorrência dos contratos de SCP devem ser classificados, segundo a sua efetiva natureza jurídica, como rendimentos sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas.

**CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. REMUNERAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA. INCIDÊNCIA.**

O pagamento a pessoa física filiada ao Regime Geral de Previdência Social na qualidade de segurado contribuinte individual configura fato gerador de contribuições a cargo da empresa.

**LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA QUALIFICADA. PREVISÃO LEGAL.**

Sempre que restar configurado pelo menos um dos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, a exemplo da intenção de ocultar a ocorrência

do fato gerador, o percentual da multa de que trata o artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, deverá ser duplicado.

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2015 INFRAÇÃO. NÃO APRESENTAR FOLHA DE PAGAMENTO COM TODOS OS SEGURADOS (CFL 30).

Constitui infração deixar a empresa de preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados ao seu serviço nos padrões e normas estabelecidos pelo Instituto Nacional do Seguro Social -INSS.

INFRAÇÃO. NÃO LANÇAMENTO DOS FATOS GERADORES EM TÍTULOS PRÓPRIOS (CFL 34).

Constitui infração deixar a empresa de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores das contribuições previdenciárias, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos.

INFRAÇÃO. DEIXAR DE RETER CONTRIBUIÇÕES DOS SEGURADOS (CFL 59).

Constitui infração deixar a empresa de arrecadar mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL** Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2015 LANÇAMENTO. NULIDADE.

No processo administrativo fiscal, são nulos apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Outras irregularidades, incorreções ou omissões não implicam nulidade do lançamento e podem ser sanadas, se o sujeito passivo não restar prejudicado.

**JUNTADA POSTERIOR DE PROVAS.**

A prova documental deve ser juntada por ocasião da impugnação, precluindo o direito de fazê-la em outro momento processual, salvo se comprovada alguma das hipóteses autorizadoras para juntada de documentos após esse prazo.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO** Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2015 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. DIRETORES E MANDATÁRIOS DA PESSOA JURÍDICA.

Nos termos do art. 135 do Código Tributário Nacional, os mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultante de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

**RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.**

Nos termos do art. 124, I, do Código Tributário Nacional, as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, decorrente do liame inequívoco presente nas atividades desempenhadas, são solidariamente obrigadas pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Tempestivamente foi juntada peça recursal única, para todos os sujeitos passivos, na qual alegam:

- Tempestividade;
- Preliminarmente, da nulidade material do auto de infração em vista das circunstâncias fáticas relacionadas à coleta dos depoimentos e das informações trazidas pelas testemunhas;
- da inocorrência de pagamentos a título de remuneração por prestação de Serviços;
- das características essenciais de uma SCP e da sua incorreta compreensão pelo Auto de Infração e pela Decisão Recorrida;
- da inexistência de dolo ;
- da iliquidez e da incerteza do lançamento quanto às contribuições dos segurados.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Alfredo Jorge Madeira Rosa, Relator

### 1 CONHECIMENTO

O recurso voluntário é tempestivo, atende aos requisitos de admissibilidade, merecendo ser conhecido em parte.

Não conheço das alegações preliminares de constitucionalidade por violação aos princípios de devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa (Constituição Federal, art. 5º, LIV e LV), assim como os dispostos no art. 37 da Constituição, durante diligências em procedimento de fiscalização, por força da Súmula CARF nº2.

**Súmula CARF nº 2**

Aprovada pelo Pleno em 2006

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

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão nº 103-21568, de 18/03/2004

Acórdão nº 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão nº 108-06035, de 14/03/2000

Acórdão nº 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão nº 203-09298, de 05/11/2003

Acórdão nº 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão nº 202-15674, de 06/07/2004

Acórdão nº 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão nº 204-00115, de 17/05/2005

Não conheço das alegações de ilegalidade por violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa, em diligências efetuadas na fase inquisitorial, durante o procedimento de fiscalização, por força do disposto na Súmula CARF nº162.

**Súmula CARF nº 162**

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

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 2401-004.609, 2201-003.644, 1302-002.397, 1301-002.664, 1301-002.911, 2401-005.917 e 1401-004.061.

---

**2 PRELIMINARES**

---

**2.1 DA NULIDADE MATERIAL DO AUTO DE INFRAÇÃO EM VISTA DAS CIRCUNSTÂNCIAS FÁTICAS RELACIONADAS À COLETA DOS DEPOIMENTOS E DAS INFORMAÇÕES TRAZIDAS PELAS TESTEMUNHAS;**

Os recorrentes alegam nulidade por afronta também aos princípios da moralidade e legalidade em relação às diligências efetuadas no curso do procedimento de fiscalização. Em sua argumentação cita dispositivos legais atinentes aos processos judiciais e aos processos administrativos, como o art. 448, I do CPC, e o art. 2º da LPA. Elenca também dispositivos que demonstram a subsidiariedade de tais normas na ausência de normas processuais específicas.

Primeiramente cabe ressaltar que o momento ao qual os recorrentes reclamam a aplicação de tais normas e princípios precede à instauração do litígio, conforme estabelecido pelo art. 14 do PAF, norma específica, recepcionada como lei ordinária, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal. Portanto, não há que se falar em ilegalidades processuais que antecedam a existência do próprio processo!

Ainda que assim não fosse, o art. 448, I, do CPC, apenas afirma que as testemunhas não estão obrigadas a depor sobre determinados fatos. Tal dispositivo eventualmente é invocado para que uma testemunha se exima previamente de testemunhar sobre determinados fatos, e não para querer, *a posteriori*, invalidar um depoimento já prestado livremente.

Relata suposta irregularidade sobre o depoimento da professora Roselene, e busca com suposições invalidar não apenas 6 depoimentos legítimos, mas também toda a autuação. Aventa indícios de má fé ou negligência por parte da Autoridade Fiscal, sem nada comprovar.

As alegações não merecem prosperar. A autuação se refere ao período de 01/01/2013 a 31/12/2015. Todos os 6 professores possuíram vínculo com o Estratégia seja em todo o período objeto de autuação, seja em parte do período.

