



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

Processo nº 10166.728636/2016-56
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **2402-000.772 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 6 de agosto de 2019
Assunto CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente PONTO ONLINE CURSOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento em diligência para que a Unidade de Origem da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil preste as informações solicitadas, nos termos do voto que segue na resolução, consolidando o resultado da diligência, de forma conclusiva, em Informação Fiscal que deverá ser cientificada à contribuinte para que, a seu critério, apresente manifestação em 30 (trinta) dias. Vencido o conselheiro Denny Medeiros da Silveira, que rejeitou a conversão do julgamento em diligência.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira- Presidente

(documento assinado digitalmente)

Paulo Sergio da Silva - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Gregório Rechmann Junior, João Victor Ribeiro Aldinucci, Luís Henrique Dias Lima, Paulo Sergio da Silva e Renata Toratti Cassini.

Relatório

Tratam-se de recursos voluntários (fls. 1318, 1402, 1442, 1472) pelos quais os recorrentes se indispõem contra decisão em que a autoridade julgadora de primeiro grau considerou improcedente impugnação apresentada contra lançamento de Contribuições Previdenciárias da empresa e do segurado, aplicada com multa de ofício qualificada (em razão

de constatar-se a concorrência da conduta dolosa tendente a impedir o conhecimentos dos fatos geradores pela Administração Tributária) e agravada (por falta de atendimento da fiscalização), tendo sido, ainda, lavrado autos de infração por descumprimento de obrigações acessórias, exigidos mediante responsabilidade solidária da empresa em conjunto com seus sócios e administradores.

Consta da decisão recorrida (1230) o seguinte resumo do fatos verificados até aquele momento processual:

AUTUAÇÃO Foram lavrados os seguintes Autos de Infração • Contribuição previdenciária da empresa e do empregador: devida à Seguridade Social, correspondente à cota patronal incidente sobre as remunerações, pagas, devidas ou creditadas aos segurados contribuintes individuais, nas competências de 01/2012 a 12/2014. e não declaradas em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Tempo de Serviço e de Informações à Previdência Social (GFLP). lavrado em 20/09/2016. no valor de R\$ 10.954.384,14 (dez milhões novecentos e cinquenta e quatro mil trezentos e oitenta e quatro reais e quatorze centavos).

- *Contribuição previdenciária dos segurados: devida à Seguridade Social, correspondente à cota do segurado, incidente sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados contribuintes individuais, nas competências de 01/2012 a 12/2014. e não declaradas em GFIP, lavrado em 20/09/2016. no valor de R\$ 2.365.837,42 (dois milhões trezentos e sessenta e cinco mil oitocentos e trinta e sete reais e quarenta e dois centavos).*

- *Deixar de preparar folhas de pagamento de todos os seus segurados empregados (CFL 30). infringindo o disposto na Lei nº 8.212/91, art. 32, inciso I, c/c art. 225. I. do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99. lavrado em 20/09/2016. no valor de R\$ 6.429.12 (seis mil quatrocentos e vinte e nove reais e doze centavos).*

- *Deixar de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos (CFL 34). nos termos do art. 32, inciso II e art. 33, § 2º da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/09 e art 225, inciso n do Decreto nº 3.048 99. lavrado em 20/09/2016, no valor de R\$ 64.290.33 (sessenta e quatro mil duzentos e noventa reais e trinta e três centavos).*

- *Deixar de apresentar documentos à fiscalização (CFL 35). nos termos do art. 32, inciso ILT da Lei nº 8.212 91. na redação dada pela Lei nº 11.941/09. lavrado em 20/09/2016. no valor de R\$ 64.290.33 (sessenta e quatro mil duzentos e noventa reais e trinta e três centavos).*

- *Deixar de efetuar os descontos das contribuições devidas pelos segurados a seu serviço (CFL 59). nos termos do art. 283, inciso I, alínea "g" do Decreto nº 3.048. de 6 de maio de 1999. lavrado em 20/09/2016. no valor de R\$ 6.429.12 (seis mil quatrocentos e vinte e nove reais e doze centavos).*

Os Auditores Fiscais iniciam o relato transcrevendo os dispositivos legais que amparam o lançamento fiscal e Autos de Infração emitidos. Informam sobre início da fiscalização, termos de intimação e reintimação emitidos durante ela. e os documentos que foram entregues pela impugnante, e os que não foram, assim como. os esclarecimentos que ela prestou em relação aos lucros distribuídos pelas Sociedades em Conta de Participação (SCP). representadas pela impugnante.

Noticiam que em função de a informação original prestada ao Fisco não contemplar os valores pagos em 01/2012 e a contabilidade não identificar nominalmente os professores beneficiários das remunerações nem a composição das verbas recebidas no mês, as remunerações desse período foram apuradas por aferição indireta.

Comunicam que pela generalidade das informações prestadas pela impugnante, diligenciaram alguns professores especialistas que lhe prestaram serviços, sua administradora, e ex-sócios.

Apresentam as alterações contratuais da impugnante, relativas a objeto social, sócios e respectivas cotas, assim como suas atividades e negócios. Destacam algumas informações que constam no site de Internet da impugnante sobre os serviços ofertados, tais como cursos preparatórios para concursos.

Consideram que o sistema de cursos oferecidos pela impugnante se assemelha à aula presencial dos cursos preparatórios tradicionais, sendo que a única diferença entre ambos é o canal de comunicação entre professor e aluno, que no caso da autuada é na forma virtual.

Aduzem que profissionais de ensino (professores), que representam a sua principal força de trabalho necessária à comercialização e execução de cursos preparatórios para concursos, não foram declarados em GFIP.

Explicam que a Ponto On-line celebra com professores especialistas contrato de Sociedade em Conta de Participação (SCP), onde ela é "sócio ostensivo" e estes "sócios participantes". Relatam ainda que (fls 45/46):

[...] até abril de 2014, as SCP eram constituídas por projeto de ensino, que abrangia um curso (ou um pacote de cursos) comercializado pela PONTO ONLINE. Neste caso, o professor especialista que se envolvesse em diferentes projetos de ensino, integrava como "sócio participante" tantas SCP quantos fossem os cursos de seu interesse lançados no mercado, ou seja, o objeto da SCP abrangia a realização de um curso/disciplina específico ou um pacote de cursos vinculados a um edital de concurso.

64. A partir de maio/2014, as SCP passaram a ser constituídas por professor especialista, independentemente do número de projetos de ensino que este viesse a participar, ou seja, a SCP, uma vez constituída, passou a incorporar todos os projetos de ensino de interesse desse professor.

65. Assim, no período auditado, de acordo com o rol de contratos apresentados ao fisco (Anexo 6-A), apurou-se a constituição de 3.632 Sociedades em Conta de Participação (SCP) no período fiscalizado, para atender a demanda do público alvo por projetos de ensino voltados para concursos públicos, o que consolida a forma arquitetada pelo sócio ostensivo para a execução do seu objetivo empresarial em consonância com o planejamento tributário adotado.

Ressaltam que o objetivo central das SCP é comum {"congregar esforços na consecução de projetos de ensino"}; "as partes possuem capacidades diferenciadas e complementares" os contratos celebrados entre as partes seguiam o mesmo padrão, mudando apenas o sócio participante e as especificidades inerentes a cada projeto de ensino.

Explicam que as partes subscrevem um capital mínimo, onde o sócio OSTENSIVO participa com 60% das cotas, integralizadas em moeda corrente, e o sócio participante PROFESSOR com 40% das cotas restantes, integralizadas em moeda corrente e em direitos de uso do material técnico disponibilizado (pelo tempo do projeto).

Noticiam que a administração da sociedade é exercida pelo sócio ostensivo, na pessoa de seu administrador não sócio, que recebe pró-labore fixo mensal, estipulado pelo sócio ostensivo e rateado proporcionalmente entre as SCP, e salário fixo decorrente de contrato de trabalho em regime da CLT firmado com a autuada. Acrescentam que as receitas (compostas das vendas de matrículas dos cursos on-line e da livraria) e despesas/custos das SCP são registradas na contabilidade do sócio ostensivo, em centros de custos distintos, da seguinte forma:

[...] Contabilmente, para cada projeto criasse uma conta no Ativo não Circulante identificada com o número do respectivo projeto. Nesta conta é registrada a participação societária do sócio ostensivo e a apropriação de suas receitas com o respectivo projeto. [...] Em contrapartida, no passivo é criada uma conta destinada ao controle e apuração do resultado do referido projeto.

