



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10166.728636/2016-56
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-011.038 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 2 de fevereiro de 2023
Recorrente PONTO ON-LINE CURSOS LTDA E OUTROS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2014

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. VALORES PAGOS AOS SÓCIOS. NATUREZA JURÍDICA. LUCROS DISTRIBUÍDOS. REMUNERAÇÃO PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

O Código Civil, ao tratar da Sociedade em Conta de Participação, não vedou a participação do sócio perante terceiros, o que existe é uma proibição cuja sanção já está aplicada no próprio dispositivo, qual seja a de que este sócio, que antes não detinha responsabilidade com terceiros, passe a ter responsabilidade solidária com o sócio ostensivo nas obrigações da sociedade.

AUTOS DE INFRAÇÃO DE IRPJ E IRRF. DECISÕES ADMINISTRATIVAS ANTERIORES. COISA JULGADA ADMINISTRATIVA.

A coisa julgada administrativa implica em efeitos definitivos para a própria Administração, impedida de retratar-se administrativamente, salvo nas hipóteses da mudança ser justificada frente à ilegalidade da decisão anterior, devendo ser aplicada apenas aos casos futuros, em atendimento à irretroatividade como reflexo direto da tutela da confiança legítima do administrado.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DEIXAR DE PRESTAR INFORMAÇÕES E ESCLARECIMENTOS NECESSÁRIOS À FISCALIZAÇÃO. CFL 35.

Constitui infração, não vinculada à obrigação principal, deixar a empresa de prestar todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse da Secretaria da Receita Federal do Brasil, na forma por ela estabelecida.

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS VINCULADAS À OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CFLs 30, 34 E 59.

As obrigações acessórias relativas a deixar a empresa de preparar folhas de pagamento de todas as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados que lhe prestaram serviços (CFL 30), deixar de lançar em títulos próprios de sua contabilidade de forma discriminada os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (CFL 34) e deixar de arrecadar, mediante desconto, as contribuições dos segurados contribuintes individuais a

seu serviço (CFL 59) estão intimamente ligadas à existência da obrigação principal e só devem ser mantidas caso o principal também seja mantido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos (i) dar provimento parcial ao recurso voluntário interposto pela contribuinte principal, com a manutenção da multa referente à CFL 35; e (ii) dar provimento integral aos recursos voluntários dos responsáveis solidários. Declarou-se impossibilitado de participar do julgamento o conselheiro Francisco Ibiapino Luz, nos termos do art. 43 do Anexo II do RICARF, sendo substituído pelo conselheiro Marcelo de Sousa Sateles (suplente convocado). Reportado julgamento foi presidido pelo conselheiro Rodrigo Duarte Firmino (presidente *ad hoc*).

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente *ad hoc*

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Gregório Rechmann Junior, José Marcio Bittes, Rodrigo Duarte Firmino (Presidente *ad hoc*), Marcelo de Sousa Sateles (suplente convocado) e Thiago Duca Amoni (suplente convocado).

Relatório

Transcrevo a íntegra do relatório apresentado pelo Conselheiro Marcio Augusto Sekeff Sallem, que já não se encontra mais no quadro de Conselheiros do CARF, e que sucedi na relatoria deste processo, que inclui o julgamento de 4 (quatro) recursos voluntários, nos termos abaixo.

Tratam-se de autos de infração lavrados em face do contribuinte identificado e aos sujeitos passivos em procedimento de fiscalização que apurou o não oferecimento, à tributação, de valores pagos ou creditados a contribuintes individuais, no período de 1/2012 a 12/2004.

- Contribuição previdenciária patronal, no valor de R\$ 3.853.659,17, acrescido de multa de ofício agravada e juros de mora (fls. 2 a 11);
- Multas previdenciárias no valor de R\$ 141.438,90, referente aos CFLs: 30 (deixar de preparar folhas de pagamento de todas as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados que lhe prestaram serviços), 34 (deixar de lançar em títulos próprios de sua contabilidade de forma discriminada os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias), 35 (deixar de prestar todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse da Receita Federal do Brasil), 59 (deixar de

arrecadar, mediante desconto, as contribuições dos segurados contribuintes individuais a seu serviço). (fls. 12 a 18);

- Contribuição previdenciária dos segurados, no valor de R\$ 828.351,34, acrescido de multa de ofício agravada e juros de mora (fls. 19 a 28).

Ciência do contribuinte e responsáveis solidários em 23/9/2016, fls.772 a 775.

Relatório Fiscal dos Autos de Infração (fls. 31 a 75)

O objeto do lançamento são as contribuições previdenciárias de responsabilidade da empresa (contribuição patronal) e dos segurados (contribuintes individuais), não declaradas em GFIP, incidentes sobre os pagamentos efetuados a professores especialistas pelos serviços prestados à empresa identificada, cujos pagamentos foram dissimulados de distribuição de lucros. O lançamento abrange também valores de lucros distribuídos indevidamente aos sócios, tendo em vista que não foi apropriado, como despesa, na apuração do resultado dos exercícios fiscalizados, o valor da contribuição previdenciária patronal incidente sobre os pagamentos ora mencionados.