Diligências são procedimentos previstos legalmente no curso da fiscalização fazendária, previdenciária e aduaneira, visando esclarecimento dos fatos. Todos os depoentes foram intimados nos termos da lei, e a obrigação de prestarem esclarecimentos à fiscalização possui respaldo em legislação específica, estando previsto em lei complementar, leis ordinárias, e decreto.

Tendo sido as intimações regulares, nos ditames das normas que constavam do texto das próprias intimações, e de ainda outras normas adicionais não explicitadas nas intimações, não há que se falar em violações à legalidade e tampouco à moralidade.

Em complemento, as situações de nulidade do processo administrativo fiscal constam do art. 59 do PAF, não tendo sido apontadas ou identificadas nenhuma das situações que ensejariam nulidade.

Seja porque referente a momento inquisitorial anterior a existência do processo administrativo, seja porque inexistentes os requisitos de nulidade do art. 59 do PAF, seja pelo descabimento das alegações acima expostos, restam afastadas as alegações de nulidade.

### 3 MÉRITO

#### 3.1 - DA INOCORRÊNCIA DE PAGAMENTOS A TÍTULO DE REMUNERAÇÃO POR PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS;

Afirma o Recurso Voluntário que a sociedade recorrente entende que sua relação obrigacional com os autores dos cursos é societária, não havendo prestação de serviços por parte dos autores dos cursos em benefício da recorrente.

Apresenta uma definição para prestação de serviços e cita o art. 596 do CC. Caracteriza contrato de sociedade, afirma que as contribuições dadas pelas partes eram de fins e não de meios, sendo os autores dos cursos obrigados a entregar um direito, uma obrigação de dar, e não de fazer, como seria se fosse uma prestação de serviços.

Tais alegações contrastam com as demonstrações do auto de infração e do Relatório Fiscal.

A caracterização da prestação de serviços foi fartamente demonstrada pelo auto de infração e seus anexos, em especial nas e-fls. 38 e seguintes. Foram juntados: contrato social especificando suas atividades; contrato da empresa com os alunos; contratos da empresa com seus professores, no formato de SCP; telas do sítio na internet da recorrente informando os serviços oferecidos e a participação dos professores nos serviços oferecidos; e depoimentos de professores que ratificavam todo conjunto probatório.

A centralidade da questão da prestação de serviços se justifica pela fundamentação do auto de infração. Segue trecho à e-fl. 60 do Relatório Fiscal:

#### **X – DAS OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS**

##### **A) FATO GERADOR**

119. Constitui fato gerador das contribuições sociais integrantes do presente lançamento de ofício:

a) o pagamento de remuneração (dissimulado de distribuição de lucros) efetuado a pessoas físicas – sem vínculo empregatício (contribuinte individual) – decorrente de serviços educacionais prestados à Fiscalizada, no período de apuração;

b) o pagamento de remuneração aos sócios da referida empresa decorrente de distribuição indevida de lucros.

120. Fundamentação legal: artigo 11, parágrafo único; artigo 12, inciso V, alíneas "f" e "g"; artigo 22, inciso III; artigo 28, inciso III; artigo 30, inciso I, alínea "b"; e artigo 33, parágrafos 1º, 3º e 6º, todos da Lei nº 8.212, de 24/07/1991 e nos incisos III e VII do artigo 149 do CTN.

A fundamentação legal apresentada no item 120 inclui o disposto na Lei nº 8.212/1991, art. 12, inciso V, alíneas "f" e "g", abaixo reproduzido:

##### **Dos Segurados**

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

(...)

V - como contribuinte individual:

(...)

f) o titular de firma individual urbana ou rural, o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima, o sócio solidário, o sócio de indústria, o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural, e o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de

direção condominial, desde que recebam remuneração; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

g) quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

A alínea “f” fundamenta a autuação em relação aos valores distribuídos aos sócios, descrito no item 119 do Relatório fiscal como:

b) o pagamento de remuneração aos sócios da referida empresa decorrente de distribuição indevida de lucros.

A alínea “g” fundamenta a autuação em relação aos valores pagos aos professores pelos serviços prestados, conforme descrito no item 119 do Relatório Fiscal:

a) o pagamento de remuneração (dissimulado de distribuição de lucros) efetuado a pessoas físicas – sem vínculo empregatício (contribuinte individual) – decorrente de serviços educacionais prestados à Fiscalizada, no período de apuração;

Demonstrando a prestação de serviços realizada pelos professores destacamos, exemplificativamente, os seguintes trechos do Relatório Fiscal:

- a) às e-fls. 47/48 são trazidas telas da contabilidade do Estratégia na qual a própria empresa associa, individualmente, os professores aos sócios ocultos da SCP e à prestação de serviços;
- b) à e-fl. 51, item 83 do Relatório Fiscal, é reproduzido trecho contratual que especifica responsabilidades do sócios-participantes, o qual aqui colamos novamente.

“Ressalvada a hipótese de cancelamento do projeto por inviabilidade econômicofinanceira, e tendo em vista o resguardo da imagem do site perante o público alvo, a **não prestação integral e tempestiva do serviço por inadimplemento contratual do sócio participante** ensejará, a critério do sócio ostensivo, o cancelamento do serviço e a devolução integral do valor investido pelos clientes matriculados, devendo o prejuízo ser dividido entre os sócios ostensivo e participante na proporção do capital integralizado.”

Destaca o item 84 do relatório que essa responsabilidade, “inserida, via de regra, na cláusula XVII ou XX dos contratos de constituição das SCP apresentados pelo contribuinte (**Anexos 13, 14 e 15**), o que formalmente caracteriza violação à legislação de referência, pois o artigo 991 do Código Civil acima citado é claro ao preconizar 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’.

- c) à e-fl. 54, sobre a integralização do capital na constituição das SCPs, professores declararam não ter feito qualquer integralização de capital social às SCPs.

Intimada a empresa, esta não conseguiu demonstrar a efetiva integralização sequer dos R\$100 previstos nos contratos, para os casos questionados. Reproduzimos abaixo o item 93 do relatório.