Apresentam exemplos da contabilização nos Livros Diário e Razão, e ressaltam que são suportadas pelas SCP parte das despesas do sócio ostensivo, tais como: telefone, condomínio, pessoal técnico-administrativo (inclusive pró-labore), energia elétrica, serviço de acesso e hospedagem de sítio na internet.

Transcrevem os artigos da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil) que dispõem sobre as SCP, e interpretam que as atividades decorrentes do objeto social é exercido exclusivamente pelo sócio ostensivo, e o sócio participante apenas participa dos resultados, não aparecendo perante terceiros, sendo "um investidor que acredita no projeto do sócio ostensivo", Aduzem que os professores especialistas das SCP, em realidade, prestaram serviços à autuada, e, portanto, os valores pagos a eles devem ser classificados como remuneração, e não como lucros isentos de tributação.

Relembrem que os contratos de SCP pactuados com a Ponto On-line estabelecem como responsabilidade para os sócios participantes "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." sendo que o conteúdo do material é de exclusiva responsabilidade do professor especialista, que tem por obrigação atualizá-lo semanalmente, e esclarecer dúvidas dos alunos, formuladas no fórum disponível no site da autuada. Acrescentam que as declarações prestadas pelos sócios participantes, colhidas em diligências, demonstram a efetiva prestação de serviços por eles nos cursos comercializados pelo sócio ostensivo. Transcrevem trechos desses depoimentos, e ressaltam que as declarações prestadas pela administradora para Ponto On-line apenas ratifica as dos professores especialistas.

Aduzem que o modus operandi da Ponto On-line é adverso do disposto no Código Civil, e houve uma inversão de papéis para a viabilização do objeto social das SCP, onde os sócios participantes assumiram o papel que caberia ao sócio ostensivo, atuação essa implementada pela Ponto On-line, desde sua constituição, com o fim de obter vantagens tributárias proporcionadas à forma jurídica das SCP. Transcrevem julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que considerou simulação a formação de SCP para pagamento de remuneração por serviços prestados, travestida de distribuição de lucros.

Reafirmam que os professores especialistas prestaram serviços de ensino ao sócio ostensivo, e recebiam remuneração em decorrência deles, e não lucros frutos do capital investido nas SCP. Explicam que os valores pagos aos professores eram apurados mensalmente, e enviados em planilha por e-mail, seguido de transferência bancária aos destinatários. Colacionam exemplos de planilhas apresentadas pela autuada, que dizem demonstrar a forma de apuração das remunerações pagas aos professores especialistas, onde constam os valores pagos a eles: "Lucro a Pagar". "Direito de Uso"

e "Integralização". Comunicam ter considerado como base de cálculo apenas as remunerações a título de "Lucro a Pagar".

Informam ainda que os sócios da Ponto On-line (Vicente Paulo das Graças Pereira (Vicente Paulo), e José Jayme Morais Júnior (José Jayme) também constituíram SCP, na condição de sócios participantes para ministrarem aulas como professores. Acrescentam que:

124. Outro procedimento apurado pela Auditoria Fiscal que não corresponde com a realidade dos fatos formalmente apresentados pela Fiscalizada diz respeito a apuração anual dos lucros distribuídos aos sócios Vicente Paulo das Graças Pereira e José Jayme Moraes Júnior.

125. Segundo os registros contábeis e as Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) transmitidas nas épocas próprias à Receita Federal do Brasil, parte do montante do lucro distribuído aos referidos sócios no período fiscalizado decorreu de apuração indevida, conforme descrevem os itens seguintes.

126. No período de referência, a Auditoria Fiscal constatou que a PONTO ONLINE pagou, de forma dissimulada de distribuição de lucros, despesa de remuneração decorrente dos serviços prestados pelos sócios participantes das SCP (professores especialistas) da ordem de R\$ 16.126.198,22. Sobre este valor, a vista da legislação previdenciária, incide contribuição patronal de 20%, o que equivale a R\$ 3.225.239,64 [...]127. Considerando que a PONTO ON-LINE, apesar da determinação legal, não apropriou as despesas relativas à contribuição previdenciária (R\$ 3.225.239,64) quando da apuração do resultado contábil do referido período, tal omissão proporcionou a apuração de um resultado final maior que o devido [...].

Apresentam os demonstrativos de resultados apurados pela empresa, e pela fiscalização ao considerar a despesa de contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração paga aos professores especialistas, que deveria ter sido apropriada, concluindo que a Ponto On-line distribuiu lucros a seus sócios maior do que o efetivamente apurado nos anos de 2013 e 2014. conforme trecho:

129. Observe-se nesse demonstrativo, em que considera a apropriação das despesas com a contribuição previdenciária descrita anteriormente, que os valores dos lucros apurados nos exercícios de 2013 e 2014 mostram-se insuficientes para fazer face ao montante do lucro distribuído aos sócios acima identificados. Em 2013, foi apurado um lucro de R\$ 4.434.716,83; no entanto, foram distribuídos aos sócios o montante de R\$ 4.892.148,56. Em 2014, foram apurados lucros R\$ 890.498,45; no entanto, foram distribuídos aos sócios o total de R\$ 3.584.365,00.

Apresentam o valor do lucro apurado pela auditoria, que deveria ter sido distribuído aos sócios, de acordo com o contrato social e as leis de regência, e informam que o valor distribuído a maior, por ser indevido é passível de tributação, por ser considerado salário-de-contribuição. nos termos do art. 28 da Lei nº 8.212. de 24 de julho de 1991.

Comunicam que em função dos fatos encontrados na autuada, constituíram o crédito tributário relativo às contribuições previdenciárias, incidentes sobre a remuneração dos profissionais professores que prestaram serviços de ensino à Ponto On-line. e decorrente de distribuição indevida de lucros aos seus sócios.

Noticiam ter aplicado a multa qualificada, em função da conduta da fiscalizada caracterizar sonegação, fraude e conluio, nos termos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430. de 27 de dezembro de 1996.

1.1 AUTOS DE INFRAÇÃO DECORRENTES DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS
Explicam ter lavrado os Autos de Infração por descumprimento de obrigação acessória, porque a autuada não registrou em folha de pagamento, nem em títulos próprios de sua contabilidade, as informações relativas aos professores profissionais que recebiam remuneração pela prestação de serviços de ensino à fiscalizada, assim como. não reteve desses segurados contribuintes individuais as contribuições que eram por ele devidas. Além disso, informam ter lavrado Auto de Infração, porque a autuada não apresentou "Planilha demonstrativa dos lucros distribuídos aos sócios das SCP no formato estabelecido pela Auditoria Fiscal", apesar de ter sido intimada e reintimada para isso.

Acrescentam que. a multa decorrente desses Autos de Infração foi agravada, porque restou configurado que a autuada agiu com dolo. fraude e má-fé. nos termos do art. 290. inciso II. c/c art. 292. inciso II. ambos do Decreto nº 3.048. de 6 de maio de 1999.

1.2 DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA
Relatam ter responsabilizado solidariamente os sócios Vicente Paulo, e José Jayme. nos termos do inciso I do art. 124. e inciso III do art. 135. ambos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN). e a administradora não sócia Anabelle Vieira Denega (Anabelle), nos termos do inciso III do art. 135 desse Código.

Noticiam que. Vicente Paulo é um dos sócios fundadores da empresa, e detém a maior parte do capital subscrito, que a gerência da sociedade foi delegada à administradora não sócia Anabelle. e apesar dessa delegação, os sócios também tomavam parte em decisões da empresa, relacionadas à natureza estratégica, planejamento e desenvolvimento da empresa. Apresentam trechos das declarações colhidas em diligência aos professores especialistas, ex-sócios, e administradora, que os levaram a afirmar que:

171. Segundo o depoimento prestado e tomado a termo pelo fisco, a administradora não sócia declarou em seu depoimento que as principais atividades de gestão por ela exercidas no âmbito do PONTO ON-LINE são: atendimento ao público; contato com professores para convite e lançamento de cursos; atividades de gerenciamento administrativo, pessoal e financeiro.