A autoridade lançadora qualificou a multa de ofício ao percentual de 150%, por haver tipificado as condutas de: **sonegação**, em 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, obrigações ao sócio participante as quais são de competência exclusiva do sócio ostensivo, conforme dispõe o art.991 da Lei 10.406/2002, com o propósito de eximir-se do pagamento de encargos previdenciárias devidos nessas operações; e **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.

Houve a sujeição passiva solidária das pessoas físicas Vicente Paulo das Graças Pereira (sócio), José Jayme Moraes Júnior (sócio) e Anabelle Vieira Denega (administradora não sócia) por interesse comum e por terem praticado atos com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto, e, no caso da administradora não sócia, previsão do inc. III do art.135 do Código Tributário Nacional, caracterizados por: 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 art.991 e p. u. da Lei 10.406/2002, que veda expressamente atribuir responsabilidade ao sócio participante de Sociedade em Conta de Participação; c) distribuição indevida de lucros aos sócios; d) não declarar na GFIP todos os dados correspondentes às contribuições previdenciárias devidas; e e) não lançar em títulos próprios da contabilidade os rendimentos auferidos pelos professores especialistas que prestaram serviços de ensino ao sujeito passivo no período fiscalizado.

Impugnação de Vicente Paulo das Graças Pereira (fls. 786 a 809)

O responsável solidário formalizou impugnação em 23/10/2016, tendo defendido a inocorrência de simulação, dolo, fraude ou abuso, a inaplicabilidade dos arts.124, I, 135, III, do Código Tributário Nacional e a improcedência dos autos de infração.

Impugnação da Ponto On-Line Cursos (fls. 811 a 856)

O contribuinte formalizou impugnação em 23/10/2016, tendo argumentado a nulidade sob o argumento de erro na apuração da base de cálculo e determinação do lançamento, de cerceamento de defesa ante a ausência de apuração e demonstração individualizada por SCP das alegadas infrações, impossibilidade de efetivar lançamento por presunção, invalidade do termo de distribuição de procedimento fiscal e a necessidade de, minimamente, sobrestamento do processo administrativo.

Depois, defendeu a improcedência do lançamento, da multa qualificada, das multas previdenciárias aplicadas e dos juros calculados sobre a multa.

Impugnação de José Jayme Moraes Júnior (fls.1.198 a 1.217)

O responsável solidário formalizou impugnação em 23/10/2016, tendo defendido a inocorrência de simulação, dolo, fraude ou abuso, a inaplicabilidade dos arts.124, I, 135, III, do Código Tributário Nacional e a improcedência dos autos de infração.

Impugnação de Anabelle Vieira Denega (fls. 1.229 a 1.242)

A responsável solidário formalizou impugnação em 23/10/2016, tendo defendido a inocorrência de simulação, dolo, fraude ou abuso, a inaplicabilidade dos arts.124, I, 135, III, do Código Tributário Nacional e a improcedência dos autos de infração.

Acórdão de Impugnação (fls. 1.264 a 1.313)

A turma de julgamento, por unanimidade de votos, julgou improcedentes as impugnações formalizadas e manteve o crédito tributário.

Rejeitou as nulidades formalizadas, pois: a) o lançamento recaiu apenas sobre o valor excedente do lucro distribuído, considerado na apuração do resultado do exercício a contribuição previdenciária que deixou de ser deduzida, b) a impugnação não juntou documentos que comprovassem erro na apuração da base de cálculo, nem discriminou os erros cometidos pela fiscalização, c) a não individualização das SCPs decorreu da inexistência fática, mas apenas como meio de remunerar prestadores de serviços.

No mérito, o acórdão recorrido rememora, com base na Lei Cível, que as SCPs não se sujeitam a registro público e, por isto, não estão dotadas de personalidade jurídica. Depois concluiu que a prestação de serviços investigada revelou que os sócios participantes das SCPs nada mais fazem do que ministrar as aulas em razão de contratos celebrados entre os alunos e o sócio ostensivo, o contribuinte, caracterizando prestação de serviços a este.

Ratificou a qualificação da multa de ofício e das multas previdenciárias por descumprimento de obrigações acessórias e rejeitou o argumento de não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Manteve a sujeição solidária das pessoas físicas.

Ciência do contribuinte em 25/4/2017, fls. 1.344.

Ciência de Vicente Paulo das Graças Pereira, José Jayme Moraes Júnior em 24/5/2017, fls.1.345 e 1.346.

Ciência de Anabelle Vieira Denega em 1/7/2017, fls. 1.349.

Recurso Voluntário do Contribuinte (fls.1.352 a 1.418)

O contribuinte formalizou recurso voluntário em 21/6/2017, em que reitera, com acréscimos, os termos da impugnação.

Recurso Voluntário de Vicente Paulo das Graças Pereira (fls.1.436 a 1.463)

O responsável solidário formalizou recurso voluntário em 21/6/2017, em que também reitera, com acréscimos, os termos da impugnação.