93. A vista dos depoimentos dos professores que **declararam não ter integralizado o capital social das SCP**, em 20/06/2017, foi lavrado o Termo de Intimação Fiscal – TIF nº 002/2017 (**Anexo 04**), cuja ciência do contribuinte deu-se no dia 26/06/2017, por via postal. Nesse termo, foi requerida a apresentação de **comprovantes** (DOC, TED, etc.) **de integralização dos capitais sociais** referentes a algumas Sociedades em Conta de Participação (SCP) selecionadas por amostragem. Também foi solicitada a identificação das contas contábeis e datas dos respectivos registros na contabilidade do sócio ostensivo, assim como dos valores recebidos a título de integralização de capital das referidas SCP. No entanto, em resposta à intimação, a empresa **não apresentou os comprovantes requeridos**, afirmando que, “para as pessoas ali listadas, por um equívoco operacional **não foram contabilizados** valores a título de integralização de capital”. (**Anexo 12**)

A tese dos recorrentes, de que o Estratégia apenas comercializava apostilas, e que os professores tinham apenas a obrigação de entregar as apostilas, sendo meramente uma obrigação de dar coisa certa, não se sustenta diante do quadro fático apresentado pelo Relatório de Fiscalização. Aos professores cabia prestar serviços de elaborar apostilas, produzir aulas em vídeo (que o recorrente busca equiparar a filmes na e-fl.883), elaborar aulas ao vivo, comentar questões, esclarecer dúvidas, conforme destacado pelo acórdão de DRJ às e-fls. 814/815. Esses eram os serviços contratados pelos alunos com o Estratégia, os quais eram prestados pelos professores que figuravam como sócios participantes em estruturas de SCPs. A prestação do conjunto de serviços prestados pelos professores foi o motivador da remuneração percebida na forma de distribuição de lucros.

No Anexo 16 do Relatório de Fiscalização há 4 arquivos referentes a atos constitutivos do Estratégia. Nos quatro o objeto social informado é:

A sociedade tem por objeto social a **prestação de serviços de educação**, por meio de cursos preparatórios para concursos públicos na modalidade à distância.

Parágrafo único: A sociedade poderá participar em outras empresas como cotista ou acionista, podendo expandir seu objeto social mediante aditivo, desde que haja interesse por parte dos sócios.

Em mesmo sentido destaca o relatório à e-fl. 40 que:

41. Conforme consta dos atos constitutivos e cadastro da Receita Federal do Brasil, a atividade preponderante da fiscalizada é a oferta de “**cursos preparatórios para concursos**”, CNAE 8599-6-05 (Código Nacional de Atividade Econômica), com atuação em âmbito nacional.

Por sua vez, os contratos de SCP, Anexos 14 e 15, trazem a seguinte informação em sua cláusula III:

A Sociedade funcionará na sede do sócio ostensivo e prestará serviços de venda de materiais para concursos públicos a pessoas físicas interessadas nessa forma de preparação, via internet, por meio do sítio [www.estategaconcursos.com.br](http://www.estategaconcursos.com.br), incluindo, mas não se limitando a: computadores de mesa e portáteis, telefones celulares, smartphones, tablets, entre outros sistemas de acesso atualmente existentes ou que venham a ser criados no futuro.

A Cláusula IX do mesmo contrato traz o seguinte texto:

O Profissional, na qualidade de sócio participante, tem a obrigação de elaborar e enviar ao Provedor o material técnico do projeto, sempre atualizado, nas datas e formatos aprazados, para que seja disponibilizado aos alunos matriculados. O Profissional também deverá garantir que o conteúdo seja de sua autoria ou adequadamente referenciado, bem como que não esteja contratualmente impedido de exploração por terceiros. Ainda, o Profissional deve responder as indagações desses alunos no espaço disponibilizado pelo Provedor, denominado “fórum”, pelo prazo máximo de cinco dias corridos, e por correio eletrônico, também fornecido pelo Provedor.

Pelos excertos acima, ratifica-se o entendimento de que:

- 1) Nem objeto o social, nem a atividade preponderante do Estratégia é propriamente a venda de apostilas eletrônicas, conforme poderia sugerir a leitura do Recurso Voluntário à e-fl. 891. Sua atividade de fato é mais complexa e compreende a disponibilização de cursos para preparação para concursos públicos, preponderando a prestação de serviços;
- 2) Os cursos disponibilizados são compostos por conteúdos que se apresentam na forma de arquivos de texto, áudio, e vídeo, ou mesmo por aulas ao vivo, sempre em ambiente privado e controlado. Assim como são oferecidos, adicionalmente, o acesso à fóruns e esclarecimento de dúvidas com os professores;
- 3) Esse feixe de conteúdos disponibilizados, para consumo unicamente em plataforma própria, realmente assemelha sua atividade à de prestação de serviços, conforme também sugere o Recurso Voluntário à e-fl. 891;
- 4) As atividades constitutivas das SCP são justamente as atividades necessárias a viabilizar os serviços oferecidos pelo Estratégia;
- 5) As atividades constitutivas das SCP são exercidas tanto pelo Estratégia (sócio ostensivo), quanto pelos sócios participantes (professores) que prestam serviços profissionais, conforme firmado nos contratos de SCP (Anexos 14 e 15) e ratificados em informações de demais fontes (como contratos com alunos e sítios de internet). Tal agir contraria o disposto no art. 991 do Código Civil.

O Relatório Fiscal bem caracterizou que a prestação de serviços de educação, bem como sua atividade preponderante de ofertar cursos preparatórios para concursos, se dá por intermédio da prestação de serviços de professores, e não é feita por um quadro de professores empregados, tampouco houve terceirização de serviços para outras pessoas jurídicas. A empresa exerce seu objeto social e suas atividades preponderantes por meio de professores com os quais firma contratos de SCP.

Portanto, o exercício da atividade principal do Estratégia, de prestação de serviços, é viabilizado pela tomada de serviços, pela empresa, dos serviços prestados por um conjunto de professores com os quais não há formação de relação de emprego.

À e-fl. 896 do Recurso Voluntário os próprios recorrentes reconhecem a ocorrência de prestação de serviços ao afirmarem:

(...) passa-se a demonstrar que, ainda que existam algumas atividades de prestação de serviços relacionadas ao objeto das SCPs, o negócio permaneceria com substância e sujeito ao mesmo tratamento tributário que lhe foi dispensado pela Sociedade Recorrente. (*grifo do relator*)

A Cláusula VII dos contratos de SCP (Anexos 14 e 15) estipulam inclusive pró-labore mensal por serviços prestados, porém só os atribuem ao sócio ostensivo, desconsiderando a prestação de serviços feita pelos sócios participantes.

Não assiste razão aos recorrentes.

### 3.2 - DAS CARACTERÍSTICAS ESSENCIAIS DE UMA SCP E DA SUA INCORRETA COMPREENSÃO PELO AUTO DE INFRAÇÃO E PELA DECISÃO RECORRIDA;

Os recorrentes insistem na não desnaturação do instituto da SCP, citam doutrina e decisão do CARF que entendem reforçar sua argumentação.

A decisão do CARF citada, diferentemente da ora em análise, está relacionada à autuação dos impostos IRPJ e IRRF, e à chamada “pejotização”. Ainda assim o provimento ao recurso voluntário seu deu apenas em parte e envolvia a utilização de uma pessoa jurídica. A matéria aqui tratada não envolve a utilização de pessoa jurídica, afinal, SCP é espécie peculiar de sociedade não personificada, à luz do atual Código Civil.

A participação dos professores como sócios participantes, também conhecidos como sócios ocultos, em estruturas de SCP, é incompatível com a atuação ostensiva deles na atividade desenvolvida. Ademais, houve evidente prestação de serviços educacionais à fiscalizada.

O Relatório Fiscal e o acórdão recorrido destacam a incompatibilidade legal da funcionalidade dada à estrutura de SCP criada. Destaque-se trecho do acórdão recorrido, à e-fl. 810/811, o qual abaixo reproduzo e acolho como razão de decidir.

A este respeito, cumpre trazer à colação excerto da legislação tributária, artigos 991 a 993 do Código Civil, que trata das Sociedade em Conta de Participação (SCP):

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.

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

Depreende-se dos dispositivos acima reproduzidos que o legislador restringiu, expressamente, o exercício da atividade constitutiva do objeto social da SCP, **unicamente**, ao sócio ostensivo e, exclusivamente perante este, o sócio participante, nos termos do contrato social.

Observe-se que a palavra utilizada pelo legislador ordinário foi ‘unicamente’, que no dicionário português tem o significado de **sem outro igual ou semelhante**. Portanto, se considerarmos que a natureza da Sociedade em Conta de Participação – despida de capacidade processual e autonomia patrimonial –, identifica-se muito mais, por assim dizer, como uma “parceria em investimento” do que propriamente uma sociedade, onde os denominados sócios participantes – confiando em atributos, habilidades, conhecimentos ou qualidades do sócio ostensivo –, entregam-lhe recursos para que ele, operando isoladamente, realize atividade lucrativa, atendendo expectativas daqueles, é inconcebível pensar que os sócios participantes possam dirigir, eles mesmos, os seus serviços.

Atente-se, ainda, que há disposição expressa no sentido da impossibilidade do exercício de atividade constitutiva do objeto social pelo sócio participante. A colaboração recíproca dos denominados sócios (ostensivo e participante) na

atividade objeto da sociedade desnatura o instituto da SCP, vez que o sócio participante não deve se obrigar perante terceiro, mas tão somente perante o sócio ostensivo.

Neste ponto, é possível concluir que não assiste razão à Interessada quando aduz que o não atendimento ao comando legal tem apenas uma consequência jurídica, qual seja, responder solidariamente pelas obrigações em que intervier. Pode-se até dizer que isto se dá por uma necessidade de “proteção jurídica aos terceiros de boa fé”, mas não com o significado que a Defesa parece tentar imprimir à locução em destaque, qual seja o de que *a lei não proíbe de forma alguma que o sócio participante de uma sociedade em conta de participação seja conhecido de terceiros*.

As SCP são estruturas que remontam a idade média. Embora se trate de estruturas legitimadas pelo Direito, não raramente são identificadas situações em que se abusa de sua forma jurídica de modo a evitar a incidência de alguma legislação. A justiça e a história brasileiras registram variados casos de utilização buscando evitar a Lei da Usura, o Código de Defesa do Consumidor, ou mesmo as legislações tributária, trabalhista ou previdenciária.

Há tempos a doutrina nacional estuda o instituto jurídico das SCP, ensejando variados debates quanto à sua natureza jurídica e características. É possível encontrar divergências doutrinárias quanto a ser ou não um tipo de sociedade, quanto a ser ou não regular, e mesmo quanto a ser ou não personificada.

Contudo, é importante distinguir os diferentes entendimentos doutrinários quanto a esse instituto jurídico, e qual foi a escolha legislativa positivada no Direito brasileiro.

O Código Comercial, Lei nº 556, de 25 de junho de 1850, dedicava seção com 4 artigos (arts. 325 a 328) às sociedades em conta de participação. A seção estava inserida no capítulo das sociedades comerciais. Logo, a opção legislativa havia sido no sentido de reconhecer sua natureza de sociedade regular personificada.

A vigência desses artigos e, consequentemente, dessa opção legislativa, se deu até 11 de janeiro de 2003, quando entrou em vigor o atual Código Civil. O novo Código Civil, Lei nº 10.406/2002, revogou a primeira parte do Código Comercial, inclusive seus artigos 325 a 328.

O atual Código Civil positivou diferente entendimento legislativo em relação às sociedades em conta de participação. A nova opção legislativa seguiu reconhecendo o instituto como uma sociedade, porém irregular, porquanto não personificada.

Cabe aqui abrir um parêntesis e resgatar que o art. 195 da Constituição Federal de 1988 estabelece que **a seguridade social será financiada por toda a sociedade**, de forma direta e indireta, nos termos da lei. Esse dever de custeio por toda a sociedade é ratificado pela Lei nº 8.212/91, a qual elenca conceitos e hipóteses que abarquem realmente à toda sociedade. Dentre eles:

Art. 11. No âmbito federal, o orçamento da Seguridade Social é composto das seguintes receitas:

- I - receitas da União;
- II - receitas das contribuições sociais;
- III - receitas de outras fontes.

Parágrafo único. **Constituem contribuições sociais:**

- a) as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço; (Vide art. 104 da lei nº 11.196, de 2005)
- b) as dos empregadores domésticos;
- c) as dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição; (Vide art. 104 da lei nº 11.196, de 2005)
- d) as das empresas, incidentes sobre faturamento e lucro;
- e) as incidentes sobre a receita de concursos de prognósticos. (grifos do relator)

O texto da lei deixa claro que o dever de contribuir não é obstaculizado por questões formais, prevalecendo a materialidade das relações estabelecidas. Neste sentido o art. 15, inciso I, considera empresa:

Art. 15. Considera-se:

I - empresa - a firma individual ou **sociedade** que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional;

Adotou a lei o termo geral “sociedade”, que abrange tanto as sociedades personificadas (regulares), quanto as não personificadas (irregulares), conforme estruturado pelo Título II do vigente Código Civil. Portanto, a personificação, ou não, de uma sociedade, por si só, é ponto irrelevante para que seja considerada empresa, para fins de contribuições sociais, à luz da legislação vigente.

Ainda que irregular, por não possuir registros ou personalidade jurídica, a lei reconheceu a possibilidade de existência das SCP dentro de certas balizas legais quanto a sua estrutura e funcionamento.

Essa nova estrutura admitida legalmente, diferentemente do modelo anterior, revogado, exige que:

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.

Esta foi a opção legislativa do atual Código Civil e, para não deixar dúvidas de que se trata de uma exigência, e não uma recomendação, foi estipulada penalidade para o seu descumprimento:

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. (grifo do relator)

Portanto, com as devidas vêrias, não há como prosperar a alegação dos recorrentes, que resgatando voto do Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, no acórdão CARF nº 1401-002.823, defende não existir vedação à participação do sócio participante nas atividades empresariais da SCP. Nesse entendimento, o parágrafo único do art. 993 do Código Civil não consistiria numa cláusula impeditiva “mas sim de ampliação da responsabilidade do sócio participante nos casos em que participe diretamente da atividade operacional”.

Posto dessa maneira, participar, ou não, da atividade principal da SCP, seria uma faculdade do sócio participante, também denominado de sócio oculto. Como se coubesse ao sócio oculto decidir aparecer ou não nas atividades junto a terceiros.

Essa interpretação conflita com a cautela da lei ao usar expressões como: unicamente; exclusivamente; não pode; sob pena. Estivesse a lei apresentando modelo tão flexível quanto alegam os recorrentes, não precisaria adotar expressões restritivas inexistentes na redação revogada do Código Comercial.

As expressões adotadas deixam cristalino o impedimento que a lei decidiu conferir ao instituto a partir de 2003, a despeito de entendimentos doutrinários divergentes, e corroborando os entendimentos da tese da fiscalização e da decisão *a quo*.

O modelo legalmente previsto de SCP é complementado com a responsabilização do sócio ostensivo perante terceiros. O sócio ostensivo exerce a atividade principal e ele responde perante terceiros, nos termos do parágrafo único do art. 993 do Código Civil.

Em relação à responsabilização perante o fisco, importante frisar que as SCP, enquanto sociedades irregulares, configuram-se em exemplo de convenção particular realizada entre as partes, não podendo ser oposta à Fazenda Pública, nos termos do art. 123 do CTN.

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Tal dispositivo reforça ser o sócio ostensivo responsável perante terceiros, inclusive perante a Fazenda Pública, até mesmo pela ausência de personalidade jurídica das SCP.

Os contratos de SCP elaborados pelo Estratégia, ao estipularem pró-labore apenas para o sócio ostensivo, reafirmam o entendimento de que os sócios participantes não deveriam participar da atividade principal. Contudo, as cláusulas seguintes estipulam deveres aos sócios participantes, que apontam na direção de uma participação efetiva prestando serviços essenciais à atividade da sociedade. Ainda assim, não foram declaradas ou recolhidas as devidas contribuições previdenciárias ora alvo de autuação.

No Recurso Voluntário são reiterados pontos como:

- que os sócios participantes não promoveram atos de gestão;
- que houve desconsideração dos atos das SCP pela fiscalização;
- que os pagamentos realizados referiam-se a lucros decorrentes de direitos autorais;
- que havia o compartilhamento de riscos e de lucros na venda de cursos;
- que não há justificativa à aplicação do art. 118 do CTN pela fiscalização;
- que as SCP têm natureza societária;
- que não houve simulação;
- que a abusividade do planejamento, alegada na autuação, teria como premissa a constituição de SCP para viabilizar a contratação de prestadores de serviços.

Cumpre elucidar que autuação não faz menção a:

- sócios participantes fazendo atos de gestão;
- desconsideração de atos das SCP;
- aplicação do art. 118 do CTN;
- que SCP não tenha natureza societária;
- que tenha ocorrido simulação;
- que a constituição de SCP seriam para viabilizar a contratação de prestadores de serviços.

A autuação dedica o item “C”, às e-fls. 37 e seguintes, a descrever o planejamento tributário abusivo autuado. Não há a alegada premissa de que a constituição de SCP seriam para viabilizar a contratação de prestadores de serviços, tampouco se fala em contratação ou se aventa qualquer relação de emprego ou de segurado empregado. A autuação é clara ao identificar segurados contribuintes individuais, sócios e/ou diretores, que prestaram serviços e cujos pagamentos foram dissimulados de distribuição de lucros. Vide às e-fls. 37/38:

98. Deste modo, não restam dúvidas que os pagamentos efetuados ao longo do período fiscalizado aos professores/profissionais integrantes das SCP na condição de sócios participantes tratam-se de **remuneração por serviços prestados, cujos pagamentos foram dissimulados de “distribuição de lucros”**, forma esta adotada pelo sujeito passivo para eximir-se de tributação, in casu, de contribuição previdenciária patronal incidente sobre a referida prestação de serviço.

99. Ressalte-se que o pagamento de serviços prestados dissimulados de distribuição de lucros desonerou as duas partes envolvidas: o **sujeito passivo** (sócio ostensivo), considerando que sobre os valores pagos a título de “distribuição de lucros” não incide contribuição previdenciária de responsabilidade da empresa (contribuição patronal); e o **professor** (sócio participante da SCP), tendo em vista que os valores recebidos nessa modalidade não constituem base de cálculo de contribuição previdenciária de responsabilidade do segurado e também são considerados rendimentos isentos e não tributáveis para fins de imposto de renda da pessoa física.

100. Diante do exposto, conclui-se, conforme já afirmado anteriormente, que os negócios jurídicos desenvolvidos pela ESTRATEGIA possuem aspectos diversos da realidade formal prevista na legislação vigente, pois, não obstante a proibição legal, os sócios participantes prestaram serviços ao sócio ostensivo e os valores pagos por este devem ser classificados segundo a sua efetiva natureza jurídica, como **“rendimentos tributáveis de prestação de serviços”**, que correspondem a verdade material dos fatos apurados, e não lucros isentos de tributação, que é a versão apresentada pela Fiscalizada.

Em relação a que os pagamentos só tenham sido realizados em decorrência de lucros sobre direitos autorais, e de que havia um compartilhamento de riscos na venda dos cursos, as alegações dos recorrentes não encontram respaldo nos fatos narrados no Relatório Fiscal e documentos anexos. Em especial os itens 78 a 82, que serão melhor detalhados no próximo subitem deste voto, descrevem a prestação de serviços ocorrida e a assimétrica assunção de riscos entre os sócios, de modo a eliminar o risco financeiro dos sócios participantes.

Não assiste razão aos recorrentes.

### 3.3 - DA INEXISTÊNCIA DE DOLO;

Defendem os recorrentes que a DRJ não estava absolutamente segura da vontade da sociedade recorrente (e-fl.913/914), e que teria aventado duas hipóteses: dolo direto e dolo eventual.

Afirma que a decisão do CARF, acolhendo situação praticamente idêntica em outro processo, de outro contribuinte, deixaria claro não ser correto punir os recorrentes por terem interpretado as normas em mesmo sentido que o próprio CARF também teria interpretado.

Invoca o art. 112, inciso II, do CTN, em virtude da alegada dúvida existente, e roga pela desqualificação e desagravamento das multas, e pela exclusão dos responsáveis solidários do polo passivo da autuação.

Conforme já informado neste voto, a decisão do CARF, à qual os recorrentes se referem, se deu em julgamento de auto de infração de IRPJ e IRRF. Em que pese o arranjo realizado do SCP tenha sido similar, tratava-se de outro tributo em julgamento.

A qualificação das multas, o decorrente agravamento, e responsabilização solidária, se deu em virtude de enquadramento legal da conduta realizada. Prosperando o enquadramento efetuado pela fiscalização, e mantido pela DRJ, a qualificação e agravamento das multas, e a responsabilização solidária, se tornarão imperiosos, não sendo afetados por outras decisões administrativas em processos de terceiros.

Ademais, legislação superveniente ao recurso voluntário já deu a solução legal cabível para o pedido dos recorrentes, no caso de o julgamento ser decidido por voto de qualidade.

Dispõe o PAF em seu art. 25, inciso II, §9-A:

§ 9º-A. Ficam excluídas as multas e cancelada a representação fiscal para os fins penais de que trata o art. 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, na hipótese de julgamento de processo administrativo fiscal resolvido favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade previsto no § 9º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

O auto de infração descreve detalhadamente a dissimulação perpetrada pela fiscalizada, na qual engendrou arranjo no qual, a despeito da flagrante, e até mesmo reconhecida, prestação de serviços, não ofereceu à tributação de contribuições previdenciárias as remunerações pagas, devidas ou creditadas, conforme mandamento da Lei nº 8.212/1991.

As razões para constituição dos créditos previdenciários foram expostas às e-fls. 48 e seguintes. Destacamos trechos das e-fls. 50/51:

**B) NATUREZA JURÍDICA DOS RENDIMENTOS PAGOS AOS SÓCIOS PARTICIPANTES DAS SCP – VERDADE MATERIAL APURADA**

78. Com base na documentação e esclarecimentos apresentados pelo sujeito passivo, assim como nos depoimentos tomados a termo pela Auditoria Fiscal, observou-se que as atividades e os negócios jurídicos desenvolvidos pela ESTRATEGIA possuem aspectos diversos da realidade formal relatada nos itens precedentes. Os **sócios participantes (professores/profissionais) das SCP constituídas prestaram, na realidade, serviços ao sócio ostensivo**, devendo os valores pagos por este, no âmbito desses contratos, ser classificados segundo a sua efetiva natureza jurídica, como remuneração de prestação de serviços, que corresponde à verdade material dos fatos, e não como lucros isentos de tributação que é a versão apresentada pela Fiscalizada.

79. Nessa vertente, observe-se que todos os contratos de SCP definidos pela ESTRATEGIA e pactuados ou vigentes no período analisado, não obstante a proibição prevista na Lei nº 10.406, de 10/01/2002, estabelecem com precisão como responsabilidade dos sócios participantes, para o cumprimento do objeto social, a **preparação e entrega do material técnico referente ao conteúdo e assuntos a serem tratados no curso, de forma compatível com a carga horária estipulada e no formato definido pelo sócio ostensivo.**

80. Complementarmente, o contrato estabelece também que **o conteúdo do material técnico entregue pelo especialista para a consecução do projeto, é de única responsabilidade do profissional** (sócio participante), que deverá garantir a sua autoria, com eventuais referências a outras obras devidamente ressalvadas, e que seja passível de uso no projeto, não estando contratualmente impedida sua exploração por terceiros.

81. Além da preparação e entrega, o contrato também exige do sócio participante a obrigatoriedade de **promover a atualização periódica do material técnico e o esclarecimento de dúvidas dos alunos formuladas durante o curso por meio do fórum disponível no site do sócio ostensivo.** Observe que essa responsabilidade estabelece uma relação **direta e contínua entre professor e alunos**, durante o período de desenvolvimento do curso, cujo fato, à vista da lei supracitada, **descaracteriza a forma jurídica da sociedade constituída (SCP).**

82. Quanto à remuneração dos serviços, o contrato prevê que em caso de apuração de resultado positivo, caberá ao Profissional 60% do lucro líquido; e ao Provedor, o restante do lucro líquido.

Porém, no caso de apuração de resultado negativo, o Profissional arcará com o prejuízo até o limite do capital integralizado e o Provedor suportará todo o restante da perda econômica.

83. Nesse contexto, vale destacar a responsabilidade contratualmente atribuída ao Profissional (sócio participante) com relação à prestação do serviço, conforme segue:

"Ressalvada a hipótese de cancelamento do projeto por inviabilidade econômico-financeira, e tendo em vista o resguardo da imagem do site perante o público alvo, a **não prestação integral e tempestiva do serviço por inadimplemento contratual do sócio participante** ensejará, a critério do sócio ostensivo, o cancelamento do serviço e a devolução integral do valor investido pelos clientes matriculados, devendo o prejuízo ser dividido entre os sócios ostensivo e participante na proporção do capital integralizado."

84. Essa responsabilidade está inserida, via de regra, na cláusula XVII ou XX dos contratos de constituição das SCP apresentados pelo contribuinte (**Anexos 13, 14 e 15**), o que formalmente caracteriza violação à legislação de referência, pois o artigo 991 do Código Civil acima citado é claro ao preconizar 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”.

85. Igualmente, em relação ao sócio participante, o § único do art. 993 da mesma lei estabelece que **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.

86. Como se não bastasse, as declarações prestadas pelos sócios participantes (professores/profissionais) das SCP constituídas, devidamente diligenciados pela Auditoria Fiscal, **comprovam de forma inequívoca a efetiva prestação de serviço de ensino por estes no âmbito dos cursos comercializados pelo sócio ostensivo**, conforme transcrição dos itens seguintes (destaques da Auditoria Fiscal).

O item 82 acima retrata uma assimétrica assunção dos prejuízos, na qual os profissionais arcam apenas até o capital integralizado. Entretanto, a parcela contratual a ser integralizada com recursos financeiros pelos profissionais é diminuta, e sequer foi integralizada por vários profissionais citados no Relatório Fiscal. Isso demonstra que, ao menos majoritariamente, não há um risco de prejuízo financeiro efetivamente assumido pelos sócios participantes.

Da e-fl.54 reproduzimos o seguinte trecho a respeito da conduta praticada.

90. Foram colhidas também informações por meio de questionário encaminhado via correios aos professores residentes em outras unidades da Federação, cujas respostas constam dos **Anexos 32 a 34**. Pelas respostas colhidas, verifica-se que os esclarecimentos prestados ao fisco não divergem dos registros anteriores, muito pelo contrário, **ratificam o caráter de prestação de serviços de ensino pelos professores integrantes do quadro societário das SCP na condição de sócios participantes**.

91. Diante de todos esses fatos relatados, verifica-se que o “*modus operandi*” do sujeito passivo traduz uma realidade operacional bem adversa daquela preconizada pela legislação retro citada, e o que mais chama a atenção é a inversão de papéis para a viabilização do objeto social das SCP, ou seja, **os sócios participantes, in casu, assumiram o papel que legalmente é reservado ao sócio ostensivo**, nos termos do Código Civil, artigos 991 a 996.

92. Ademais, vale ressaltar que essa inversão de papéis foi implementada de forma planejada pelos representantes da ESTRATEGIA e incorporada ao cotidiano da empresa desde o início das atividades, segundo o relato dos professores diligenciados, com o objetivo de obter vantagens tributárias, considerando que a distribuição de lucros é tratada pela legislação do imposto de renda como rendimento isento e não tributável.

O Relatório Fiscal cita os Acórdãos 2102-002.135, 2802-003.065 e 2302-003.074, nos quais o CARF considerou simulação a formação de SCP para pagamento de remuneração de serviços prestados por meio da distribuição de lucros, em casos semelhantes. Os acórdãos citados se referem a autuações de imposto de renda.

A abusividade do planejamento tributário perpetrado é sintetizada pelo Relatório Fiscal no seguinte item à e-fl. 55.

96. Portanto, no caso presente, os professores/profissionais (sócios participantes) nada mais são do que **prestadores de serviços de ensino, auferindo sua remuneração não pelos frutos do capital investido nas respectivas SCP, mas sim, em razão e na proporção direta dos serviços prestados ao sócio ostensivo para viabilização do negócio empresarial deste.**

Sobre a qualificação da multa de ofício cabe destacar o seguinte trecho às e-fls. 66/67:

151. Considerando os fatos exaustivamente descritos neste Relatório Fiscal, devidamente comprovados mediante documentos juntados aos autos, em confronto com a legislação acima citada, não restam dúvidas sobre a prática, pela Fiscalizada, de atos abusivos caracterizadores de:

- **sonegação** ao agir no sentido de impedir ou retardar o conhecimento por parte do fisco dos fatos geradores de contribuição previdenciária correspondentes a pagamentos de serviços de ensino prestados à Fiscalizada dissimulados de distribuição de lucros, como também pagamento de distribuição de lucros aos sócios apurados indevidamente;
- **fraude** ao estabelecer nos contratos de constituição das Sociedade em Conta de Participação, de forma planejada e intencional, obrigações ao sócio participante as quais são de competência exclusiva do sócio ostensivo, conforme dispõe o artigo 991 da Lei nº 10.406, de 10/01/2002 (Código Civil). Observe-se que, por meio dessa conduta ilegal, o sujeito passivo, com o propósito de eximir-se do pagamento de encargos previdenciárias devidos nessas operações, inverteu o papel de sócio ostensivo das SCP em análise, transferindo-o para o sócio participante a obrigação de prestar os serviços de ensino objeto da sociedade constituída, o que é expressamente vedado pela citada lei.
- **conluio** decorrente do **ajuste doloso** entre os dois beneficiários da parceria constituída (sócio ostensivo e sócio participante), pois a forma adotada para pagamento da prestação de serviços dissimulada de distribuição de lucros, mediante constituição de SCP, resultou em benefícios tributários indevidos para ambas as partes. A prática dessa modalidade não se restringiu a caso isolado, mas sim pela execução de atos planejados, reiterados, articulados e inseridos no cotidiano da empresa.

152. Impende destacar que o crime de Sonegação de Contribuição Previdenciária é doloso e não admite hipótese de tentativa; e por se tratar de crime de resultado, consuma-se no exato momento em que o sujeito passivo obtém o resultado visado, no presente caso, a **supressão ou redução de contribuição previdenciária**, conforme enuncia o caput do art. 337-A do Código Penal, por meio da prática de qualquer uma das condutas descritas nesse artigo.

“Sonegação de contribuição previdenciária (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

Art. 337-A. Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços;

II - deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as **devidas pelo empregador** ou pelo tomador de serviços;

153. À vista do exposto, torna-se forçosa a aplicação da **multa de ofício qualificada (150%)**, cuja capitulação legal está no §1º do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996.

Em relação ao texto do acórdão de DRJ, cabe apenas o reparo de limitar a multa qualificada ao novo teto legal de 100%.

O dolo descrito ensejou o agravamento das multas por descumprimento de obrigação acessória, conforme fundamentado e detalhado às e-fls. 62/63.

A sujeição passiva solidária foi fundamentada nos art. 124, inciso I, e art. 135, inciso III, do CTN. O conjunto probatório revelou que os 4 sócios tomavam parte das decisões e gestão da empresa, tendo todos contribuído para atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social, ou estatutos, conforme descrição às e-fls. 67/71. Destaque-se às e-fls. 70/71:

165. A prática dos atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos configurou-se, em síntese, nos seguintes procedimentos:

a) adoção de planejamento fiscal abusivo ao efetuar pagamentos de prestação de serviço dissimulados de distribuição de lucros objetivando eximir-se de responsabilidade tributária;

b) não observância, de forma intencional, do artigo 991 e parágrafo único da Lei nº 10.406, de 10/01/2002 (Código Civil), que veda expressamente o sócio participante da SCP tomar parte nas relações do sócio ostensivo com terceiros;

- c) distribuição de lucros em desacordo com a legislação do Imposto de Renda e contrato social da fiscalizada (lucros inexistentes);
- d) distribuição indevida de lucros aos sócios da ESTRATEGIA, conforme relatado nos itens anteriores;
- e) não declarar nas GFIP correspondentes todos os dados relativos às contribuições previdenciárias devidas pela Empresa, conforme determina o art.32, inciso IV da Lei nº 8.212, de 24/07/1991;
- f) não lançar em títulos próprios da contabilidade da Empresa os rendimentos auferidos pelos professores/profissionais que prestaram serviços de ensino ao sujeito passivo no período fiscalizado (art.32, inciso II da Lei nº 8.212, de 24/07/1991);

166. Por fim, cabe observar que a responsabilidade solidária abrange os créditos previdenciários relativos às obrigações principal e acessórias.

O que se identifica no presente caso não é um planejamento tributário lícito, em busca de legítima economia tributária. O que houve foi uma simulação, que camuflava os pagamentos das prestações de serviço em torno da atividade principal da empresa, no sentido de evadir-se de qualquer tributação sobre esses pagamentos, inclusive das contribuições previdenciárias, a despeito da evidente e admitida ocorrência de prestação de serviços.

Não assiste razão aos recorrentes.

#### 3.4 - DA ILIQUIDEZ E DA INCERTEZA DO LANÇAMENTO QUANTO ÀS CONTRIBUIÇÕES DOS SEGURADOS.

Neste ponto os recorrentes fizeram uma alegação genérica de iliquidez e certeza do lançamento, haja vista que em nenhum momento apontaram de forma objetiva e concreta quais seriam as incorreções do lançamento.

A matéria já foi apreciada pelo acórdão de DRJ, do qual reproduzo abaixo trecho da e-fl. 824, cujos argumentos acolho como razão de decidir.

Registre-se, desde logo, que tenho por absurda a tese da articulada pela Defesa. Como não apresentar documentos, que foram devidamente requisitados, se o art. 67 e o § 6º da Instrução Normativa RFB 971, de 2009, são explícitos no sentido de que cabe a Interessada mantê-los em boa guarda, à disposição da RFB, pelo prazo decadencial?

Associe-se a isto o fato de que a Autuada teve oportunidade, seja em sede de diligência (embora regularmente intimada para esse fim) como nestes autos, de apresentar o comprovante da existência de múltiplos vínculos e de “eventuais” recolhimentos à Seguridade Social, realizados pelos próprios segurados contribuintes individuais constantes do processo ou por outras empresas em seu favor, e não o fez.

Outrossim, não é necessário grande esforço interpretativo para concluir que, para efeito de controle do limite máximo do salário-de-contribuição, o contribuinte individual que prestar serviços a mais de uma empresa ou, concomitantemente, exercer atividade como segurado empregado, empregado doméstico ou trabalhador avulso, deve informar o fato à empresa e esta tem a responsabilidade por manter arquivadas cópias dos comprovantes de pagamento ou a declaração apresentada pelo contribuinte individual, para fins de apresentação ao INSS ou à RFB, quando solicitado.

Para além disto, a Interessada assumiu o risco de, eventualmente, ser perquerida acerca do seu modelo negocial, inclusive de acumprir com as obrigações tributárias exigidas.

Desta maneira, na medida em que a Autuada, como já dito, não fez prova das alegações, o que labora no sentido de robustecer a imputação fiscal, não há que se falar em reparos a serem feitos no lançamento posto que se encontra em total consonância com a legislação de regência.

Não assiste razão aos recorrentes.

#### 4 CONCLUSÃO

Pelo exposto, conheço parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo das alegações de constitucionalidade, nem da afronta ao contraditório e à ampla defesa durante o procedimento de fiscalização. Na parte conhecida afasto as preliminares de nulidade para, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reduzir a multa qualificada ao novo teto legal de 100%.

*Assinado Digitalmente*

**Alfredo Jorge Madeira Rosa**