172. Ainda, como administradora e desde a sua contratação afirmou que pode tomar todas as decisões da empresa com base em parâmetros pré-determinados. Situações novas, não inseridas no contexto organizacional da PONTO ON-LINE, submete-as à apreciação dos proprietários da empresa, caso julgue necessário.

173. Tais atribuições foram confirmadas pela referida Administradora, conforme consta do Termo de Depoimento prestado ao fisco [...].

Colacionam trecho de e-mail trocado entre José Jayme e um dos depoentes, que dizem mostrar os atos de gerência praticados por esse sócio. Relacionam os procedimentos que configuraram a prática de atos com excesso de poderes, praticados pelos solidados:

a) adoção de planejamento fiscal abusivo, ou seja, dissimular pagamento de prestação de serviço de distribuição de lucros para 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 atribuir responsabilidade ao sócio participante de Sociedade em Conta de Participação;

c) distribuição indevida de lucros aos sócios da PONTO ON-LINE, conforme relatado nos itens anteriores;

d) não declarar na GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) todos os dados correspondentes às contribuições previdenciárias devidas pela Empresa, conforme determina o art. 32, inciso IV da Lei nº 8.212, de 24/07/1991;

e) não lançar em títulos próprios da contabilidade da Empresa os rendimentos auferidos pelos professores especialistas que prestaram serviços de ensino ao sujeito passivo no período fiscalizado (art.32, inciso II da Lei nº 8.212, de 24/07/1991);

Concluem que a responsabilidade solidária abrange créditos previdenciários relativos às obrigações principal e acessórias. Informam ter emitido representação fiscal para fins penais.

2. DA IMPUGNAÇÃO APRESENTADA POR PONTO ON-LINE CURSOS LTDA 2.1 DAS PRELIMINARES 2.1.1 Nulidades na apuração de base de cálculo e na determinação do lançamento A impugnante alega que a auditoria fez incidir em duplicidade a contribuição previdenciária sobre a mesma base de cálculo, pois os "lucros distribuídos disfarçadamente" não podem ensejar nova tributação por terem origem na exigência fiscal constituída.

Afirma não existir critério coerente para reajustamento do lucro, pois há outros valores, além dos utilizados pelo Fisco, que surtiriam efeitos similares, e diz que devem ser excluídos da base de cálculo os valores de R\$ 448.231.67 e R\$ 2.693.866.55.

Acrescenta que houve erros de cálculo, que levaram a uma exigência maior, porque os valores de lucros efetivamente distribuídos pela Ponto On-line. indicados pela fiscalização continham erros. Acosta a seguinte tabela, informando as inconsistências:

Fiscalização		Requerente	
Ano	Valor (R\$)	Ano	Valor (R\$)
2012	6.490.756,61	2012	6.473.566,20
2013	5.295.681,20	2013	5.295.231,85
2014	4.339.760,41	2014	4.338.340,05

Diferença	R\$ 19.060,12
------------------	----------------------

Em função do erro na base de cálculo, solicita nulidade do lançamento. Para embasar sua tese, cita art. 10, V, do Decreto nº 70.235/72, e art. 37 da Lei nº 8.212/91, e transcreve jurisprudência do CARF. e de Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ).

2.1.2 Nulidade por cerceamento de defesa: Ausência de apuração e demonstração Individualizada por SCP das alegadas Infrações Arrazoa que as SCP possuem escrituração contábil e apuração de resultados próprias, e condições contratuais distintas, como a participação dos sócios na sociedade, e a fiscalização não poderia desconsiderar essas particularidades e efetuar um lançamento único. Aduz que os sócios participantes não prestaram serviços, nem receberam lucros ou rendimento do Sócio ostensivo, que se tivesse existido deveria ser provado pelo Fisco, de forma individual em cada SCP. Argumenta que a apuração conjunta dessas remunerações cerceou o direito de defesa da impugnante, pois impossibilitou a "exata apuração da origem da base de cálculo autuada ". vez que desconsiderou as peculiaridades delas, a exemplo da apuração de lucros em uma e prejuízos em outras.

2.1.3 *A impossibilidade de lançamento com base em presunção Afirma que o lançamento foi baseado em presunção da fiscalização, e que os fatos e nexo de causalidade entre a infração e a conduta do sujeito passivo devem ser provados pela auditoria.*

Assevera que, apesar de exercer suas atividades por anos, estabelecida em SCP com mais de 100 (cem) sócios, a Auditoria Fiscal se fundamentou em depoimentos de quatro professores especialistas, que a impugnante não teve acesso, e que não apresentam fundamentos que justifiquem a "indevida qualificação do Fisco".

Comunica que os valores distribuídos pelas SCP entre as partes eram lucros e não remuneração, visto que quando elas incorressem em prejuízos os sócios participantes eram chamados a aportar recursos.

2.1.4 *A invalidade do TDPF e a necessidade de, no mínimo, ser sobrestado o presente processo administrativo Alega a impugnante que o processo deve ser sobrestado se não acolhida a nulidade, em função de a Sra. Anabelle ter apresentado requerimento ao Delegado da RFB apontando nulidades no procedimento fiscal instaurado contra ela e faltas funcionais dos Auditores Fiscais responsáveis pela ação fiscal na condução desta, e como o despacho do Delegado encaminhou o requerimento para o Escritório de Corregedoria da Receita na 1ª Região Fiscal (ESCOR 01). sendo que não houve manifestação desse Órgão a respeito, o processo deve ser suspenso.*

Assevera que, como no requerimento há denúncia de práticas discriminatórias em razão do gênero, todos os atos posteriores praticados em decorrência daquele estão eivados de vícios. Transcreve jurisprudência, e cita art. 149, inciso DC. do CTN, sobre a revisão de ofício do lançamento nos casos de falta funcional.

2.2 DO MÉRITO 2.2.1 *A Autuação Alega que, a interpretação do Fisco ao parágrafo único do art. 993 do Código Civil é equivocada, pois as SCP são efetivas e legais, e exercem suas atividades sob a administração da Ponto On-line, e apoio dos sócios participantes, e acrescenta:*

35. *O art. 993 do CC não veda a participação do Sócio Participante nas atividades desenvolvidas pela SCP, ele apenas atribui maior grau de responsabilidade civil (e não fiscal/previdenciária, já que responsabilização para tais fins impõe lei complementar, conforme o art. 146, III, "a", da CF) ao Sócio Participante que firmar negócios Jurídicos com terceiros em nome da SCP.*

36. *Ademais, é fundamental notar que, no presente caso, as sociedades constituídas entre a Sócia Ostensiva e os Sócios Participantes apresentavam todos os requisitos previstos no art. 981 do CC - contribuição de bens e serviços para o desenvolvimento de uma atividade econômica determinada, com a consequente divisão dos resultados econômicos obtidos. Havia ainda a divisão dos riscos econômicos ligados aos negócios - algumas das SCPs chegaram, inclusive, a registrar prejuízos, suportados conjuntamente pela Sócia Ostensiva e pelos Sócios Participantes. E, ao contrário do que supõe a D. Fiscalização, não houve o desenvolvimento de atividades diretamente pelos Sócios Participantes aos alunos. Estes sequer tinham conhecimento das SCPs e contratavam diretamente com a Sócia Ostensiva, por meio de seu website.*

Aduz que, não houve qualquer ato abusivo, simulado ou fraudulento, conluio ou prática de sonegação, que ensejasse multa desproporcional, e no caso, trata-se apenas de divergência interpretativa ao art. 993 do Código Civil.

2.2.2 *Os Fatos A impugnante resume como se dá o desenvolvimento de suas atividades, diz que oferece cursos on-line preparatórios para concursos públicos, e:*

39. Como seu objetivo é oferecer conteúdo específico para concursos públicos, a preparação das aulas e o material utilizado são únicos. Os próprios professores, Sócios Participantes com quem a Sócia Ostensiva se une, desenvolvem o conteúdo das aulas sob medida. Assim, o que ocorre na maior parte dos casos é que para o preparo de material e desenvolvimento das aulas, a Requerente-Sócia Ostensiva - se associa a um Professor Especializado no segmento-alvo do concurso público específico (Professor Especialista).