Recurso Voluntário de José Jayme Moraes Júnior (fls.1.476 a 1.497)

O responsável solidário formalizou recurso voluntário em 21/6/2017, em que também reitera, com acréscimos, os termos da impugnação.

Recurso Voluntário de Anabelle Vieira Denega (fls.1.506 a 1.520)

O responsável solidário formalizou recurso voluntário em 21/6/2017, em que também reitera, com acréscimos, os termos da impugnação.

Resolução (fls.1.590 a 1.612)

Esta turma de julgamento, por maioria de votos, converteu o julgamento em diligência para a unidade de origem a) intimar a fiscalizada a apresentar documentos e esclarecimentos suplementares, b) analisar as informações constantes dos autos e aquelas eventualmente obtidas em diligência respondendo, de forma objetiva, alguns questionamentos, c) intimar o contribuinte e os responsáveis solidários a se manifestarem.

Providências

O contribuinte prestou esclarecimentos, fls.1.642 a 1.647.

A unidade preparadora elaborou informação fiscal, fls.1.652 a 1.662, tendo respondido os quesitos: 1) apenas o professor Graciano Rocha efetivou a integralização do capital social da respectiva SPP; o sócio ostensivo apenas subscreveu o valor correspondente mas não integralizou; 2) não houve apuração conjunta de prejuízos das SCPs; 3) como os lucros auferidos pela maioria das SCPs absorveram os eventuais prejuízos do insucesso de outras, o resultado era positivo e importou no pagamento sistemático de valores a professores especialistas prestadores de serviços.

O contribuinte apresentou manifestação, fls.1.672 a 1.681.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, Relatora.

Da admissibilidade

O recursos voluntários são tempestivos e preenchem os demais requisitos de admissibilidade. Assim, deles conheço e passo à análise da matéria.

1. Preliminares de Nulidade

Nos termos do § 3º do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Dito isso, passo à análise do mérito.

2. Da reclassificação dos dividendos pagos por Sociedade em Conta de Participação (SCP)

Como bem relatado, cinge-se a controvérsia à reclassificação dos valores de dividendos pagos por sociedade em conta de participação (SCP), entendidos pela Fiscalização como remuneração decorrente de prestação de serviços de professores, com a incidência de contribuição previdenciária sobre esses valores.

Em razão dos mesmos fatos e sobre o mesmo período, foram lavrados outros dois autos de infração em face da contribuinte PONTO ON-LINE CURSOS LTDA., relativos à exigência de imposto sobre a renda da pessoa jurídica (IRPJ) e imposto de renda retido na fonte (IRRF) pois, de acordo com o Termo de Verificação Fiscal, a contribuinte teria se utilizado de sociedades em conta de participação (SCPs) para realizar pagamentos a prestadores de serviço na forma de lucros distribuídos, conduta que teria como objetivo afastar o recolhimento integral do IRPJ, das contribuições previdenciárias e do IRRF.

Os autos de infração de IRPJ e IRRF foram julgados no bojo do processo nº 14041.720037/2017-32, cujo Acórdão de nº 1401-002.823, proferido pela Primeira Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamentos do CARF, sessão de 14/08/2018, concluiu pelo provimento do recurso voluntário da contribuinte, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO LÍCITO.

O fato de o sócio investidor ter contato com o cliente não desnaturaliza a sociedade por conta de participação. Como se observa § único do art. 993 do CC, não existe vedação à participação do sócio participante nas atividades empresariais. O que existe, é uma

consequência jurídica à sua participação, passando a responder solidariamente pelas obrigações em que intervier.

O sócio oculto, por sua vez, também denominado de sócio investidor, é aquele ao qual é atribuído o dever de fornecer todo o investimento necessário ao sócio ostensivo para que este pratique os atos concernentes de interesse da sociedade. No presente caso o ativo fornecido pelo sócio investidor é o material e seu conhecimento, além do capital para constituição da sociedade.

Assim, em regra, o sócio oculto responde apenas perante o sócio ostensivo, salvo na hipótese daquele houver intervindo na relação do sócio ostensivo com o terceiro, cuja responsabilidade será solidária, conforme disciplina o parágrafo único do artigo 993.

O que se verifica é o inconformismo da fiscalização com o fato de a sistemática adotada pela recorrente ter permitido uma tributação menor, entretanto, o inconformismo do agente fiscal não pode fundamentar um lançamento tributário, ainda mais diante da inexistência de qualquer restrição legal.

O recurso especial de divergência interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN não foi conhecido, nos termos do Acórdão nº 9101-005.806 da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sessão de 06/10/2021, com ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

RECURSO ESPECIAL. FUNDAMENTO INATACADO. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de recurso especial, quando a decisão recorrida se assenta em mais de um fundamento suficiente para mantê-la e o recurso não abrange todos eles.

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA ENTRE AS DECISÕES DIVERGENTES. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece do recurso especial quando as situações fáticas presentes nos acórdãos recorrido e nos paradigmas apresentem contornos substancialmente distintos, ainda que as decisões quanto a questão de direito se apresentem divergentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencida a conselheira Edeli Pereira Bessa que votou pelo conhecimento.

Desta decisão, publicada em 11/11/2021, não foi interposto recurso e os autos foram enviados ao arquivo em 06/10/2022.

Dados do Processo
Número: 14041.720037/2017-32
Data de Protocolo: 04/01/2017
Documento de Origem: TDPF201602395
Procedência:
Assunto: AUTO DE INFRAÇÃO-IRPJ
Nome do Interessado: PONTO ON-LINE CURSOS LTDA
CNPJ: 07.610.468/0001-47
Tipo: Digital
Sistemas: Profisc: Não e-Processo: Sim SIEF: Protocolizado e Cadastrado pelo SIEF

Localização Atual
Órgão de Origem: DEL REC FED ADMINIST TRIBUTARIA-BSA-DF
Órgão: ARQUIVO DIGITAL ORGAOS CENTRAIS-RFB-MF
Movimentado em: 06/01/2022
Sequência: 0031
RM: 10674
Situação: ARQUIVADO
UF: DF

Sob a minha ótica, relatados esses fatos, impossível tecer outra conclusão que não esteja alinhada aos fundamentos jurídicos e às razões de decidir da decisão definitiva proferida por meio do Acórdão nº 1401-002.823, da Primeira Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamentos, sessão de 14/08/2018, complementada pelo Acórdão 9101-005.806, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sessão de 06/10/2021.

Decisão diversa desta restaria em afronta à coerência administrativa, preceito básico de qualquer sistema cuja **segurança jurídica** seja princípio.

Conforme lição de Celso Antônio Bandeira de Mello, havendo coisa julgada administrativa, esta implica em efeitos definitivos para a própria Administração, que fica impedida de retratar-se administrativamente¹.

Em complemento, José dos Santos Carvalho Filho ensina que a coisa julgada administrativa é a *situação jurídica pela qual determinada decisão firmada pela Administração não mais pode ser modificada na via administrativa. A irretratabilidade, pois, se dá apenas nas instâncias da Administração*².

O professor Heleno Taveira Torres, por sua vez, aponta que *não se quer dizer, com isso, que seria vedado à Administração a modificação de seu entendimento quanto a determinados fatos decorrentes de interpretação legal, mas sim, que tal mudança deve, a um só tempo: (i) ser justificada e devidamente motivada, a fim de se demonstrar que a decisão anterior representa violação à disposição legal; e (ii) ser aplicada apenas aos **casos futuros**, em*

¹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. São Paulo: Editora Malheiros, 17ª edição, p. 421.

² CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de Direito Administrativo. 30. ed. São Paulo: Atlas, 2016, p. 1.019.

*atendimento à irretroatividade como reflexo direto da tutela da confiança legítima do administrado*³. (grifei)

Nesse mesmo sentido há também entendimento no âmbito do CARF, confira-se:

(...) DECISÕES ADMINISTRATIVAS ANTERIORES. PROCESSOS COM O MESMO OBJETO DEMANDADOS CONTRA O MESMO CONTRIBUINTE. DECISÕES TERMINATIVAS DE MÉRITO. COISA JULGADA ADMINISTRATIVA. IMPOSSIBILIDADE DA PROMOÇÃO DE NOVAS DEMANDAS. Há coisa julgada quando se repete ação que já foi decidida por decisão transitada em julgado. As questões resolvidas na esfera administrativa, por decisão definitiva, não podem ser novamente discutidas no mesmo âmbito, de modo que, por analogia, considera-se a ocorrência de coisa julgada administrativa. Inteligência do artigo 337, § 3º, do CPC c/c o artigo 42 do Decreto nº 70.235/72.

(Acórdão nº 2201-003.538, Relator Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso, Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção, Publicado em 02/05/2017).

Dito isso, adoto como razões de decidir o voto do Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, redator do voto vencedor do Acórdão nº 1401-002.823, da Primeira Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamentos, sessão de 14/08/2018:

O lançamento decorre do planejamento tributário realizado pelo contribuinte, em que, segundo a autoridade fiscal, utilizando-se de milhares de Sociedades em Conta de Participação-SCPs, pulveriza a receita e promove pagamentos a título, indevido, de “Lucros Distribuídos”. Segundo o agente fiscal, tal conduta objetivou o não recolhimento integral do IRPJ e das Contribuições Previdenciárias, além de evitar a incidência do IRRF.

Nos termos das conclusões do TVF, além da preparação e entrega, o contrato também exige do sócio participante a obrigatoriedade de promover a atualização semanal do material técnico e o esclarecimento de dúvidas dos alunos formuladas durante o curso por meio do fórum disponível no site do sócio ostensivo. Aduz que essa responsabilidade estabelece uma relação direta 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).

Defende que o artigo 991 do Código Civil 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*”.

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*.