40. Por exemplo, para um curso preparatório para concurso destinado a preencher vagas de auditor fiscal da Secretaria de Fazenda em Tocantins, a Requerente firmará uma parceria com um Professor Especialista na legislação fiscal estadual de Tocantins. A Requerente veiculará as aulas e disponibilizará o material online a seus alunos, e o Professor Especialista (Sócio Participante) desenvolverá o conteúdo e solucionará dúvidas em fóruns de dúvidas, estático e virtual, em plataforma própria da Sócia Ostensiva. É assim, portanto, que se forma a relação, via SCP, entre a Sócia Ostensiva e os Sócios Participantes.

Explica que para cada curso e para cada parceria são firmadas SCP específicas, onde o sócio participante transfere para a sociedade uma parte em recursos financeiros e outra parte mediante direitos de exploração de obras, e o sócio ostensivo aporta recursos financeiros, e comercializa o conteúdo oferecido por aquele sócio, aos alunos dos cursos on-line. Acrescenta que após o curso, os resultados são rateados entre as partes, geralmente nos percentuais de 40% para o sócio participante e o restante para o sócio ostensivo, mas que esse rateio também pode ocorrer no percentual de 50% para o sócio participante. Diz que não se tratam de cláusulas uniformes, mas livremente acordadas entre os sócios, para alcançarem os propósitos do negócio.

Aduz que a Auditoria Fiscal não considerou que nos casos de resultados negativos, ambos os sócios são chamados a suprir o déficit na mesma proporção de 40% e 60%, como ocorreu no caso do sócio participante Marcos Henrique Girão da Silva. Diz que o modelo adotado pela impugnante é em razão da dinamicidade da SCP, que não apresenta burocracia, e pela facilidade na alocação de recursos: e da parte do sócio participante, projeta seu nome no mercado de cursos para concursos e divulga materiais de sua autoria. Afirma com isso, a existência affectio societatis entre os sócios das SCP.

Argumenta que os valores pagos aos sócios participantes são lucros variáveis, determinados após conclusão dos cursos, ilíquidos e indeterminados, podendo ser negativos: ao contrário do proveniente da prestação de serviços que são fixos, previamente determinados, líquidos e certos, e sempre positivos. Com isso, assevera que a fiscalização não compreendeu corretamente o modelo de negócios adotado pela impugnante, nem as características das SCP, além da interpretação equivocada ao art. 993 do Código Civil.

2.2.3 O Direito Relaciona as razões jurídicas para o cancelamento dos Autos de Infração:

(i) as SCPs constituídas pela Sócia Ostensiva e os Sócios Participantes são empresas, sob o ponto de vista material, e apresentam todos os elementos de que trata o art 981 do CC;

(II) ainda que os Sócios Participantes desempenhem atividades como a elaboração do material utilizado no curso e o desenvolvimento das aulas, resolução de dúvidas, etc, o art. 993 do CC não proíbe tal exercício. Na verdade, esse dispositivo trata apenas de responsabilidade civil de sócios participantes de SCPs e, além disso, é fundamental destacar que a atividade desenvolvida pelas SCPs é substancialmente diversa daquela

desempenhada pelos sócios participantes, de tal modo que sequer houve inversão de papéis;

(iii) ainda que, para argumentar, se admitisse que as SCPs não cumpriam com as disposições gerais previstas no CC, ainda assim se tratariam de sociedades comuns, se sujeitando à tributação como verdadeiras pessoas jurídicas. Logo, os resultados distribuídos ainda seriam qualificados como lucros, e não como contraprestações pela prestação de serviços;

(iv) o próprio art. 129 da Lei 11.196/05, dispõe que "para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas", de tal forma que a requalificação proposta pela D. Fiscalização não prospera; e (v) a D. Fiscalização desconsidera de forma indevida as SCPs neste caso. Por mais que essas entidades não apresentem personalidade jurídica, para fins fiscais elas são equiparadas as demais pessoas jurídicas. Embora não o faça de modo expresso, a D. Fiscalização, com o devido respeito, pretende aplicar de forma indevida o instituto da desconsideração da personalidade jurídica e as regras antielisivas de que trata o parágrafo único do art. 116 do CTN.

2.2.4 As SCP's constituídas pela requerente apresentam todos os elementos do art. 981 do Código Civil Afirma que as SCP reuniam recursos de ambos os sócios, tinham affectio societatis. objetivo de desenvolver projetos específicos, e os riscos ou benefícios do exercício da atividade empresarial eram assumidos por ambos os sócios. Transcreve art. 981 do Código Civil sobre os elementos que caracterizam uma sociedade.

Arrazoa que a opção pelas SCP decorre da particularidade do segmento econômico, por envolver projetos de curta duração, por ter atuação dinâmica e envolver interesses recíprocos entre os sócios ostensivo e participante, e ser compatível com uma sociedade marcada pelo avanço tecnológico, interconectividade e inovação, além de facilitar os controles dos recursos de cada curso, e definir os que são lucrativos e deficitários. Além disso, os sócios participantes podem oferecerem material preparatório a residentes de diferentes cidades do país. sem precisar custear todos os recursos com estrutura tecnológica e logística, que foram custeados pelo sócio ostensivo, e por existir esse interesse recíproco, os professores especialistas e a impugnante constituem as SCP. onde são estabelecidos:

[...] (a) a subscrição e a forma de realização do capital social da sociedade; (b) as obrigações das partes quanto à realização do objeto; (c) o objeto determinado e temporário, com a estipulação do prazo de sua conclusão; (d) a assunção dos riscos do empreendimento por ambas as partes; e (e) modo em que, em havendo resultado positivo, os lucros da sociedade serão repartidos, ou os prejuízos suportados pelas partes.

Apresenta doutrina sobre a simplicidade, dinamicidade e conveniência das SCP. e diz não existir qualquer desvirtuamento ao instituto da SCP. Aduz, que pela equiparação destas às pessoas jurídicas nos termos do art. 148 do RIR/99 elas estavam sujeitas a um número maior de tributos, do que se os sócios participantes desenvolvessem suas atividades na condição de pessoas físicas. Apresenta tabela com o faturamento e os valores de tributos recolhidos pela impugnante, e diz que sendo SCP regularmente constituídas, os resultados ao final do empreendimento eram passíveis de distribuição como lucros.

Argumenta que quando os sócios participantes e ex-sócios se referiam a "modalidade interessante", estavam se referindo apenas à simplicidade e dinamicidade da estrutura societária, e à isenção aos lucros contida no art. 10 da Lei nº 9.249/95, e não a "redução de carga tributária indevida". Afirma que essa isenção foi confirmada pelas Soluções de Consulta da Receita Federal do Brasil nº 43/2011 e 11/2009. e que as SCP's mantinham registros contábeis e fiscais, que são provas em seu favor, nos termos dos artigos 254, 923 e 924 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. e citam jurisprudência do CARF.

2.2.5 A correta interpretação do artigo 993 do Código Civil e a inexistência de "inversão de papéis" Alega que o art. 993 do Código Civil não impede que o sócio participante exerça atividades na SCP. mas apenas estabelece que se ele agir como sócio ostensivo, aparecendo perante terceiros, será responsabilizado da mesma forma que este.

Interpreta que o art. 981 do Código Civil permite que a integralização do capital seja feita por bens e serviços, e que os sócios participantes podem fazer essa integralização nas SCP por serviços. Transcreve doutrina, e afirma que:

77- E, no presente caso, sequer há o desenvolvimento das mesmas atividades das SCPs pelos Sócios Participantes, ou a contratação destes diretamente com terceiros. De fato, a Sócia Ostensiva desenvolve as atividades de venda e divulgação dos cursos online, em website por ela desenvolvido e mantido (PONTO DOS CONCURSOS). Todos os contratos com terceiros (alunos) são realizados pela Sócia Ostensiva e os Sócios Participantes não vendem conteúdo algum (cursos, aulas, e-books etc.) aos alunos.

Arrazoa que não há inversão de papéis, pois, enquanto o sócio ostensivo vende os cursos e disponibiliza o acesso on-line, os sócios participantes desenvolvem o material e tiram dúvidas dos alunos, que celebram contrato com o sócio ostensivo, e sequer sabem da existência das SCP.