Em razão disso, e restando configurada a relação direta do professor com os alunos, entendeu a autoridade fiscal por bem desconsiderar a existência das SCPs e concluiu se tratar de remuneração por serviços prestados diretamente pelos professores à contribuinte.

Ocorre que, com a devida vênia, não poderia ser mais equivocada a conclusão a que chegou a autoridade fiscal.

³ <https://www.conjur.com.br/2019-ago-21/consultor-tributario-coisa-julgada-administrativa-precedente-seguranca-juridica>

Como se observa, não existe vedação à participação do sócio participante nas atividades empresariais. O que existe, é uma consequência jurídica à sua participação, passando a responder solidariamente pelas obrigações em que intervier.

É isso o que se extrai do § único do art. 993, senão vejamos:

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.

Ou seja a cláusula não é impeditiva, mas sim de ampliação da responsabilidade do sócio participante nos casos em que participe diretamente da atividade operacional.

Salta aos olhos o modelo de negócios inovador implementado pela empresa, ainda mais no momento em que tais atividades iniciaram. A administração pública não pode ignorar ou engessar suas interpretações sem levar em consideração o dinamismo e a evolução das relações empresariais.

A sociedade em conta de participação é formada duas ou mais pessoas com identidade de propósitos e qualidades em comum, sendo uma delas qualificado como sócio ostensivo, responsável por praticar todos os atos concernentes ao propósito pelo qual foi instituída a sociedade, e sócio oculto, do qual recebe a atribuição de realizar os investimentos necessários para que se torne executável os atos realizados por aquele.

No presente caso, fica claro que o bem mais valioso do negócio era o conhecimento técnico dos professores participantes que, por meio de seu conhecimento próprio ministravam aulas, elaboravam apostilas, questões, resolviam dúvidas, etc.

Sem o conhecimento dos professores nada funcionaria, pois o interesse em nível nacional despertado pelo serviço só decorreu do conhecimento disponibilizado no portal pelos professores.

Assim, será que esses professores se disponibilizariam a firmar contratos sem participação dos resultados para disponibilizar aulas e conhecimento para todo um país? Seria muito difícil e respondo o porque.

Tanto para os professores quanto para o recorrente é muito difícil estimar a quantidade de interessados em cada curso a fim de fixar um valor para o serviço. Exemplifico: Um curso para concurso de analista da receita federal, que normalmente tem milhares de candidatos poderia ser adquirido por mil pessoas ou por cem mil pessoas. Não dá para fixar um valor de antemão.

Por isso me parece plausível a forma de contratação dos professores. Sendo um contrato de SCP existe uma divisão de riscos e do respectivo lucro em função do número de interessados. Assim o professor fica motivado a melhorar seu conteúdo e material para agregar cada vez mais interessados e aumentar seus rendimentos.

Da forma como realizados estes contratos de SCP se assemelham, em muito, aos contratos de parceria rural nos quais um sócio ingressa com os recursos financeiros para aquisição dos animais, bens, etc e o outro entrega o seu serviço para a consecução do objetivo. Ao final, deduzem-se os custos e reparte-se o lucro.

A fiscalização entende existir vedação nas normas do Código Civil (art. 993, parágrafo único), no entanto não existe um impedimento da participação do sócio perante terceiros o que existe é uma proibição cuja sanção já está aplicada no próprio dispositivo, qual seja a de que este sócio, que antes não detinha responsabilidade com terceiros, passe a ter responsabilidade solidária com o sócio ostensivo nas obrigações da sociedade.

O sócio oculto, por sua vez, também denominado de sócio investidor, é aquele o qual é atribuído o dever de fornecer todo o investimento necessário ao sócio ostensivo para

que este pratique os atos concernentes de interesse da sociedade. Assim, em regra, o sócio oculto responde apenas perante o sócio ostensivo, salvo na hipótese daquele houver intervindo na relação do sócio ostensivo com o terceiro, cuja responsabilidade será solidária, conforme disciplina o parágrafo único do artigo 993.

Assim, a participação do sócio perante terceiros, civilmente não é impedida e não pode, no meu pensar, ser alegada como fato impeditivo ou desconstitutivo dos contratos de SCP firmados.

Na verdade, o que se verifica é o inconformismo da fiscalização com o fato de a sistemática adotada pela recorrente ter permitido a tributação das receitas por alíquotas reduzidas e sem adicional e, mais ainda, o recebimento do valor dos serviços pelos professores sem a incidência de IRRF.

Entretanto, o inconformismo do agente fiscal não pode fundamentar um lançamento tributário, ainda mais diante da inexistência de qualquer restrição legal.

Mais ainda, verificando os valores repassados aos professores participantes sob a forma de lucro, é possível constatar que ao longo dos três anos encontrei diversos professores com rendimentos na casa das centenas de milhares. Inclusive um com rendimento de mais de R\$ 900.000,00 e outros dois com rendimentos de mais de R\$ 800.000,00.

Por outro lado, alguns professores se tornaram devedores na medida em que o "produto" ofertado não gerou lucro aos sócios.

Ora a existência destes rendimentos (positivos ou negativos) para serviços de professores indica, no meu entender, que as sociedades eram de fato existentes e que as vantagens tributárias auferidas não podem, por si só, implicar na ilegalidade das SCP em questão.

Que instituição de ensino iria realizar pagamentos de tal monta para um professor contratado? Basta ver que as universidades mais conceituadas não chegam nem perto do pagamento de tais montantes para professores que façam parte do seu corpo docente.

Consoante estabelecido no artigo 992 do Código Civil, a sociedade em conta de participação independe de qualquer formalidade, podendo ser instituída inclusive de forma verbal, sendo possível ser comprovada por todos os meios de direito, desde que não afronte a intimidade e privacidade do outro sócio.

Por sua vez, foi a própria administração tributária que regulou de forma expressa a tributação desse tipo de sociedade, apesar da questionável existência de personalidade jurídica.

As conclusões a que chegou a autoridade fiscal são absolutamente irrazoáveis. Levar estas normas para o sentido de vedar este tipo de sociedade (que não depende de formalidades por sua própria natureza), inclusive para fins de incidência tributária, acho que é exorbitar do direito de o fisco de não se submeter aos negócios realizados pelos particulares.

Quanto à possibilidade de redução das alíquotas de presunção do lucro pela criação das SCP e consequente fracionamento do faturamento, este fato somente poderia decorrer se fosse plenamente justificada a desconstituição das SCP. Como assim não entendemos, não há razão para o cálculo do IRPJ pelo faturamento acumulados das SCP.

A título de registro talvez a fiscalização, para tal fim, pudesse ter utilizado as normas do ADN COSTI nº 22/2000 que estabelece a impossibilidade de redução das alíquotas para os serviços regulamentados e expressamente trata das escolas. Vejamos:

ATO DECLARATÓRIO NORMATIVO COSIT Nº 22, DE 31 DE OUTUBRO DE 2000

*Multivigente Vigente Original Relacional**(Publicado(a) no DOU de 07/11/2000, seção 1, página 12)**Dispõe sobre o percentual do Lucro Presumido aplicável às sociedades prestadoras de serviços relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentada.*

O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o art. 199, inciso IV, do Regimento Interno aprovado pela Portaria MF No 227, de 3 de setembro de 1998, e tendo em vista as disposições do art. 40 da Lei No 9.250, de 26 de dezembro de 1995 e dos parágrafos 4o e 5o do art. 519 do Decreto No 3000, de 26 de março de 1999, <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0> declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados que as sociedades prestadoras de serviços relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentadas, como por exemplo as escolas, inclusive as creches, mesmo com receita bruta anual de até R\$ 120.000,00, não podem aplicar o percentual de 16% sobre a receita bruta para fins de determinação do Lucro presumido, devendo, portanto, aplicar o percentual de 32%.

CARLOS ALBERTO DE NIZA E CASTRO

Como se percebe a imputação da alíquota de 32% poderia ter sido feita sem a necessidade de descaracterização das sociedades. Entretanto, não tendo sido esse o fundamento do TVF, não há como manter o lançamento.

Em relação à aplicação do adicional do IRPJ, este somente seria possível caso houvesse a descaracterização por completo das SC, o que não ocorreu.

Assim, face a tudo o quanto exposto, voto por dar provimento integral ao Recurso Voluntário.

Do exposto, concluo pelo cancelamento do crédito tributário relativo à Contribuição previdenciária patronal, no valor de R\$ 3.853.659,17, acrescido de multa de ofício agravada e juros de mora (fls. 2 a 11) e relativo à Contribuição previdenciária dos segurados, no valor de R\$ 828.351,34, acrescido de multa de ofício agravada e juros de mora (fls. 19 a 28).

3. Das Obrigações Acessórias – CFLs 30, 34, 35 e 59

Como bem relatado, também exige-se nesse processo crédito tributário relativo às multas previdenciárias no valor de R\$ 141.438,90, referente aos CFLs (fls. 12 a 18):

- 30 (deixar de preparar folhas de pagamento de todas as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados que lhe prestaram serviços),
- 34 (deixar de lançar em títulos próprios de sua contabilidade de forma discriminada os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias),
- 35 (deixar de prestar todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse da Receita Federal do Brasil),
- 59 (deixar de arrecadar, mediante desconto, as contribuições dos segurados contribuintes individuais a seu serviço).

A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização

dos tributos, nos termos do art. 113, § 2º, do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172/66), tendo por escopo facilitar a fiscalização e permitir a cobrança do tributo, sem que represente a própria prestação pecuniária devida ao Ente Público⁴.