2.2.6 Ainda que as SCPs não cumprissem com os requisitos do Código Civil, ter-se-ia uma sociedade comum, cujos lucros tampouco se sujeitariam às contribuições lançadas pela D. Fiscalização Alegam que, mesmo sendo sociedades comuns, os resultados distribuídos continuariam sendo lucros não sujeitos à incidência de contribuição previdenciária, pois regularmente registrados na contabilidade. Transcreve jurisprudência do CARF a respeito da não incidência de contribuição previdenciária sobre lucros distribuídos.

2.2.7 O artigo 129 da Lei 11.196/05 e a autorização para desenvolvimento de atividades personalíssimas por meio de sociedades Transcreve o art. 129 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, e diz não haver incompatibilidade ao sócio para exercer atividades por meio das SCP e mesmo que as exercessem em caráter personalíssimo, diretamente contratadas junto aos alunos, as regras fiscais seriam as mesmas aplicadas às demais pessoas jurídicas, sendo apenas desconsideradas se verificados os requisitos do art. 50 do Código Civil. Sobre este assunto, transcreve jurisprudência do CARF.

2.2.8 A desconsideração das SCPs e a indevida tentativa de aplicação do disposto no artigo 116, parágrafo único, do CTN pelo Fisco Argumenta que a fiscalização pretendeu desconsiderar a personalidade das SCP's para requalificar os lucros auferidos por elas, que integram o resultado contábil da impugnante e não foram questionados pela fiscalização. Aduz que essa desconsideração só seria possível se presentes as hipóteses do art. 28 da Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990; art. 117 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976; art. 18 da Lei nº 8.884, de 11 de junho de 1994; e art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Aduz que essa medida

estaria condicionada à comprovação pela fiscalização do abuso de direito, excesso de poder, infração à lei. dentre outros vícios da má administração da sociedade, que não foi o caso da impugnante. Transcreve julgados do CARF. sobre a desconsideração de personalidade jurídica em matéria tributária.

Assevera que. no caso das SCP. não há elemento que as desconsidere para fins fiscais e previdenciários. e mesmo que houvesse, a competência seria do judiciário e não da fiscalização. Acrescenta que o Fisco também não poderia requalificar o lucro auferido apurado conforme a legislação, pois estaria aplicando indiretamente o art. 116. parágrafo único do CTN. que não é auto-aplicável e depende de regulamentação. Nesse sentido, cita julgados.

2.3 A IMPROCEDENCIA DA MULTA QUALIFICADA A impugnante alega que: sempre cumpriu suas obrigações tributárias: sua contabilidade, assim como das SCP foi elaborada de acordo as regias legais; entregou as declarações exigidas, inclusive das específicas das SCP: e apresentou ao Fisco, por meio das Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF) os lucros distribuídos aos sócios participantes. Apresenta tabela contendo faturamentos trimestrais, tributos recolhidos, e respectivos percentuais entre o faturado e o recolhido, afirmando que estes estão de acordo com a tributação pelo lucro presumido, e que os valores sempre foram recolhidos sem atraso, devendo essa boa reputação nortear a imposição das multas.

Aduz que a fiscalização não provou que o impugnante tenha agido com dolo. simulação ou fraude, limitando-se à argumentação genérica e equivocada dos casos, decorrente de divergência na interpretação dos artigos 981. 991 e 993 do Código Civil.

Discorre sobre a teoria da imputação subjetiva, e diz que para a aplicação da multa qualificada o Auditor Fiscal "deve demonstrar a ocorrência dos aspectos objetivos e subjetivos na conduta do contribuinte". Nesse sentido, transcreve jurisprudência do Conselho Superior de Recursos Fiscais (CSRF) e do Superior Tribunal de Justiça (STJ). e doutrina, e diz não ter incorrido em aspectos de ordem objetiva ou subjetiva que pudessem levar à aplicação da multa qualificada. Indaga como pode ter cometido fraude ou simulação se registrou todas as SCP. recolhendo os tributos devidos conforme a legislação, e cumpriu todas as obrigações acessórias.

Cita o art. 112 do CTN. ressaltando a aplicação da interpretação mais favorável ao contribuinte em caso de dúvida, e transcreve doutrina sobre a dúvida quanto à capitulação legal, natureza e circunstâncias materiais do fato.

Arrazoa que por se tratar de uma divergência de interpretação dos fatos, somente poderia se falar em erro de proibição, pois a impugnante não tinha conhecimento da ilicitude do negócio. Transcreve jurisprudência sobre erro de proibição, e cita ait. 76. inciso II, letra "a", da Lei nº 4.502. de 30 de novembro de 1964, sobre a não aplicação de penalidade quando o imposto tiver sido recolhido de acordo com interpretação irreversível de última instância administrativa, acrescentando acórdãos em que há entendimento de não incidência de contribuição previdenciária sobre os lucros auferidos pelas SCP constituídas em sociedades com os professores especialistas.

Afirma que se houve esse entendimento jurisprudencial e doutrinário, a impugnante agiu de boa-fé.. não se aplicando a ela a penalidade disposta no art. 76. inciso II. letra "a", da Lei nº 4.502/64. Cita doutrina sobre o princípio da segurança jurídica.

Assevera que a Auditoria Fiscal deve aplicar a multa, seguindo os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, dispostos no art. 2º, parágrafo único, inciso VI, da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. e o teimo "propor" constante no art. 142 do CTN. significa que ele deve "ponderar as situações objetivas e subjetivas da conduta

praticada pelo contribuinte, de modo a ser feito um juízo de pertinência e de adequação da aplicação da penalidade, quando for o caso ". Transcreve doutrina que afirma que a legislação apenas caracteriza o teto máximo da penalidade fiscal, cabendo à autoridade administrativa o juízo de valor quanto à pertinência e adequação, cita ainda jurisprudência do CARF sobre o não cabimento da multa qualificada mesmo nos casos de simulação.

2.4 DESCABIMENTO DA MULTA POR SUPOSTO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA *Argumenta que as informações sobre os lucros distribuídos já haviam sido prestadas ao Fisco na DIRF e na própria contabilidade, e diz que as planilhas entregues à fiscalização discriminavam essa informação, não havendo razão para a lavratura do Auto de Infração CFL 35.*

Acrescenta que o mesmo vale para o Auto de Infração CFL 34. que estaria abarcado pela multa de ofício, decorrente do lançamento das contribuições pela auditoria. Assevera que as penalidades por descumprimento de obrigação acessória são absorvidas pelas multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, são desproporcionais e violam o princípio do não-confisco. Cita jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) e RE 640.452/RO que teve Repercussão Geral reconhecida, e do STJ que relevou imposição de multa por descumprimento de obrigação acessória em função da boa-fé e ausência de prejuízos ao Fisco. Aduz ainda que se o contribuinte entende que a obrigação principal não é devida, a acessória dela relacionada deixará de ser cumprida, não podendo as penalidades serem cumuladas. Transcreve jurisprudências do CSRF e do CARF.

2.5 DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DE JUROS SOBRE A MULTA *Alega não ser cabível incidência de juros sobre multa de ofício, pois o CARF já se posicionou várias vezes nesse sentido, e há jurisprudência do CSRF com o mesmo ponto de vista.*

2.6 DO PEDIDO *A impugnante requer:*

- a) conhecimento e acolhimento da impugnação;*
- b) improcedência dos Autos de Infração;*
- c) afastamento da multa de ofício qualificada;*
- d) juntada posterior de documentos;*
- e) aplicação do princípio da verdade material.*

3. DA IMPUGNAÇÃO APRESENTADA POR VICENTE PAULO DAS GRAÇAS PEREIRA, JOSE JAYME MORAES JÚNIOR, E ANABELLE VIEIRA DENEGA.

As impugnações foram apresentadas em separado, entretanto, por trazerem argumentos comuns aos três. serão relatadas em conjunto. Os pontos específicos a um ou outro impugnante serão pontualmente individualizados.

3.1 DAS PRELIMINARES **3.1.1 Tempestividade e legitimidade** *De início, os impugnantes alegam tempestividade das impugnações e legitimidade para defenderem tanto o vínculo de responsabilidade quanto o próprio lançamento.*

3.1.2 A incompetência da D. Fiscalização para lavrar Termo de Sujeição Passiva *Os impugnantes argumentam que os Auditores Fiscais não têm competência para atribuir responsabilidade solidária, visto ser atribuição da Procuradoria da Fazenda Nacional. Transcrevem julgados do CARF nesse sentido, e pugnam pela nulidade dos Termos de Sujeição Passiva Solidária.*

3.2 DO MÉRITO 3.2.1 Os fatos Os impugnantes fazem um resumo da autuação, e dizem que a requalificação jurídica dos lucros das SCP efetuada pelo Fisco não tem razão de ser, pois havia *affectio societatis*. conjunção de esforços econômicos entre os sócios, e assunção compartilhada de riscos e benefício.

Aduzem que a responsabilidade solidária deve ser afastada, pois a requalificação dos lucros, pelo Fisco decorreu de um conflito interpretativo dos artigos 981. 991 e 993 do Código Civil, e não se trata de caso de fraude e crime de sonegação.

Vicente Paulo das Graças Pereira (VICENTE PAULO), e José Jayme Moraes Júnior (JOSE JAYME) acrescentam que se entendesse que os lucros fossem, em realidade, remuneração por serviços prestados, eles não poderiam ser responsabilizados porque não tinham qualquer ato de gestão sobre a sociedade. Nesse ponto. Anabelle Vieira Denega (ANABELLE) diz que não poderia ser responsabilizada porque não atuou com excesso, abuso ou violação à lei e ao Contrato Social da Ponto On-line.

VICENTE PAULO e JOSÉ JAYME acrescentam que essa responsabilidade não deve ser acatada, porque figuravam apenas como sócios, sem exercer ato de administração, por ser vedado pelo art. 117. inciso X. da Lei nº 8.212/91; e, ainda, que as hipóteses dos artigos 124. I. e 135. III não se aplicam a eles. ANABELLE. por seu turno, diz que sua responsabilização foi atribuída pela fiscalização apenas com base no art. 135. inciso Hl. do CTN. e o disposto nesse artigo não se aplica a ela.

VICENTE PAULO afirma que as provas acostadas pelo Fisco não prosperam, porque:

(i) o Sr. Jean de Figueiredo Cronemberger foi sócio em período estranho aos anos objeto da fiscalização ora Impugnada. Ainda que consideradas relevantes as "afirmações genéricas" por ele feitas - para argumentar -, não há qualquer prova documental que sustente essas afirmações, nem fato concreto provado, de modo que tais afirmações não poderiam ser levadas em conta pelo D. Fisco;

(II) baseando-se somente no depoimento do Sr: Jean de Figueiredo Cronemberger, o D. Fisco desconsidera as informações prestadas pelos Srs. Vinícius Oliveira Ribeiro, Marcos Henrique Girão da Silva, Vladia Almeida Mattar Hudson, Tatiana Santos Aguiar; Cleonice Maria Oliveira da Silva Borges de Souza e Anabelle Vieira Denega;

(iii) a atribuição de responsabilidade solidária ao Requerente em decorrência de uma frase mencionada pela Sr a. Anabelle Vieira Denega ("Situações novas, não inseridas no contexto organizacional do Ponto On-line, submete-as à apreciação dos proprietários da empresa, caso julgue necessário") não revela qualquer proporcionalidade e, também, nenhum ato de gestão, já que é absolutamente natural que sócios tenham interesse nos resultados da empresa, bem como no seu regular funcionamento; e (iv) Idealização, fundação e orientação pedagógica de uma pessoa Jurídica, só, em nada se relaciona com o exercício da gerência.

JOSÉ JAYME também usa o mesmo argumento do tópico (iii), acima transcrito, no que se refere à frase dita por Anabelle Vieira Denega, e acrescenta que as provas acostadas pelo Fisco não prosperam, porque o simples tratamento cortês entre os sócios da Ponto On-line e os sócios participantes, não tem a ver com ato de gestão, e a reputação dos sócios dessa empresa motiva os professores especialistas a manterem contato com eles, para discussões didáticas e pedagógicas ligadas à atividade docente. Além disso, fazendo referência ao trecho de e-mail acostado pela fiscalização ao corpo do Relatório Fiscal, assevera que a auditoria não apresentou elementos comprobatórios da efetiva prática de gerência pelo impugnante, e que trato social não é ato de gestão.

3.3 DA INEXISTÊNCIA DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA 3.3.1 Inocorrência de simulação, dolo, fraude ou abuso Os impugnantes arrazoam que o caso se trata de uma questão de interpretação da legislação civil e tributária previdenciária. e a fiscalização faz alegações genéricas de que a Ponto On-line teria agido com dolo, fraude, abuso e simulação, para aplicar a eles a responsabilização solidária, sem apresentar provas disso. Nesse tópico. ANABELLE cita jurisprudência do Carf, para sustentar que mesmo que se falasse de "erro de proibição", não ensejaria a responsabilidade solidária.

No que se refere especificamente a sua responsabilização. VICENTE PAULO alega que a auditoria apenas a justificou baseada em depoimento do Sr. Jean de Figueiredo Cronemberger (Jean Cronemberger), da gerente Anabelle Vieira Denega; e em textos colhidos do website da Ponto On-line. que indicam ser o impugnante o idealizador e fundador da empresa.

Ele rebate os fundamentos da fiscalização, dizendo que: a) o depoimento de Jean Cronemberger deve ser desconsiderado, porque se refere a período estranho ao objeto da auditoria, e já alcançado pelo instituto da decadência, nos termos do art. 173 do CTN; b) por absoluta falta de prova documental, além do fato de o depoente ter deixado de ser sócio da Ponto On-line em função de "grave desavença", o que não lhe dá condições de fazer qualquer afirmação sobre a atuação do impugnante na Ponto On-line no período de apuração da fiscalização; c) e, diante dos depoimentos dos outros depoentes ouvidos pela fiscalização.

VICENTE PAULO e JOSE JAYME alegam que a informação da gerente Anabelle Vieira Denega de que "Situações novas, não inseridas no contexto organizacional da Ponto On-line, submete-as à apreciação dos proprietários da empresa, caso julgue necessário", não prova atos de gestão dos sócios, visto que: a) por terem know-how sobre o objeto da Ponto On-line devem ser ouvidos em situações novas, não relacionadas ao "contexto rotineiro da sua gestão", a fim de apontarem diretrizes e rumos que orientarão a gerente na condução dos negócios da empresa, o que não tem a ver com a prática de atos de gestão ou exercício da gerência; b) e por terem interesses econômicos na realização do empreendimento podem ser ouvidos em situações excepcionais, com suas experiências didáticas para realização do objeto da sociedade.

VICENTE PAULO assevera que o fato de ter sido o idealizador e fundador da Ponto On-line e ter prestígio como professor e autor de livros para concursos públicos não implica em efetivo exercício de gerência dos negócios da empresa.

3.3.2 Inaplicabilidade dos artigos 124, inciso I, e 135, inciso III, do CTN Os impugnantes transcrevem jurisprudência do CARF sobre o não cabimento de responsabilidade pelos artigos 124, inciso I, e 135, inciso III, do CTN, quando não comprovada a ocorrência das hipóteses dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

VICENTE PAULO e JOSÉ JAYME aduzem que a fiscalização socorreu-se ao art. 124, inciso I do CTN por não conseguir encontrar conduta que os enquadraria no art. 135 do CTN, criando nova hipótese de sujeição passiva. Interpretam que primeiro a sujeição deve ser definida por este artigo para depois se pensar na atribuição pelo art. 124 do CTN, que não pode ser usado forçosamente em combinação com aquele para criar uma nova hipótese de sujeição, nem mediante emprego da expressão "interesse comum": e. VICENTE PAULO acrescenta que, no seu caso específico, nem o motivo de que "foi o maior beneficiário", por ser o sócio majoritário, ou criador do website.

VICENTE PAULO e JOSÉ JAYME argumentam que o artigo 124 do CTN não trata de responsabilização de terceiro, mas da dosimetria da responsabilização se solidária ou subsidiária. Transcrevem doutrina a respeito, e citam jurisprudência do CARF sobre a impossibilidade de atribuição de responsabilidade solidária a terceiros pelo art. 124,

inciso I. do CTN sem que haja comprovação de interesses jurídicos comuns. ANABELLE também transcreve esse mesmo julgado do CARF.

VICENTE PAULO e JOSÉ JAYME também fazem referência a julgados do STJ. a respeito de o art. 124 do CTN "não tratar de norma distribuidora de responsabilidade"¹, e do STF. em decisão ao RE 562.276 PR. com Repercussão Geral, que dizem ter aplicação na esfera administrativa nos termos da Nota PGFN nº 1.266 2014 e do ait. 62. II. alínea b do Regimento Interno do CARF.

3.3.3 Inaplicabilidade do artigo 135, inciso III, do CTN VICENTE PAULO e JOSÉ JAYME alegam que, a responsabilização pelo ait. 135, inciso III. decorre de os sócios terem praticado atos com excesso de poder, ou infração à lei, contrato social e estatuto, e que, concomitantemente, a obrigação tributada decorra desses atos. ANABELLE alega o mesmo, no caso dos diretores, gerentes, e representantes das pessoas jurídicas.

Os três impugnantes transcrevem jurisprudência do STF e dizem que a fiscalização os responsabilizou pelo simples fato de: ser o sócio-fundador (impugnação VICENTE PAULO), sócio (impugnação JOSÉ JAYME). e gerente (impugnação ANABELLE) da Ponto On-line. VICENTE PAULO e JOSE JAYME acrescentam que a fiscalização sequer demonstrou que eles exerceram gerência ou administração da empresa, e que o fato de atuarem como sócio-fundador (impugnação VICENTE PAULO), ou sócio (impugnação JOSE JAYME). não influencia a administração da empresa.

Os três defendentes citam doutrina, jurisprudência do STJ, Portaria PGFN nº 180/2010, e Parecer PGFN CRJ CAT nº 55/99. para sustentar que a simples inadimplência da obrigação tributária não leva à responsabilização pessoal dos administradores.

ANABELLE acrescenta que mesmo que a jurisprudência citada se refira apenas a sócios-gerentes. o trecho transcrito deixa claro a necessidade da existência dos requisitos para a responsabilização.

VICENTE PAULO e JOSÉ JAYME aduzem que a fiscalização não trouxe elementos que provassem que os dois tivessem praticado atos de gestão; e. os três impugnantes ressaltam que a fiscalização não trouxe qualquer fundamento, indício ou prova que indicasse que eles tivessem amado com excesso de poder, infração à lei. ao contrato social ou estatuto da Ponto On-line. Acrescentam que a fiscalização presumiu uma sonegação de contribuições previdenciárias, que no caso. o que ocorreu foi divergência de interpretação dos artigos 981. 991 e 993 do Código Civil.

3.4 A IMPROCEDENCIA DOS AUTOS DE INFRAÇÃO Os impugnantes arrazoam que a sujeição passiva não se sustenta porque os Autos de Infração são improcedentes. Nesse aspecto, repetem as mesmas razões apresentadas na impugnação da Ponto On-line. de onde se extrai resumidamente os seguintes pontos:

- Nas preliminares, alegam nulidade na apuração da base de cálculo: cerceamento do direito de defesa; lançamento baseado em simples presunções; invalidade do TDPF:*
- Nos fatos, aduzem que a Ponto On-line demonstrou que os valores lançados pela fiscalização correspondem efetivamente a lucros regularmente contabilizados nas DRE's, e que as SCP foram constituídas em função da dinamicidade e por apresentarem menos burocracia.*
- No mérito, asseveram que: a) as SCP constituídas pela Ponto On-line são verdadeiras empresas, com affectio societatis entre seus sócios, que conjugavam esforços e compartilhavam riscos e benefícios; b) os valores pagos pela Ponto On-line aos sócios*

participantes são lucros, variáveis, determinados após conclusão dos cursos, ilíquidos e incertos, podendo ser negativos, características essas, contrárias aos rendimentos decorrentes da prestação de serviços; c) o art. 993 do Código Civil, trata apenas da responsabilidade solidária e não proíbe que os sócios participantes desempenhem atividades como a elaboração de material, solução de dúvidas, etc. não tendo ocorrido inversão de papéis; d) as SCP seriam sociedades comuns, caso não cumprissem as disposições do Código Civil, e os resultados também seriam lucros; e) nos termos do art. 129 da Lei nº 11.196/05. a requalificação proposta pela fiscalização não se sustenta; f) as SCP foram indevidamente consideradas pela fiscalização, que indiretamente aplicou o art. 116 do CTN. que depende de regulamentação para ser aplicável.

• Aduzem pelo afastamento da multa de 150% (cento e cinquenta por cento), por não se tratar de casos de fraude ou sonegação de contribuição previdenciária. e. ainda que se entendesse que os lucros fossem, em realidade, rendimentos decorrentes de serviços, tratar-se-ia apenas de uma divergência quanto à interpretação dos artigos 981. 991 e 993. do Código Civil.

• Acrescentam que as multas decorrente» de obrigações acessórias e os juros não prosperam, e que a taxa Selic se aplicaria ao crédito decorrente da obrigação principal, mas não à multa de ofício por ser penalidade e não ter natureza tributária.*

3.5 DO PEDIDO Os três impugnantes requerem:

a) acolhimento das respectivas impugnações:

b) cancelamento dos respectivos Termos de Sujeição Passiva Solidária:

c) julgamento das respectivas impugnações em conjunto com a impugnação da Ponto On-line:

d) que os argumentos de mérito apresentados pela Ponto On-line sejam estendidos às respectivas peças defensórias dos impugnantes:

e) cancelamento dos Autos de Infração e afastamento da responsabilidade solidária.

Os impugnantes VICENTE PAULO e JOSÉ JAYME requerem ainda, o cancelamento dos Termos de Arrolamento.

Ao analisar o caso, em 24.04.2017, entendeu a autoridade julgadora serem improcedentes as impugnações apresentadas, mantendo na íntegra os autos de infração aplicados, mediante a emissão das seguintes ementas:

AUTO DE INFRAÇÃO. FORMALIDADES LEGAIS. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Auto de Infração lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, apresentando adequada motivação jurídica e fática, goza dos pressupostos de liquidez e certeza, podendo ser exigido nos termos da lei.

OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. REMUNERAÇÃO DOS SEGURADOS CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

A empresa é obrigada ao recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados contribuintes individuais.

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 desses contratos devem ser classificados segundo a sua efetiva natureza jurídica, como remuneração por serviços prestados por contribuintes individuais da Previdência Social.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, devendo responder solidariamente com o contribuinte pelo crédito tributário lançado.

De outro lado, são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS EM ATRASO. MULTA DE OFÍCIO Tendo o Auditor Fiscal aplicado a multa prevista em lei, agiu em conformidade com o seu dever, em face de a atividade do lançamento ser plenamente vinculada.

INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE.

Após o lançamento, incidem juros sobre a multa de ofício, pois, esta integra o crédito tributário lançado, não havendo que se fazer distinção em relação à aplicação da regra contida no artigo 161 do Código Tributário Nacional - CTN.

ALEGAÇÕES NÃO COMPROVADAS.

As simples alegações desprovidas dos respectivos documentos comprobatórios não são suficientes para afastar a exigência tributária.

PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO TEMPORAL.

A apresentação de provas, inclusive provas documentais, no contencioso administrativo, deve ser feita juntamente com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento, salvo se fundamentado nas hipóteses expressamente previstas.

DECISÕES JUDICIAIS. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS JULGADORAS. VÍNCULO Os parâmetros e critérios de julgamentos estão limitados ao âmbito

administrativo e não há subordinação do julgador administrativo às decisões administrativas ou judiciais sem força vinculante expressa.

ARROLAMENTO DE BENS E DIREITOS. IMPUGNAÇÃO. JULGAMENTO. DESCABIMENTO.

Foge da competência das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento apreciar reclamação do sujeito passivo quanto a arrolamento de bens e direitos realizado no curso de procedimento fiscal.

Irresignados, a empresa e os devedores solidários apresentaram recursos voluntários (fls. 1318, 1402, 1442, 1472), reafirmando, em síntese, os argumentos e pedidos contidos nas impugnações.

Em 20.03.2019, a recorrente apresentou petição, requerendo que os fatos fossem analisados à luz da decisão proferida pelo Acórdão de Recurso Voluntário nr 1401-002.823 - da 1ª Turma Ordinária, da 4.ª Câmara, da 2ª Seção, deste Carf, que entendeu procedente o recurso voluntário e não ocorrido o fato gerador de obrigação tributária.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Sergio da Silva, Relator.

Da admissibilidade

Os recursos são tempestivos e atendem aos requisitos legais para suas admissibilidades, portanto, devem ser conhecidos.

Da diligência de ofício

Analisados os recursos voluntários, informa a empresa que ao firmar os contratos de Sociedade em Conta de Participação (SCP), os sócios ostensivos e os sócios participantes colaboravam proporcionalmente com a formação do capital social da sociedade e, ao final do período estipulado para a atividade da SCP, tais sócios verificavam os resultados, dividindo o lucros ou arcando proporcionalmente com os prejuízos do empreendimento.

Examinados alguns contratos juntados pela auditoria (exemplo abaixo), verifica-se que de fato existe cláusula prevendo tal forma constituição do capital e repartição dos resultados das SCP's envolvidas:

Contrato de Sociedade em Conta de Participação Ponto On-line Cursos Ltda, pessoa jurídica com sede na SCN, Quadra 5, Bloco A, nº 50, Sala 1227 - CEP 70.715-900, Asa Norte - Brasília - DF, inscrita no cadastro de contribuintes do Ministério da Fazenda - CIMPJ sob o número 07.610.468/0001-47, neste ato representado por ANABELLE VIEIRA DENECA, CPF: 057.985.699-26 (doravante denominado "Provedor") e VINÍCIUS OLIVEIRA RIBEIRO, residente e domiciliado na SHIN CA 10 Its 1/4 bl d apto 310 (Condomínio Bellagio) - Lago Norte. CEP: 71503510. Brasília-DF, CPF: 011.982.506-66 (doravante denominado "Especialista"), por esta e na melhor forma de direito, têm entre si justo e contratado constituir uma Sociedade em Conta de Participação, nos termos do presente instrumento, conforme cláusulas a seguir.

(...)

CAPÍTULO III - Da formação do capital Cláusula VI - Da formação do capital do Projeto objeto do contrato Para início do Projeto, as partes subscrevem, nesta data, o capital de R\$ 1.200,00 (mil e duzentos reais), dividido em 1.200 (mil e duzentas cotas) de R\$ 1,00 (um real), realizadas também nesta data da seguinte forma:

a) o Provedor subscreve 720 (setecentas e vinte) cotas e as realiza em moeda corrente - no valor de R\$ 720,00 (setecentos e vinte reais);

b) o Especialista subscreve 480 (quatrocentas e oitenta) cotas e as realiza da seguinte forma:

b.1) 100 (cem) cotas em dinheiro - no valor de R\$ 100,00 (cem reais);

b.2) 380 (trezentas e oitenta) cotas em direitos de uso (pelo tempo do Projeto) do Material Técnico antes referenciado.

Parágrafo único. Não é permitida a alteração do quadro societário, com a cessão total ou parcial de quota, ou a entrada de novo sócio, situação em que a Sociedade em Conta de Participação deverá ser dissolvida (após a distribuição dos resultados, na forma especificada neste contrato) de pleno direito, sendo repartido entre os sócios o eventual acervo na proporção do capital social.

(...)

Cláusula VIII - Do controle das receitas, custos e despesas do Projeto O Projeto terá suas operações controladas em separado das operações do sócio ostensivo e suas receitas e custos/despesas serão acompanhadas por registros contábeis, mantidos em conformidade com a legislação comercial e com os princípios fundamentais de contabilidade.

§ 1º. As receitas serão compostas, basicamente, pelas vendas do curso online, valores esses a serem pagos pelo aluno, conforme contrato estabelecido entre o aluno e o Provedor (sócio ostensivo).

§ 2º. Serão suportados pela Sociedade em Conta de Participação, como custos do projeto, parte dos custos e despesas do Provedor com: (a) aluguel, (b)

telefone, (c) condomínio, (d) pessoal - incluindo pró-labore, (e) energia elétrica, (f) serviço de acesso e hospedagem de sítio Internet. Tais custos serão apropriados da seguinte forma:

a) 60% (sessenta por cento) desses custos e despesas - do Provedor -deverão ser apropriados ao projeto com base na relação entre (i) o número de alunos matriculados no curso e (ji) o total (Je alunos matriculados em todos os cursos, em andamento, oferecidos pelo Provedor;

b) o valor acima descrito está limitado, para o Projeto, a 5% (cinco por cento) do total desses custos e despesas - do Provedor - com os itens acima enumerados (itens "a" a "f").

(...)

Cláusula IX - Da apuração do resultado do Projeto O resultado será apurado ao final do Projeto e, no caso de o projeto ultrapassar - em andamento - a data d^ 31 de dezembro, ao final de cada exercício social, que coincidirá como o ano civil.

§ 1º. Ao final do Projeto e anualmente, em 31 de dezembro, será levantado o balanço geral da sociedade, dos lucros líquidos ou prejuízos do exercício; feitos os necessários ajustes, o saldo porventura existente será distribuído ou suportado pelos sócios na forma definida neste contrato.

§ 2º. A Sociedade em Conta de Participação poderá realizar o levantamento de balanço ou balancete extraordinário em data diferente daquela prevista no parágrafo 1º, com o objetivo de distribuição antecipada de lucros.

(...)

Cláusula X - Da distribuição/participação no resultado A distribuição do resultado se dará nos seguintes termos:

No caso de resultado positivo apurado (lucro a ser distribuído):

a) ao Especialista caberá a parcela do resultado positivo - lucro - apurado, determinada conforme condições a seguir:

a.1) caso o lucro seja igual ou inferior a R\$ 121,00, ao especialista caberá 80% do referido lucro;

a.2) caso o lucro seja superior a R\$ 121,00 e igual ou menor a R\$ 600,00, ao especialista caberá o valor fixo de R\$ 100,00;

a.3) caso o lucro seja superior a R\$ 600,00, ao especialista caberá o valor da diferença entre diferença entre 80% do referido lucro e cifra de R\$ 380,00, sendo que (i) esse valor está sujeito a um limite máximo correspondente à diferença entre 40% do faturamento do projeto e a cifra de R\$ 380,00; (ii) o limite máximo antes definido somente será aplicado caso seja superior a R\$ 600,00.

b) ao Provedor caberá o valor restante do lucro.

No caso de resultado negativo apurado (prejuízo a ser suportado):

a) o Especialista suportará 80% (oitenta por cento) do resultado prejuízo, limitado ao valor do capital inicialmente aportado;

b) o Provedor suportará o valor restante do prejuízo.

Assim, em razão de não constar dos autos de infração, ou dos documentos que os instruem, informações objetivas sobre a efetivação de tais circunstâncias contratuais e por considerar tais esclarecimentos fundamentais ao deslinde do caso, com fulcro no disposto no art. 18 do decreto 70.235/72, **VOTO POR CONVERTER A PRESENTE VOTAÇÃO EM DILIGÊNCIA**, a fim de que a auditoria realize os seguintes procedimentos:

1) Intimar a fiscalizada a apresentar documentos e esclarecimentos suplementares, caso a auditoria julgue necessário tal procedimento para a realização desta diligência (pex. documentos de caixa, contabilidade, etc);

2) Analisar as informações constantes dos autos e eventuais informações obtidas junto à empresa durante a diligência, respondendo (de forma objetiva, com foco na decisão a ser tomada por esta turma julgadora) aos seguintes questionamentos, relativos a todas as SCP's envolvidas no lançamento:

-
- a) houve de fato, e em regra, efetiva colaboração financeira dos sócios (ostensivo e participante) das SCP's para a formação do seu capital? há provas contábeis e documentos de caixa que demonstrem a efetiva entrega de recurso pelos professores? (esclarecer em planilha os casos que há e não há prova de tal rateio);
 - b) como se deu a divisão da cobertura dos prejuízos entre sócios ostensivos e participantes nos eventuais casos de insucesso financeiro dos cursos promovidos? há evidências contábeis e provas de efetivo desembolso financeiro pelos professores de tais prejuízos pelos professores? Em quantos casos houve insucesso?
 - c) era pago algum valor ao professor especialista em caso de insucesso do curso?
 - d) acrescentar outros dados julgados relevantes ao esclarecimento da caso.
- 3) Intimar novamente os recorrentes, concedendo-lhes 30 dias de prazo para, querendo, manifestarem-se sobre as conclusões e esclarecimentos da auditoria;
 - 4) Após isso, retornem os autos à apreciação deste Conselho.

Assinado digitalmente

Paulo Sergio da Silva – Relator