Na lição de Leandro Paulsen, conquanto sejam chamadas de acessórias, “têm autonomia relativamente às obrigações principais. Efetivamente, tratando-se de obrigações tributárias acessórias, não vale o adágio sempre invocado no âmbito do direito civil, de que o acessório segue o principal.”⁵

No Relatório Fiscal, constam os seguintes esclarecimentos (fls. 67 a 69):

A) DAS RAZÕES DA CONSTITUIÇÃO DOS CRÉDITOS DECORRENTES DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

152. Os pagamentos de remuneração por serviços prestados efetuados aos professores especialistas integrantes das SCP e de distribuição indevida de lucro aos sócios da PONTO ON-LINE, e, ainda, o fato da Fiscalizada não reter na fonte e repassar à Previdência Social os valores correspondentes às contribuições dos segurados contribuintes individuais de que trata este procedimento fiscal, conforme relatado em itens precedentes, ensejaram o lançamento de ofício relativo às obrigações principais (contribuição patronal) e acessórias relativo aos Códigos de Fundamentação Legal – CFL 30, 34, 35 e 59.

153. Segundo a legislação previdenciária acima citada, os pagamentos de remuneração por serviços prestados devem ser lançados em folhas de pagamento, identificando-se, entre outras informações: o mês de referência, a identificação do prestador do serviço (nome, CPF, NIT), o valor da remuneração e o serviço prestado. Exige, também, a declaração dessas informações por meio da GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e o registro em contas específicas da contabilidade da empresa.

154. Porém, com base nas folhas de pagamento e registros contábeis apresentados pelo sujeito passivo durante a fase requisitória do procedimento fiscal, em confronto com as GFIP do período correspondente, a Auditoria Fiscal constatou a ausência de tais informações, tendo em vista que o pagamento relativo a essa prestação de serviços foi dissimulado de distribuição de lucros, ensejando, por conseguinte, a lavratura dos Autos de Infração CFL 30 e CFL 34, vinculados, respectivamente, aos seguintes fatos geradores:

Não preparou folha de pagamento dos prestadores de serviços de ensino de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela Receita Federal do Brasil (CFL 30);

Não registrou em títulos próprios de sua contabilidade todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias (CFL 34).

155. Ainda, tendo em vista que o sujeito passivo, devidamente intimado e reintimado, não apresentou a Planilha demonstrativa dos lucros distribuídos aos sócios das SCP no formato estabelecido pela Auditoria Fiscal. Tal fato resultou na lavratura do Auto de Infração CFL 35.

156. Por fim, como consequência de pagamentos dissimulados de distribuição de lucros, o contribuinte se achou desobrigado de reter na fonte e recolher as contribuições previdenciárias devidas pelos segurados contribuintes individuais a seu serviço,

⁴ REsp 1405244/SP, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/08/2018, DJe 13/11/2018.

⁵ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação. 2020, p. 310.

incidentes sobre os valores pagos aos professores especialistas, assim como aos sócios decorrentes de distribuição indevida de lucros, o que resultou na lavratura do Auto de Infração CFL 59.

3.1 CFL 30

O art. 32, I, da Lei nº 8.212/91 determina que a empresa é obrigada a preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social.

Por sua vez, assim dispõe o art. 225 do RPS:

Art. 225. A empresa é também obrigada a:

I - preparar folha de pagamento da remuneração paga, devida ou creditada a todos os segurados a seu serviço, devendo manter, em cada estabelecimento, uma via da respectiva folha e recibos de pagamentos;

(...)

§ 9º A folha de pagamento de que trata o inciso I do **caput**, elaborada mensalmente, de forma coletiva por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços, com a correspondente totalização, deverá:

I - discriminar o nome dos segurados, indicando cargo, função ou serviço prestado;

II - agrupar os segurados por categoria, assim entendido: segurado empregado, trabalhador avulso, contribuinte individual; (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

O art. 12 da Lei nº 8.212/91 informa que o trabalhador avulso é aquele que presta, a diversas empresas, sem vínculo empregatício, serviços de natureza urbana ou rural definidos no regulamento e enquadra-se como segurado obrigatório da Previdência Social.

Assim, constitui infração à obrigação acessória deixar de informar em folha de pagamento a remuneração dos trabalhadores avulsos que sejam prestadores de serviço e remunerados por comissão.

Neste tipo de autuação, o valor da pena não se flexiona em razão da quantidade de ocorrências - ações ou omissões do sujeito passivo, de forma que esse quantum somente deixará de ser exigido quando o Auto de Infração como um todo for considerado improcedente ou nulo pela autoridade julgadora competente, já que a multa é fixa conforme o art. 92 da Lei nº 8.212, de 24-07-1991, c/c o art. 283, inciso I, letra "a", do RPS.

Não obstante, a autoridade lançadora trouxe como fundamento legal arts. 92 e 102 da Lei nº 8.212/91, 283, I, a, 292, II, III e IV, e 373 do Decreto nº 3.048/99, fls. 15:

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA
INFRAÇÃO: NÃO PREPARO DAS FOLHAS DE PAGAMENTO DAS REMUNERAÇÕES PAGAS OU
CREDITADAS A TODOS OS SEGURADOS
ESTABELECIMENTO: 07.610.468/0001-47

AIOA - CFL 30: O Sujeito Passivo deixou de preparar folhas de pagamento de todas as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados que lhe prestaram serviços. O detalhamento da descrição dos fatos relacionada à presente infração e os valores apurados pela fiscalização podem ser verificados no Relatório Fiscal e no Demonstrativo de Apuração.

Data de Apuração
20/09/2016

Multa
6.429,12

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 20/09/2016 e 20/09/2016:

Lei nº 8.212, de 24.07.91, art. 92 e 102; Decreto nº 3.048, de 06.05.99, art. 283, I, "a", art. 292, inciso II, III e IV e art. 373.

Como bem demonstrado, não há que se falar no caso em segurados que prestaram serviços à recorrente. Portanto, a infração não subsiste.

3.2 CFL 34

34 (deixar de lançar em títulos próprios de sua contabilidade de forma discriminada os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias)

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA
INFRAÇÃO: NÃO LANÇAMENTO 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
ESTABELECIMENTO: 07.610.468/0001-47

AIOA - CFL 34: O Sujeito Passivo deixou de lançar em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias. O detalhamento da descrição dos fatos relacionada à presente infração e os valores apurados pela fiscalização podem ser verificados no Relatório Fiscal e no Demonstrativo de Apuração.

Data de Apuração
20/09/2016

Multa
64.290,33

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 20/09/2016 e 20/09/2016:

Lei nº 8.212, de 24.07.91, art. 92 e 102; Decreto nº 3.048, de 06.05.99, art. 283, II, "a", art. 292, inciso II III e IV e art. 373.

Constitui infração a obrigação acessória deixar a empresa 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.

Da mesma forma, não havendo que se falar em contribuições a lançar, a infração não se mantém.

3.3 CFL 35

35 (deixar de prestar todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse da Receita Federal do Brasil)

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA
INFRAÇÃO: NÃO PRESTAÇÃO DE ESCLARECIMENTOS NECESSÁRIOS À FISCALIZAÇÃO
ESTABELECIMENTO: 07.610.468/0001-47

AIOA - CFL 35: O Sujeito Passivo deixou de prestar à RFB todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse da mesma, na forma por ela estabelecida.

O detalhamento da descrição dos fatos relacionada à presente infração e os valores apurados pela fiscalização podem ser verificados no Relatório Fiscal e no Demonstrativo de Apuração.

Data de Apuração
20/09/2016

Multa
64.290,33

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 20/09/2016 e 20/09/2016:

Lei nº 8.212, de 24.07.91, art. 92 e art. 102; Decreto nº 3.048, de 06.05.99, art. 283, II, "b", art. 292, inciso II, III e IV e art. 373.

Ao deixar de prestar todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse do mesmo, na forma por ele estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização, a empresa infringiu o disposto no inciso III, do artigo 32 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, sujeitando o infrator à sanção estabelecida na alínea "b", do inciso II, do artigo 283, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99.

E, pelo descumprimento da obrigação acessória, surge para a Administração tributária o poder/dever de realizar o lançamento.

Essa penalidade deve ser mantida, já que o contribuinte não se desincumbiu da prova.

3.4 CFL 59

59 (deixar de arrecadar, mediante desconto, as contribuições dos segurados contribuintes individuais a seu serviço)

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA
INFRAÇÃO: FALTA DE ARRECADAÇÃO PELA EMPRESA DAS CONTRIBUIÇÕES DOS SEGURADOS EMPREGADOS E TRABALHADORES AVULSOS E DO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL A SEU SERVIÇO
ESTABELECIMENTO: 07.610.468/0001-47

AIOA - CFL 59: O Sujeito Passivo deixou de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados contribuintes individuais a seu serviço.

O detalhamento da descrição dos fatos relacionada à presente infração e os valores apurados pela fiscalização podem ser verificados no Relatório Fiscal e no Demonstrativo de Apuração.

Data de Apuração
20/09/2016

Multa
6.429,12

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 20/09/2016 e 20/09/2016:

Lei nº 8.212, de 24.07.91, art. 92 e art. 102; Decreto nº 3.048, de 06.05.99, art. 283, inciso I, alínea "g" art. 292, inciso II, III e IV e art. 373.

Por fim, constitui descumprimento de obrigação acessória deixar a empresa de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições de segurados empregados.

Ao não efetuar os descontos das contribuições previdenciárias dos segurados que lhe prestaram serviços, a empresa infringiu o disposto no artigo 30, I, alínea "a", da Lei n.º 8.213/91, sujeitando o infrator à sanção estabelecida na alínea "g", do inciso I, do artigo 283, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99.

No caso, contudo, não há que se falar em segurados.

Tratando-se de autuação decorrente do descumprimento de obrigação tributária acessória vinculada à obrigação principal, deve ser replicado, no julgamento do processo relativo ao descumprimento de obrigação acessória, o resultado do julgamento do processo atinente ao descumprimento da obrigação tributária principal, que se constitui em questão antecedente ao dever instrumental.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário do contribuinte, mantendo a multa CFL 35 e dar provimento integral dos responsáveis solidários.

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira