



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10166.728636/2016-56</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9202-011.313 – CSRF/2ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	18 de junho de 2024
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO PROCURADOR
<b>RECORRENTE</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>RECORRIDA</b>	PONTO ON-LINE CURSOS LTDA

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. FUNDAMENTO AUTÔNOMO NÃO ATACADO. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DE DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL PARA FUNDAMENTO DECISÓRIO INDEPENDENTE. FALTA DE INTERESSE RECURSAL. AUSÊNCIA DE DIALETICIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece do recurso especial que não logra demonstrar a necessária divergência jurisprudencial em relação a um dos fundamentos jurídicos autônomos que, isoladamente considerado, seja apto a sustentar a conclusão da decisão recorrida sobre a matéria discutida, haja vista que o acolhimento de um dado fundamento autônomo, sem enfrentar outro(s), não modifica o julgado. Falta interesse recursal por ausência de utilidade e não se atende o dever de dialeticidade ao deixar de infirmar razões lançadas na decisão atacada.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICO-JURÍDICA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece o Recurso Especial de Divergência, objetivando uniformizar dissídio jurisprudencial, quando inexistente similitude fático-jurídica entre o acórdão recorrido e o paradigma, por configurar anacronismo.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Vencido o conselheiro Mário Hermes Soares Campos, que conhecia. Declarou-se suspeita de participar do julgamento a conselheira Sheila Aires Cartaxo

Gomes, nos termos do art. 83 da Portaria MF Nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, sendo substituída pela conselheira Sonia de Queiroz Accioly (suplente convocada).

Sala de Sessões, em 18 de junho de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Leonam Rocha de Medeiros** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Mario Hermes Soares Campos, Leonam Rocha de Medeiros, Sonia de Queiroz Accioly (suplente convocada), Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Regis Xavier Holanda (Presidente).

## RELATÓRIO

Cuida-se, o caso versando, de **Recurso Especial de Divergência do Procurador** (e-fls. 1.730/1.744, pdf/fls. 1.764/1.778) — com fundamento legal no inciso II do § 2.º do art. 37 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, estando suspenso o crédito tributário em relação a matéria admitida pela Presidência da Câmara em **despacho prévio de admissibilidade** (e-fls. 1.748/1.754, pdf/fls. 1.782/1.788) — interposto pela Fazenda Nacional, sustentado em dissídio jurisprudencial no âmbito da competência deste Egrégio Conselho, inconformado com a interpretação da legislação tributária dada pela veneranda decisão de segunda instância proferida, em sessão de 02/02/2023, pela 2.ª Turma Ordinária da 4.ª Câmara da 2.ª Seção de Julgamento, que deu provimento parcial ao recurso voluntário da contribuinte principal, com manutenção da multa referente à CFL 35, e deu provimento integral aos recursos voluntários dos responsáveis solidários, consubstanciada no **Acórdão n.º 2402-011.038** (e-fls. 1.710/1.726, pdf/fls. 1.744/1.760), o qual, no ponto para rediscussão, tratou da matéria (i) **“Sociedade em Conta de Participação – Os valores recebidos pelos sócios participantes por serviços prestados são rendimentos tributáveis (pró-labore) e não podem ser caracterizados como distribuição de lucros”**, cuja ementa do recorrido e respectivo dispositivo no essencial seguem:

### EMENTA DO ACÓRDÃO RECORRIDO

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.

(...)

**DISPOSITIVO:** 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*).

A decisão recorrida não apreciou preliminares do(s) recurso(s) voluntário(s), sob o fundamento de que: *“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.”*

### Dos Acórdãos Paradigmas

Objetivando demonstrar a alegada divergência jurisprudencial, o recorrente indicou como paradigma decisão da 2.ª Turma Especial da 2.ª Seção, consubstanciada no **Acórdão n.º 2802-003.065, Processo n.º 11080.733020/2011-03** (ementa na íntegra, e-fls. 1.734/1.735, pdf/fls. 1.768/1.769), cujo aresto contém a seguinte ementa no essencial:

#### Tema (1): EMENTA DO ACÓRDÃO PARADIGMA (1)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2008, 2009, 2010

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DECORRENTES DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. TRIBUTAÇÃO.

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

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO VERTIDA PELO SÓCIO PARTICIPANTE. NA FORMA DE SERVIÇOS DIRETOS E PESSOAIS A TERCEIROS. INCOMPATIBILIDADE COM O INSTITUTO.

Não é compatível com a sistemática regente das Sociedade em Conta de Participação, estabelecida nos arts. 991 e seguintes do Código Civil, que a contribuição dos sócios participantes seja realizada na forma de serviços prestados diretamente e de forma pessoal a terceiros.

Também, indicou-se como paradigma decisão da 2.ª Turma Especial da 2.ª Seção, consubstanciada no **Acórdão n.º 2802-002.996**, Processo n.º 11080.728803/2011-67 (ementa na íntegra, e-fl. 1.735, pdf/fl. 1.769), cujo precedente colaciona a seguinte ementa no essencial:

**Tema (1): EMENTA DO ACÓRDÃO PARADIGMA (2)**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

IRPF. MÉDICOS. REUNIÃO DE MÉDICOS. SOCIEDADE COM ENTIDADE MÉDICA. REMUNERAÇÃO DO MÉDICO PROPORCIONAL AO SERVIÇO PRESTADO À SOCIEDADE.

O trabalho do sócio na sociedade é remunerado com rendimentos tributáveis. O médico, ainda que sócio, ao trabalhar na sociedade e ser remunerado proporcionalmente ao serviço prestado em nome desta auferir rendimentos tributáveis inconfundíveis com os lucros distribuídos pela sociedade aos respectivos sócios.

(...)

**Do resumo processual antecedente ao recurso especial**

O contencioso administrativo fiscal foi instaurado pela impugnação da contribuinte (e-fls. 786/831, pdf/fls. 787/832), após notificado em 23/09/2016, bem como por impugnação dos responsáveis solidários, quais sejam, os sócios da contribuinte e pelo administrador não sócio da contribuinte (e-fls. 786/809, pdf/fls. 833/856; e-fls. 1.164/1.183, pdf/fls. 1.198/1.217; e-fls. 1.195/1.208, pdf/fls. 1.229/1.242), insurgindo-se em face do lançamento de ofício, especialmente descrito em relatório fiscal (e-fls. 31/75).

O lançamento se efetivou por meio de Auto de Infração de obrigação principal e de obrigações acessórias, relativos ao período de apuração 01/01/2012 a 31/12/2014. Resumidamente, a exigência se relaciona com contribuições previdenciárias decorrente da **reclassificação** dos dividendos (*distribuição de lucros*) pagos por SCP – Sociedade em Conta de Participação, qualificados pela auditoria **como remuneração** pelo trabalho de professores que prestavam serviços para a contribuinte autuada, que oferecia cursos e materiais didáticos em cursos *on-line* via internet. Reconheceu-se vínculo de segurado contribuinte individual.

Em decisão colegiada de primeira instância, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), conforme Acórdão n.º 01-034.129 – 5.ª Turma da DRJ/BEL (e-fls. 1.230/1.278, pdf/fls. 1.264/1.312), decidiu, em resumo, por unanimidade de votos, julgar

improcedente os pedidos deduzidos nas impugnações e manter a exigência fiscal e as responsabilidades solidárias, concordando com a autoridade lançadora.

Após interposição de recursos voluntários pela contribuinte (e-fls. 1.318/1.384, pdf/fls. 1.352/1.418) e pelos responsáveis solidários (e-fls. 1.402/1.429, pdf/fls. 1.436/1.463; e-fls. 1.442/1.463, pdf/fls. 1.476/1.497; e-fls. 1.472/1.486, pdf/fls. 1.506/1.520), sobreveio o acórdão recorrido do colegiado de segunda instância no CARF, anteriormente relatado quanto ao seu resultado, ementa e dispositivo, no essencial, objeto do recurso especial de divergência.

#### **Do contexto da análise de Admissão Prévia**

Em exercício de competência inicial em relação a admissão prévia, a Presidência da 4.ª Câmara da 2.ª Seção de Julgamento do CARF admitiu o recurso especial para a matéria preambularmente destacada com os paradigmas preteritamente citados, assim estando indicada a matéria para rediscussão e os precedentes quanto a correta interpretação da legislação tributária.

A referida autoridade considera, em princípio, para o que foi admitido, ter sido demonstrado o dissídio jurisprudencial entre julgados.

Na sequência, determinou-se o seguimento, inclusive com a apresentação de contrarrazões pela parte interessada.

Doravante, competirá a este Colegiado decidir, em definitivo, pelo conhecimento, ou não do recurso, na forma regimental, para a matéria admitida, quando do voto.

#### **Do pedido de reforma e síntese da tese recursal admitida**

O recorrente requer que seja conhecido o seu recurso e, no mérito, que seja dado provimento para reformar o acórdão recorrido e restabelecer o lançamento em todos seus termos.

Em recurso especial de divergência, com lastro nos paradigmas informados alhures, o recorrente pretende rediscutir a matéria **(i) “Sociedade em Conta de Participação – Os valores recebidos pelos sócios participantes por serviços prestados são rendimentos tributáveis (pró-labore) e não podem ser caracterizados como distribuição de lucros”**.

Argumenta, em apertadíssima síntese, que há equívoco na interpretação da legislação tributária, pois o acórdão recorrido entendeu que o modelo de negócios utilizado pela contribuinte não é vedado por lei, e não descaracteriza a Sociedade em Conta de Participação (SCP), admitindo uma SCP em que o sócio participante (*sócio oculto no modelo societário*) atue perante terceiros nas atividades da sociedade exercidas para o público pela sócia ostensiva, o que não seria adequado e da essência do instituto jurídico.

Sustenta que paradigmas apontam o correto entendimento no sentido de que a atuação dos sócios participantes (*sócios ocultos*) de forma direta no negócio, exercido pelo sócio ostensivo, quando o participante exerce prestação de serviços pessoal e direta ao tomador do serviço, que contrata o sócio ostensivo, é incompatível com a sistemática do tipo societário SCP.

Argumenta que o contribuinte se utilizou da SCP para realizar pagamentos a prestadores de serviço, chamados sócios participantes (sócios ocultos), na forma de lucros distribuídos, com objetivo advertido de afastar o recolhimento integral do IRPJ, das contribuições previdenciárias e do IRRF.

Explica que houve a constituição de 3.632 SCP entre contribuinte e professores especialistas, sendo o objeto social do contribuinte promover cursos preparatórios para concursos via internet e a administração, intermediação e cessão de projetos de produções editoriais. Assim, pondera que o modelo de negócio traduz realidade diversa do instituto da SCP, vez que os professores (*sócios participantes / sócios ocultos*) eram prestadores de serviço de ensino e auferiam valores (*remuneração*) não pelos frutos do capital investido na sociedade (retorno de investimento por aporte de capital), mas sim em razão (*e na proporção direta*) dos serviços prestados (*valor remuneratório equivalente como contraprestação por serviços executados*).

Pondera, outrossim, que o trabalho executado pelos professores (*sócios participantes / sócios ocultos*) é o gerador de receitas em decorrência dos contratos firmados pelo sócio ostensivo, de modo que o sucesso do empreendimento (SCP) depende, fundamentalmente, da atividade desenvolvida pelos sócios participantes e não pelo sócio ostensivo, sendo que este deveria exercer a atividade objeto da SCP e ser o norte gerador das receitas da atividade. Deste modo, como o contribuinte (sócio ostensivo) é quem efetivamente se apresenta ao público e comanda a operação, não se desconsiderou a personalidade jurídica do contribuinte, reconhecendo-se, em realidade, o vínculo previdenciário dos professores com o contribuinte contratante e não sócio dos mesmos, afastando-se os efeitos das SCP.

#### Das contrarrazões

Os responsáveis solidários (sócios da contribuinte e administrador não sócio), apesar de intimados, não apresentaram contrarrazões. A decisão recorrida havia afastado a responsabilidade solidária ao julgarem os recursos voluntários respectivos.

Em contrarrazões da contribuinte (e-fls. 1.776/1.800, pdf/fls. 15/39 do volume II), pondera-se que a Turma recorrida basicamente reconheceu coisa julgada administrativa formada a partir do julgamento de caso idêntico (*reflexo e derivado da mesma ação fiscal*) relativo ao IRPJ, aplicando o entendimento firmado a favor da SCP nos Acórdãos ns.º 1401-002.823 e 9101-005.806.

Argumenta, ainda, que, em realidade, o recurso não deve ser conhecido, haja vista que o Colegiado recorrido não teria se pronunciado sobre o mérito abordado no Recurso Especial (*“valores recebidos pelos sócios participantes em SCP”*) à luz das circunstâncias fáticas dos autos, limitando-se a declarar que estava impedido de fazê-lo por se encontrar obrigado a aplicar técnica de coerência e reconhecer a **coisa julgada administrativa** gerada a partir dos Acórdãos ns.º 1401-002.823 e 9101-005.806, no julgamento do IRPJ correlato e reflexo, para dar provimento ao recurso relacionado ao lançamento de contribuições previdenciárias e acessórias.

Sustenta que, simplesmente, foi aplicada a coisa julgada administrativa como razão de decidir e que, inclusive, não haveria garantia de que o Colegiado recorrido teria decidido em seu favor da mesma forma que a 1.ª Seção.

Pondera que a decisão que lhe foi favorável ocorreu, particularmente, pela aplicação da coisa julgada administrativa, não se sabendo qual seria a decisão da Turma *a quo* se fosse enfrentar detidamente o mérito em si.

Por isso, por não ter a decisão recorrida tratado do mérito, apenas aplicando a coisa julgada administrativa proveniente de processo correlato e reflexo, inexistiria dialética e o recurso não deve ser conhecido.

Argumenta que o paradigma deveria tratar de coisa julgada administrativa, derivado de processo correlacionado ou, ainda, que cuidasse de aplicação de decisão de outro processo por técnica de coerência administrativa, de proteção da segurança jurídica e de tutela da confiança legítima do administrado, sem os quais não há dialeticidade recursal.

Sustenta que o fundamento autônomo não foi atacado.

Aduz que os paradigmas utilizados são os mesmos utilizados no recurso especial contra a decisão da Turma Ordinária da 1.ª Seção e que a 1.ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais entendeu serem imprestáveis para caracterizar a divergência por terem situações fáticas reportadas de forma diferente. Isto porque, os paradigmas são de SCP médicas, sem assunção de riscos pelos médicos (*remunerados por procedimento executado*), enquanto o caso do contribuinte autuado é de SCP de professores, com assunção de riscos (*lucro ou prejuízo a depender do resultado de cursos ofertados*), pois os professores arcavam com prejuízos correlatos no caso do curso ofertado não se mostrar lucrativo.

Sustenta que o recurso especial não pode partir para a análise de fatos e provas, vez que o Colegiado recorrido sobre elas não se manifestou e não poderia o Colegiado da CSRF fazê-lo sob a justificativa de analisar divergência jurisprudencial.

No mérito, reiterou as razões colacionadas nos autos quanto as suas manifestações, especialmente argumenta que há uma legítima SCP e que os dividendos distribuídos têm essa natureza jurídica efetiva.

Requeru a manutenção do acórdão infirmado.

#### **Encaminhamento para julgamento**

Os autos foram sorteados e seguem com este relator para o julgamento.

O contribuinte apresentou memoriais reiterando suas contrarrazões.

É o que importa relatar.

Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade para conhecer ou não do recurso no que foi previamente admitido e, se superado este, enfrentar o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

**VOTO**

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**, Relator.

**Da análise do conhecimento**

O recurso especial de divergência da Fazenda Nacional, para reforma do **Acórdão n.º 2402-011.038**, tem por finalidade hodierna rediscutir a matéria seguinte com os seus respectivos paradigmas:

**(i) Matéria: “Sociedade em Conta de Participação – Os valores recebidos pelos sócios participantes por serviços prestados são rendimentos tributáveis (pró-labore) e não podem ser caracterizados como distribuição de lucros”**

**(i) Paradigma (1): Acórdão 2802-003.065**

**(i) Paradigma (2): Acórdão 2802-002.996**

O exame de admissibilidade exercido pela Presidência da Câmara foi prévio, competindo a este Colegiado a análise acurada e definitiva quanto ao conhecimento, ou não, do recurso especial de divergência interposto.

O Decreto n.º 70.235, de 1972, com força de lei ordinária, por recepção constitucional com referido *status*, normatiza em seu art. 37 que “[o] julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).”

Neste sentido, importa observar o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF).

Dito isso, passo para a específica análise.

O Recurso Especial de Divergência, para a matéria e precedentes previamente admitidos, a meu aviso, na análise definitiva de conhecimento que ora exerço e submeto ao Colegiado, NÃO atende a todos os pressupostos de admissibilidade.

Em relação aos pressupostos extrínsecos, o recurso até se apresenta tempestivo, como indicado no despacho de admissibilidade da Presidência da Câmara, que adoto apenas neste particular como integrativo (§ 1.º do art. 50 da Lei n.º 9.784, de 1999, com aplicação subsidiária na forma do art. 69), tendo respeitado o prazo de 15 (quinze) dias, na forma exigida no § 2.º do art. 37 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual.

Entretanto, o recurso **não ataca todos os fundamentos da decisão** recorrida, faltando, portanto, interesse recursal, ademais a **divergência não se comprova pelos paradigmas** apresentados, de modo a se encaminhar pelo não conhecimento. Passo a explicar em dois itens.

**(a) Fundamento autônomo não infirmado**

A decisão recorrida, em minha análise, contém fundamento autônomo, muito bem destacado desde sua ementa, que também motiva o cancelamento do lançamento e que não foi devolvido para este Colegiado, não tendo sido infirmado, desta forma, ainda que em hipótese considerasse eventual conhecimento e provimento no tema principal, o fundamento autônomo seria suficiente para manter o cancelamento do lançamento. Por isso, não há o interesse recursal demonstrado nos autos.

A recorrente não infirma referido fundamento, destarte falta o interesse recursal, não guardando a peça recursal a plena dialeticidade com a decisão que pretende reformar.

Ora, a decisão recorrida já de partida, pautado em princípio de segurança jurídica, apresenta como fundamento autônomo e independente o dever de respeito e coerência a ***coisa julgada administrativa formada em processo do mesmo contribuinte derivado da mesma fiscalização e autuação já julgada e com decisão terminativa do contencioso administrativo fiscal, favorável ao sujeito passivo, inclusive no âmbito do CARF (processo reflexo e com conexão, não estando anexo por força de seção de julgamento diferentes para os tributos lançados)***. Replica-se, inclusive, a decisão transitada em julgado.

A questão é que há esse fundamento autônomo e independente abordado no acórdão recorrido e não enfrentado nos acórdãos paradigmas e especialmente na peça recursal.

Vejam-se as razões de decidir do acórdão recorrido:

**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 desnatura 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 administrativamente.

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.*

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 atendimento à irretroatividade como reflexo direto da tutela da confiança legítima do administrado.*

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:

(...)

[*Transcreveu-se a íntegra do voto do Acórdão n.º 1401-002.823 para tratar da matéria principal*]

Aliás, da ementa do acórdão recorrido, colhe-se, no essencial:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

(...)

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.

(...)

Logo, havendo o fundamento autônomo e independente abordado exclusivamente no acórdão recorrido e não enfrentado na peça recursal (*a coisa julgada administrativa que ordena por segurança jurídica replicar o julgamento definitivo do processo reflexo conexo*), também não abordados nos acórdãos paradigmas apresentados, tem-se o afastamento da possibilidade de infirmar a decisão da Turma *a quo* para obtenção do propósito de reforma da decisão impugnada. Isso implica na falta de interesse recursal.

Haveria necessidade de ter sido infirmada a tese da coisa julgada administrativa, para, por exemplo, sustentar que não deve ser aplicada.

**Aliás, a Fazenda Nacional não escreve uma só linha sobre o assunto da coisa julgada administrativa que aplica a decisão recorrida.** O fundamento autônomo não é atacado, de modo que carece de interesse recursal.

É assente no Colegiado que não se conhece do recurso especial que não logra demonstrar a necessária divergência jurisprudencial em relação a um dos fundamentos jurídicos autônomos que, isoladamente considerado, seja apto a sustentar a conclusão da decisão recorrida sobre a matéria discutida.

Havendo dois fundamentos autônomos e sendo atacado apenas um deles, não deve ter prosseguimento o recurso especial de divergência. Nesse sentido, é a Súmula n.º 283 do Supremo Tribunal Federal (STF), que ora se cita por analogia, a saber: “*É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles*”.

Ou, ainda, pode-se citar a Súmula n.º 126 do Superior Tribunal de Justiça (STJ) com a mesma coerência, a saber: “*É inadmissível recurso especial, quando o acórdão recorrido assenta em fundamentos constitucional e infraconstitucional, qualquer deles suficiente, por si só, para mantê-lo, e a parte vencida não manifesta recurso extraordinário*.”

Nessa compreensão, manifestou-se a Câmara Superior de Recursos Fiscais por suas

Turmas:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2006, 2007

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. FUNDAMENTO AUTÔNOMO NÃO ATACADO. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DE DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL PARA FUNDAMENTO DECISÓRIO INDEPENDENTE. FALTA DE INTERESSE RECURSAL. AUSÊNCIA DE DIALETICIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece do recurso especial que não logra demonstrar a necessária divergência jurisprudencial em relação a um dos fundamentos jurídicos autônomos que, isoladamente considerado, seja apto a sustentar a conclusão da decisão recorrida sobre a matéria discutida, haja vista que o acolhimento de um dado fundamento autônomo, sem enfrentar outro(s), não modifica o julgado. Falta interesse recursal por ausência de utilidade e não se atende o dever de dialeticidade ao deixar de infirmar razões lançadas na decisão atacada.

(Acórdão n.º 9202-011.212 – CSRF / 2ª Turma, Processo n.º 10935.720651/2011-93, datado de 22 de março de 2024)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO. FUNDAMENTO AUTÔNOMO NÃO ATACADO. FUNDAMENTAÇÃO RECURSAL QUE NÃO AFASTA, AINDA QUE ACOLHIDA, O ACÓRDÃO RECORRIDO.

Se os fundamentos trazidos pelo recorrente não têm o condão, mesmo que acolhidos, de reformar a decisão recorrida, não se deve conhecer do recurso especial em razão da existência, no acórdão recorrido, de fundamento autônomo não atacado.

(Acórdão n.º 9101-006.500 – CSRF / 1ª Turma, Processo n.º 16561.720147/2014-16, datado de 09 de março de 2023)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

RECURSO ESPECIAL. FALTA DE INTERESSE RECURSAL. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial, quando a rediscussão da matéria suscitada, ainda que acatada a tese do recorrente, não logra reverter o resultado do acórdão recorrido.

(Acórdão n.º 9202-010.665 – CSRF / 2ª Turma, Processo n.º 19515.722390/2011-61, datado de 25 de abril de 2023)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2004 a 30/06/2007

RECURSO ESPECIAL. DISSENSO JURISPRUDENCIAL. DEMONSTRAÇÃO. REQUISITO.

A demonstração do dissenso jurisprudencial é condição *sine qua non* para admissão do recurso especial. Não caracterizada a divergência de interpretação, inadmissível o conhecimento do recurso especial.

RECURSO ESPECIAL. FUNDAMENTO AUTÔNOMO NÃO ATACADO. NÃO CONHECIMENTO.

Quando existir, na decisão recorrida, fundamentos autônomos para a sua subsistência, o recurso especial deverá atacar todos eles, indicando paradigmas pertinentes para cada fundamento, sob pena de não ser conhecido o apelo de divergência.

(Acórdão n.º 9303-014.384 – CSRF / 3ª Turma, Processo n.º 10920.002205/2009-48, datado de 20 de setembro de 2023)

Portanto, ausente a divergência jurisprudencial com relação a todos os fundamentos autônomos que embasaram a decisão recorrida, não deve ter seguimento o recurso.

Perceba-se, com isso, por se tratar de fundamento autônomo não atacado, que o prosseguimento na análise desse recurso não trará utilidade para a recorrente, razão pela qual forçoso o seu não conhecimento, por absoluta falta de interesse recursal.

Ademais, a própria dialeticidade necessária não resta atendida, por não se debater fundamento próprio e independente do julgado.

A dialeticidade impõe a necessária sintonia entre as razões recursais invocadas para a reforma e os fundamentos do julgado recorrido, cabendo a parte recorrente impugnar as razões (todas) lançadas na decisão impugnada, buscando demonstrar a existência de *erro in procedendo* ou *in iudicando* que mereça e justifique o proceder reformador.

Por conseguinte, não reconheço o dissídio jurisprudencial, por força do fundamento autônomo presente apenas no acórdão recorrido (*a tese de coisa julgada administrativa a ser espelhada e refletida por coerência, segurança jurídica e por se tratar de processo reflexo*), de modo a não conhecer do recurso especial de divergência da União.

#### **(b) Divergência não comprovada pelos paradigmas**

Não fosse o subcapítulo anterior suficiente, tem-se, ainda, circunstância reportada pela parte recorrida que, realmente, se observa no caso em espécie, qual seja, os acórdãos paradigmas ns.º 2802-003.065 e 2802-002.996, apresentados pela recorrente, são os mesmos que foram indicados no recurso especial da Fazenda Nacional contra o Acórdão n.º 1401-002.823, que julgou o IRPJ e o IRRF da mesma fiscalização, que vai dar ensejo ao Acórdão CARF n.º 9101-005.806, da 1.ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), sendo o caso lá não conhecido por ausência de similitude fático-jurídico e, igualmente, novamente pelo não ataque de todos os fundamentos (*apesar de que no particular não será sobre a coisa julgada administrativa, mas da temática principal mesma*), pontos que efetivamente visualizo nas razões de decidir da Egrégia 1.ª Turma da CSRF a justificar o não conhecimento, motivo pelo qual, com a devida vênia, passo a adotar a respeitada decisão:

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN com base no art. 67 (Anexo II), do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF) aprovado pela Portaria MF

nº 343, de 9 de junho de 2015, em face do Acórdão nº 1401-002.823, proferido pela Primeira Turma Ordinária da 4ª Câmara na sessão de julgamento de 14 de agosto de 2018. O acórdão recorrido traz a seguinte ementa:

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 desnatura 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.

Encaminhados os autos à PGFN para ciência do acórdão em 17/09/2018 (fl. 1365), foi apresentado o recurso especial (fls. 1366/1381), em 31/10/2018 (fl. 1382), alegando divergência de interpretação da legislação tributária, mais especificamente quanto ao art. 993, parágrafo único, do Código Civil, e artigos 118 e 123 do Código Tributário Nacional, no tocante à possibilidade de atuação dos sócios (ocultos) participantes de Sociedade em Conta de Participação – SCP diretamente na execução das atividades da sociedade, sob a forma de prestação de serviços pessoal e direta a terceiros.

O acórdão recorrido traz uma síntese da discussão com a transcrição, em seu relatório, dos termos da decisão da DRJ, do qual destaco, *verbis*:

[...]

#### **Do procedimento fiscal**

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal de fls.60 a 100, 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.

Além dos lançamentos que compõem o presente processo, foram formalizados créditos tributários referentes às contribuições previdenciárias através do processo administrativo de nº 10166.728636/2016-56. [ESTE CADERNO PROCESSUAL ORA EM ANÁLISE PELA 2ª TURMA DA CSRF]

A fiscalização informa que a autuada tem como objeto social a promoção de cursos preparatórios para concursos via internet e a administração, intermediação e cessão de projetos de produções editoriais e que, durante o período fiscalizado, a sociedade era constituída pelos sócios Vicente Paulo das Graças Pereira (99,5% do capital social) e José Jayme Moraes Júnior (0,5% do capital social), tendo optado pela tributação na forma de lucro presumido.

Para implementar os cursos preparatórios oferecidos, “a Ponto OnLine celebra com os professores especialistas CONTRATO DE SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO (SCP), no qual a Fiscalizada atua como ‘sócio ostensivo’ e os professores especialistas como ‘sócios participante’. (...) Assim, no período auditado, (...) apurou-se a constituição de 3.632 Sociedades em Conta de Participação (SCP) (...)”

A autoridade lançadora constatou que “o modus operandi do sujeito passivo traduz uma realidade operacional bem adversa daquela preconizada pela legislação (...)” relativa às sociedades em conta de participação e que “os professores especialistas (sócios participantes) nada mais são do que prestadores de serviços de ensino, auferindo sua remuneração não pelos frutos do capital investido nas respectivas SCP, mas sim em razão e na proporção direta dos serviços prestados ao sócio ostensivo (...)”.

Diante desse cenário, tendo em vista que os rendimentos pagos aos sócios participantes não possuíam natureza jurídica de lucros distribuídos e sim de remuneração por serviços prestados, a auditoria efetuou os lançamentos supra citados, qualificando as multas aplicadas com base no §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (sonegação, fraude e conluio) e incluindo ambos os sócios como responsáveis solidários nos termos dos arts. 124, inc. I (interesse comum) e 135, inc. III (prática de atos com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto) do Código Tributário Nacional (CTN).

Além disso, constatadas condutas que constituem, em tese, crime contra a ordem tributária, a auditoria ensejou a formalização de representação fiscal para fins penais através do processo administrativo de nº 10166.720080/2017-31.

Cientificados do lançamento em 10/01/2017 (Ponto OnLine, fl. 774, Vicente Paulo das Graças Pereira, fl. 779 e José Jayme Moraes Júnior, fl. 784), os interessados protocolaram, em 03/02/2017, as impugnações de folhas 863 a 899, 824 a 845 e 790 a 809, respectivamente.

#### Das impugnações

(...)

O recurso especial foi admitido por meio do despacho de admissibilidade do presidente da 4ª Câmara (fls. 1384/1387), *verbis*:

(...)

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que o fato de o sócio investidor ter contato com o cliente não desnatura a sociedade por conta de participação, ou seja, não existe vedação à participação do sócio participante nas atividades empresariais, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 2802-003.065, de 2014, e 2802-002.996, de 2014) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que não é compatível com a sistemática regente das Sociedade em Conta de Participação, estabelecida nos arts. 991 e seguintes do Código Civil, que a contribuição dos sócios participantes seja realizada na forma de serviços prestados diretamente e de forma pessoal a terceiros (**primeiro acórdão paradigma**) [2802-003.065] e que o Código Civil, nos artigos 991 a 996, dispõe que a atividade que constitui o objeto social da SCP somente pode ser exercida pelo sócio ostensivo, em seu nome e sob sua própria

e exclusiva responsabilidade e que os demais sócios apenas participam dos resultados gerados (**segundo acórdão paradigma**) [2802-002.996].

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização da divergência de interpretação suscitada**.

Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROponho seja **ADMITIDO** o Recurso Especial interposto.

(...)

(...)

### Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

#### Do Conhecimento

O recurso especial é tempestivo e foi regularmente admitido [admissão prévia da Presidência da Câmara].

A contribuinte, ora recorrida, defende o não conhecimento do recurso, alegando inicialmente que diante do questionamento de apenas um dos fundamentos do acórdão recorrido pela Procuradoria em seu recurso, haveria insuficiência recursal em face da existência de fundamento autônomo no recorrido não combatido no recurso. Nesse sentido, aponta, *verbis*:

[...]

11. Para que não restem dúvidas quanto à existência de dois fundamentos autônomos, a **PONTO** transcreve abaixo os trechos do v. Acórdão recorrido em que os fundamentos foram expostos:

**PRIMEIRO FUNDAMENTO:** Validade Formal da SCP.

“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.” (fl. 1.360, pg. 32 do acórdão, sem grifos no original)

**SEGUNDO FUNDAMENTO:** De qualquer forma, subsiste uma sociedade de fato, pois havia *affectio societatis* e divisão de riscos empresariais (positivos e negativos).

“**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 de centenas de milhares. 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.” (fl. 1.362, pg. 34 do acórdão, grifamos)

12. Contudo, o Recurso Especial se limitou a impugnar o primeiro fundamento, qual seja, a validade formal das SCP ante a participação dos Sócios Participantes na consecução do objeto social. Todavia, ainda que esse fundamento seja superado, **remanesce a conclusão do v. Acórdão recorrido de que não houve prestação de serviço**, o que é suficiente para afastar a autuação fiscal.

[...]

Entendo que assiste razão à recorrida.

De fato, os argumentos complementares contidos no voto vencedor, após a análise da legislação que rege aquele tipo de sociedade no Código Civil, admitindo como válida a estrutura adotada pela recorrente, reconhecem a existência material das SCP, ao contrário do quanto afirmado pela fiscalização em seu Termo de Verificação Fiscal.

Não resta dúvida de que a acusação fiscal de que a participação direta do sócio oculto na realização do objeto social da SCP a desnatura, impondo a desconsideração dos seus efeitos para fins tributários, é complementada pela análise concreta do papel desempenhado pelos sócios ocultos na execução dos contratos que, segundo a autoridade fiscal, revelam outra realidade, diferente da formal, consistente na prestação de serviços por parte daqueles ao sócio ostensivo, que deveriam ser remunerados de acordo com esta natureza e não por meio de lucros isentos de tributação.

Com efeito, a autoridade fiscal, para além da irregularidade jurídica na constituição das SCP, aponta a existência de um planejamento tributário abusivo, por meio do qual o pagamento de serviços prestados foram dissimulados sob a forma de distribuição de lucros.

A decisão recorrida, além de considerar válida a constituição das SCPs, afastou a premissa de dissimulação na forma de remuneração dos professores-especialistas (sócios ocultos).

Desta feita, entendo que, embora o recurso especial em frente a divergência de entendimento quanto à correta interpretação dos dispositivos legais que tratam das SCPs, não infirmariam a outra fundamentação do recorrido de existência não apenas jurídica, mas principalmente material das SCPs e da necessidade do reconhecimento dos seus efeitos pelo Fisco.

Para melhor clareza transcrevo excertos do Termo de Verificação Fiscal – TVF (fls. 60/100) sobre a imputação feita, *verbis*:

## **6 Constatações**

### **6.1 Das razões para constituição dos créditos tributários**

56. Após essa contextualização do sujeito passivo e da forma de atuação para implementação do seu negócio empresarial, passa-se a analisar as razões que levaram a Auditoria Fiscal a constituir os créditos tributários decorrentes do presente procedimento fiscal, consubstanciada nos itens seguintes:

### **6.2 Sociedade em conta de participação – principais características**

57. A Sociedade em Conta de Participação (SCP) está disciplinada nos artigos 991 a 996 da Lei nº 10.406, de 10/01/2002 (Código Civil), *in verbis*:

*Art. 991. Na sociedade em conta de participação, a atividade constitutiva do objeto social é exercida unicamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade, participando os demais dos resultados correspondentes.*

*Parágrafo único. Obriga-se perante terceiro tão-somente o sócio ostensivo; e, exclusivamente perante este, o sócio participante, nos termos do contrato social.*

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

*Art. 993. O contrato social produz efeito somente entre os sócios, e a eventual inscrição de seu instrumento em qualquer registro não confere personalidade jurídica à sociedade.*

*Parágrafo único. Sem prejuízo do direito de fiscalizar a gestão dos negócios sociais, o sócio participante não pode tomar parte nas relações do sócio ostensivo com terceiros, sob pena de responder solidariamente com este pelas obrigações em que intervier.*

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

*§ 1º A especialização patrimonial somente produz efeitos em relação aos sócios.*

*§ 2º A falência do sócio ostensivo acarreta a dissolução da sociedade e a liquidação da respectiva conta, cujo saldo constituirá crédito quirografário.*

*§ 3º Falindo o sócio participante, o contrato social fica sujeito às normas que regulam os efeitos da falência nos contratos bilaterais do falido.*

*Art. 995. Salvo estipulação em contrário, o sócio ostensivo não pode admitir novo sócio sem o consentimento expresso dos demais.*

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

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

58. Conforme se observa, em regra, a SCP é constituída por meio de Contrato Social, o qual não é levado a registro perante a Junta Comercial, tampouco junto ao Cartório de Registro de Títulos e Documentos, cuja atividade constitutiva do objeto social é exercida unicamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade.

59. Além do sócio ostensivo, a outra figura existente na SCP é a dos sócios participantes, os quais não participam da execução e da gestão do objeto da sociedade, mas, única e exclusivamente dos seus resultados.

60. Portanto, na SCP os negócios são realizados apenas em nome do sócio ostensivo, que atua como empresário individual ou sociedade empresária, e sobre o qual recai a responsabilidade ilimitada pelas obrigações assumidas. O sócio participante não aparece perante terceiros, respondendo, apenas, perante o sócio ostensivo, conforme previsto no contrato de constituição.

61. Observe-se que no âmbito desse tipo de sociedade, o sócio ostensivo, também chamado de sócio empreendedor, é quem realiza todos os negócios ligados à atividade, em seu próprio nome, respondendo por tais obrigações de forma pessoal e ilimitadamente, devendo prestar contas perante os demais sócios participantes da aplicação e gestão desse patrimônio.

62. Por sua vez, o sócio participante, também chamado de sócio investidor, não pode tomar parte nas relações do sócio ostensivo com terceiros, não aparece perante terceiros, assim como não participa da administração da SCP, motivos pelos quais é também denominado de “sócio oculto”.

63. Sua participação na sociedade se limita a disponibilizar recursos materiais ao sócio ostensivo, que os aplicará em favor do objeto social da SCP. É, em regra, um investidor que acredita no projeto do sócio ostensivo e vislumbra obter resultados satisfatórios com sua implementação, podendo, no caso, apenas fiscalizar os atos da administração desse patrimônio.

64. Os resultados da SCP são apurados pelo sócio ostensivo, que também é responsável pela declaração de rendimentos e pelo recolhimento dos tributos e contribuições devidos pela SCP.

6.3 Natureza jurídica dos rendimentos pagos aos sócios participantes das SCP – verdade material apurada

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

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

67. Complementarmente, o contrato estabelece também que o conteúdo do material técnico entregue pelo especialista para a consecução do projeto, é de única responsabilidade do especialista (sócio participante), que deverá garantir a sua autoria, com eventuais referências a outras obras devidamente ressaltadas, e que seja passível de uso no projeto, não estando contratualmente impedida sua exploração por terceiros. Tal condição, preconiza o contrato, é necessária à viabilidade do projeto, responsabilizando-se pessoalmente pelos danos causados pelo descumprimento desse requisito,

68. 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. Observe 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).

69. 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”.

70. 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.

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

[...]

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

78. Ademais, vale ressaltar que **essa inversão de papéis foi implementada de forma planejada pelos representantes da PONTO ON-LINE e incorporada ao cotidiano da empresa desde o início das atividades**, segundo relatam os depoentes (Anexo 12), com o objetivo de obter vantagens tributárias que a forma jurídica das SCP proporciona às partes envolvidas, não obstante o impedimento previsto na legislação.

79. Por fim, cumpre ressaltar também que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) considerou **“simulação”** a formação de Sociedade em Conta de Participação para pagamento de remuneração de serviços prestados por meio da distribuição de lucros em caso semelhante ao objeto do presente lançamento. E ainda, em outro julgado, o Conselho declarou que a contribuição dos sócios participantes realizada em forma de serviços prestados diretamente a terceiros é **“incompatível com a forma jurídica das SCP”**, conforme se extrai dos julgados abaixo:

[...]

#### **6.4.1 Pagamentos de serviços prestados dissimulados de distribuição de lucros**

80. Com base nos relatos anteriores, verifica-se que, de um lado, a PONTO ON-LINE, na condição de sócio ostensivo das SCP sob análise, é o responsável pela formatação, divulgação e comercialização dos projetos de ensino ao seu público-alvo, como também pelas atividades pós-venda relativas a cobrança, controle de custos/despesas, apuração, contabilização e distribuição dos resultados. E, de outro, as atividades de preparação, atualização e disponibilização do material técnico,

assim como o esclarecimento de dúvidas dos alunos são atividades realizadas diretamente pelos SÓCIOS PARTICIPANTES das SCP em foco, **o que é vedado expressamente pelos artigos 991 a 996 da Lei nº 10.406, de 10/01/2002.**

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

82. Os pagamentos efetuados aos professores/especialistas que prestaram serviços no período fiscalizado foram realizados mensalmente de acordo com a sistemática definida pela PONTO ON-LINE, que, resumidamente, consistia em: a) Apuração mensal dos valores devidos aos profissionais de ensino na proporção estabelecida nos contratos; b) Remessa aos interessados, via e-mail, de planilha demonstrativa dos valores apurados; e

c) Transferência bancária aos destinatários dos valores devidos.

83. Deste modo, não restam dúvidas que os pagamentos efetuados ao longo do período fiscalizado aos professores especialistas integrantes das SCP na condição de sócios participantes tratam-se de **remuneração por serviços prestados, cujos pagamentos foram dissimulados de “distribuição de lucros”.**

84. Ressalte-se que o pagamento de serviços prestados dissimulados de distribuição de lucros desonerou as duas partes envolvidas: o **sujeito passivo** (sócio ostensivo), pois houve a pulverização das receitas em milhares de SCPs, o que ocasionou um percentual de presunção de lucro mais baixo (16% de IRPJ), além da não-incidência do adicional de IRPJ; e o **professor especialista** (sócio participante da SCP), tendo em vista que os valores recebidos nessa modalidade foram considerados isentos e não tributáveis para fins de imposto de renda da pessoa física.

85. Nessa vertente, observe-se que o pagamento de prestação de serviço na modalidade contratada, segundo o professor especialista senhor MARCOS HENRIQUE GIRÃO DA SILVA, devidamente diligenciado no âmbito deste procedimento fiscal, revelou tratar-se de modalidade interessante, conforme argumentos apresentados a seguir: (Anexo 12, fls. 47)

- que a contratação era feita na modalidade de Sociedade por Conta de Participação – SCP, **com a garantia, segundo o PONTO, de esta modalidade estar livre de tributos ao depoente;** e também não foram apresentadas outras formas jurídicas de contratação distintas da modalidade de SCP;
- que desconhecia a forma jurídica de SCP, **condição imposta pelo PONTO** para a parceria e que achou a modalidade interessante, tendo em vista que, de acordo com a informação inicialmente prestada pelo PONTO, poderia **conciliar a atividade pública e a atividade privada e que estava compatível com a legislação, além de não ser tributável;** (grifo nosso)

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

[...]

### 7.1 Infrações à legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ

92. Conforme extensamente analisado nos tópicos anteriores, o contribuinte constituiu milhares de SCPs com o objetivo de pulverizar a receita e assim pagar menos imposto de renda. Devido à sistemática adotada, o percentual de Lucro Presumido aplicado foi de 16%, além de não ter sido aplicado o adicional do IRPJ.

93. Ressalte-se que a **verdade material deve prevalecer sobre o aspecto formal** e o Estado tem o poder dever de buscar o ato efetivamente praticado pelas partes, ao verificar a ocorrência de simulação, pode-se e deve-se superar o negócio jurídico simulado para aplicar a lei tributária. De acordo com o **art. 118 do CTN, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados**, da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos, ou dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

94. Em relação à CSLL, PIS e COFINS não houve diferenças entre os valores apurados pelo contribuinte, de forma pulverizada, e o cálculo consolidado feito pela Receita Federal.

[...]

7.2 Infrações à legislação do Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF 100. Conforme extensamente analisado nos tópicos anteriores, o contribuinte constituiu milhares de SCPs e com isso pagou menos imposto de renda pessoa jurídica e também evitou a incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte-IRRF, ao considerar isentos, rendimentos provenientes da prestação de serviços de centenas de professores.

101. Ressalte-se que a **verdade material deve prevalecer sobre o aspecto formal** e o Estado tem o poder dever de buscar o ato efetivamente praticado pelas partes, ao verificar a ocorrência de simulação, pode-se e deve-se superar o negócio jurídico simulado para aplicar a lei tributária. De acordo com o **art. 118 do CTN, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados**, da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos, ou dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

(todos os grifos e destaques constam do original)

Na mesma medida, impõe-se transcrever os fundamentos do voto vencedor, sendo de se destacar que, não apenas afirma a viabilidade jurídica das SCP, como também aduz razões de ordem material mediante as quais o d. conselheiro redator conclui pela necessidade de reconhecimento dos efeitos tributários das SCP pelo Fisco, *verbis*:

Com a devida vênia ao excelente voto proferido pelo Nobre Colega Relator, dele divirjo integralmente.

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 descon siderar 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.

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:

[...]

**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 porquê.

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 conseqüente 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.**

(...)

Pelas transcrições resta claro, no meu entender, que tanto o lançamento quanto a decisão recorrida possuem 2 fundamentos que se complementam, de sorte que, atacado apenas um deles, é de se reconhecer a procedência do pleito da recorrida de não conhecimento em face do fundamento inatacado.

Os Enunciados da Súmula do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal confirmam a impossibilidade de conhecimento de recurso quando há fundamento inatacado:

Súmula 283, do STF:

É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos êles.

Súmula 126, do STJ

É inadmissível recurso especial, quando o acórdão recorrido assenta em fundamentos constitucional e infraconstitucional, qualquer deles suficiente, por si só, para mantê-lo, e a parte vencida não manifesta recurso extraordinário.

Além disso, a recorrida apresenta outro óbice para o conhecimento, concernente à ausência de similitude fática entre os acórdãos cotejados, *verbis*:

24. Da mesma forma, o recurso não merece ser conhecido por ausência de similitude fática das hipóteses comparadas. Ainda que ambos acórdãos (recorrido e paradigma) tenham tratado da constituição de SCP, há nítida distinção entre os modelos adotados, a impossibilitar a comparação entre as respectivas conclusões;

25. De fato, as SCP entre os médicos e a AMEND Saúde, que são objeto dos dois acórdãos paradigmas apresentados (Acórdãos 2802-003.065 e 2802- 002.996), possuem características absolutamente distintas das SCP entre a PONTO e os professores. O quadro abaixo bem resume essas diferenças:

 Medicina Tradicional	 Professores de Curso On-line
Remuneração por procedimento	Lucro ou Prejuízo a depender do resultado do projeto
Uma SCP para remunerar cada médico pelos serviços prestados	Uma SCP para cada projeto, envolvendo a PONTO e todos os professores de determinado curso
Deve atender os pacientes caso a caso, prestando serviços médicos	Desenvolve o curso on-line, que pode ser reproduzido para quaisquer alunos.
Modelo tradicional de prestação de serviço, <i>in loco</i>	Modelo inovador de ensino à distância

26. Assim, é certo que enquanto os médicos devem prestar o serviço diretamente ao paciente enfermo, o professor do curso online desenvolve o material didático uma única vez, integraliza capital na SCP e frui dos resultados das vendas do seu curso ou, caso não haja vendas, arca com os prejuízos. O médico, ao contrário, deve necessariamente prestar o serviço específico para cada paciente e o recebimento se dá por procedimento realizado.

27. Foram justamente as características fáticas das SCP da PONTO (que diferem significativamente das SCP dos médicos) que levaram o colegiado a quo a dar provimento ao Recurso Voluntário no presente caso. As características das SCP da PONTO foram determinantes para o convencimento do colegiado, o que impede a caracterização da divergência jurisprudencial entre o v. Acórdão recorrido e os paradigmas invocados, por ausência de similitude fática.

28. A questão jurídica atinente à atuação do Sócio Participante também é diversa nas hipóteses comparadas, pois na SCP paradigma há um direto e contínuo envolvimento dos médicos, o que não ocorre na SCP do caso concreto, onde não há envolvimento direto nem contínuo dos professores.

(...)

Também sob este aspecto entendo que assiste razão à recorrida, pois, embora reste bem configurada a divergência questão de direito, objeto da controvérsia, tratada tanto no recorrido quanto nos paradigmas, concernente à possibilidade (ou não) de atuação dos sócios (ocultos) participantes de Sociedade em Conta de Participação – SCP diretamente na execução das atividades da sociedade, sob a forma de prestação de serviços pessoal e direta a terceiros e seus efeitos tributários perante o Fisco, de fato, existem circunstâncias e aspectos materiais distintos nos casos examinados no recorrido e nos paradigmas.

Assim dispõem as ementas dos paradigmas:

**Acórdão paradigma nº 2802-003.065, de 2014:**

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO VERTIDA PELO SÓCIO PARTICIPANTE NA FORMA DE SERVIÇOS DIRETOS E PESSOAIS A TERCEIROS. INCOMPATIBILIDADE COM O INSTITUTO.

Não é compatível com a sistemática regente das Sociedade em Conta de Participação, estabelecida nos arts. 991 e seguintes do Código Civil, que a contribuição dos sócios participantes seja realizada na forma de serviços prestados diretamente e de forma pessoal a terceiros.

**Acórdão paradigma nº 2802-002.996, de 2014:**

IRPF. MÉDICOS. REUNIÃO DE MÉDICOS. SOCIEDADE COM ENTIDADE MÉDICA. REMUNERAÇÃO DO MÉDICO PROPORCIONAL AO SERVIÇO PRESTADO À SOCIEDADE.

O trabalho do sócio na sociedade é remunerado com rendimentos tributáveis. O médico, ainda que sócio, ao trabalhar na sociedade e ser remunerado proporcionalmente ao serviço prestado em nome desta auferia rendimentos tributáveis inconfundíveis com os lucros distribuídos pela sociedade aos respectivos sócios.

Observa-se que ambos os acórdãos paradigmas tratam de recursos interpostos pelas pessoas físicas que integravam a SCP como sócios participantes, em conjunto com a sócia ostensiva AMEMB SAÚDE SOCIEDADE SIMPLES LTDA, e que recebiam valores da sócia ostensiva a remuneração em proporção direta ao número de atendimentos médicos prestados por meio da SCP em cumprimento aos contratos firmados por esta, não havendo qualquer correlação com o resultado apurado pela SCP, inexistindo qualquer risco no negócio.

É o que se colhe do voto condutor do 1º acórdão paradigma (2802-003.065), *verbis*:

(...)

A autuação ora analisada é decorrente de fiscalização levada a efeito em desfavor da AMEMD Saúde Sociedade Simples Ltda., CNPJ nº 02.729.862/0001-85, no bojo da qual se constatou que aquela constituía Sociedade em Conta de Participação (doravante, SCP) na qual figurava como sócia ostensiva, e diversos profissionais médicos do Hospital Mãe de Deus, em Porto Alegre/RS, como sócios participantes, dentre os quais o ora atuado.

Entendo como **fartamente documentado nos autos que a AMEMD Saúde Sociedade Simples Ltda., na qualidade de sócia ostensiva, celebrava contratos para prestação de serviços médicos aos beneficiários de diversas instituições que administravam planos de saúde, contratos nos quais os autorizados à realização dos serviços eram sempre os médicos sócios participantes da SCP. Desse modo, após o recebimento pelo sócio ostensivo dos valores devidos pelos tomadores de serviços e retida a taxa de administração, pagava-se diretamente aos médicos em proporção ao volume e modalidade de serviços prestados, a título de distribuição de lucros decorrentes da conta de participação, ou seja, como rendimento isento do imposto de renda.**

Com efeito, tal proceder dissimulava a natureza de rendimentos da prestação de serviços médicos que os pagamentos, efetuados pela AMEMD Saúde Sociedade Simples Ltda. aos sócios participantes da SCP, efetivamente possuíam. Rendimentos esses, destaque-se, tributáveis, seja na fonte pela dita sociedade, seja na Declaração de Ajuste Anual (DAA) dos médicos.

[...]

Compulsando os autos, no entanto, verifica-se que **a principal atividade da SCP em referência a prestação de serviços médicos, que gerava a receita da sociedade era realizada pelos sócios participantes de maneira pessoal**, sendo que eles respondiam individualmente por erros médicos, responsabilidade civil, ética e criminal decorrentes desses atos, conforme se verifica da leitura dos termos do contrato de constituição da SCP (fls. 121/127). Tal situação é incompatível com esse tipo de sociedade, de acordo com o entendimento do Poder Judiciário:

[...]

Por conseguinte, o funcionamento da SCP estava em descompasso com a legislação de regência, consubstanciando-se em mera "roupagem" por intermédio da qual se

procurava revestir rendimentos tributáveis do caráter de isentos, como se fossem lucros distribuídos. Note-se que a existência de eventuais outras atividades levadas a efeito por aquela sociedade não interfere nessa conclusão, pois o que está sob exame é a natureza tributária dos rendimentos pagos pela SCP aos sócios participantes contratuais, em razão da atividade societária de prestação de serviços médicos.

[...] (destaquei)

A discussão no segundo acórdão paradigma (2802-02.996) é no mesmo sentido, *verbis*:

[...]

Com efeito, o recorrente reconhece o erro em considerar a associação entre os sócios e a AMEMD uma Sociedade em Conta de Participação.

**Por isso a autuação baseia-se na assertiva de que os valores pagos pela sociedade aos sócios tendo como parâmetro os atendimentos realizados, são rendimentos tributáveis dos sócio se, portanto, não se tratam de distribuição de lucros.**

O recorrente afirma que esses pagamentos eram lucros distribuídos, portanto isentos, ainda que a forma não seja a de uma Sociedade em Conta de Participação e sim, de uma Sociedade Ltda.

Não se discute a isenção de lucros distribuídos, e sim, a natureza dos rendimentos recebidos pelos sócios da sociedade.

O trabalho do sócio na sociedade é remunerado como pro labore (tributável), e não como distribuição de lucro.

**Não se distribui lucro pelo número de atendimentos médicos na sociedade, mas sim, em razão dos resultados da sociedade no período de apuração.**

Ainda que seja possível estabelecer regras pelos sócios para a distribuição de lucros, cujo resultado seja em alguns casos equivalente aos valores que seriam recebidos se remunerados pela prestação de serviços realizada, a estrutura montada revela a tentativa de conferir tratamento de rendimentos isentos a rendimentos tributáveis pelo IRPF.

Isso porque, **a remuneração proporcional ao número de atendimentos caracteriza a prestação de serviço pelo recorrente, não pela sociedade.** Os termos dos contratos firmados não podem ser opostos à Fazenda Pública para alterar a sujeição passiva tributária, nos termos do art. 123 do CTN.

[...] (destaquei)

Por outro lado, conforme já examinado, a situação tratada no acórdão recorrido revela-se substancialmente distinta na medida em que neste caso os sócios-participantes, conquanto agreguem serviços à SCP por meio dos materiais por eles produzidos e pelo apoio aos contratantes dos cursos, recebem apenas uma parcela do resultado efetivamente apurado pela SCP em cada projeto, inclusive com a possibilidade de ter que suportar parcelas de eventuais prejuízos.

Destarte, entendo que os paradigmas coligidos pela recorrente não apresentam a necessária similitude fática, com vistas à configurar a divergência jurisprudencial. Pelo exposto, voto no sentido de não conhecer do recurso especial da PFN.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado

De fato, o Colegiado da 1.ª Turma da CSRF (acórdão 9101-005.806) bem identificou que o acórdão n.º 1401-002.823 – que vai ser adotado pelo acórdão recorrido destes autos por força da coisa julgada administrativa no processo reflexo com conexão fática e probatória (2402-011.038) –, **afasta a tese da acusação fiscal de que haveria “simulação” na “forma de remuneração dos professores-especialistas (sócios ocultos)”**, inclusive pondera e fundamenta, por outras palavras, que, por *regras de experiência* (“as universidades mais conceituadas não chegam nem perto do pagamento de tais montantes”), não seria crível que uma “instituição de ensino” fosse remunerar um professor contratado em tais valores (“realizar pagamentos de tal monta”) ou até deixar de remunerar, quando o curso tivesse “prejuízo”.

De modo a concluir que os acórdãos paradigmas reconhecem um abuso de forma nas SCP, porém não adentram em fundamento específico acerca “de montantes pagos”, “de volume financeiro” e “de risco da atividade” (quando a conta é negativa, gerando prejuízos e valores a não serem pagos) para entender que a acusação fiscal não se sustenta. Os paradigmas não trazem tal abordagem e, assim, tem-se uma dissintonia.

Para a 1.ª Turma da CSRF resta claro que: *“A decisão recorrida, além de considerar válida a constituição das SCPs, afastou a premissa de dissimulação na forma de remuneração dos professores-especialistas (sócios ocultos).” grifei*

Desta feita, nos paradigmas não há abordagem para as especificidades do fundamento do modo como se dá os pagamentos das SCP da contribuinte destes autos, que acaba sendo bem peculiar e diferente das SCP dos paradigmas.

Daí na sequência tem-se uma abordagem sobre a ausência de similitude fática entre os acórdãos cotejados, eis que os modelos adotados impossibilitam a comparação entre as respectivas conclusões, haja vista os médicos dos paradigmas (em ambos são médicos) tem-se uma remuneração proporcional ao serviço prestado e sempre será positiva a medida do trabalho, enquanto no caso da contribuinte destes autos o professor do curso on-line desenvolve o material didático uma única vez, integraliza capital na SCP e frui dos resultados das vendas do seu curso ou, caso não haja vendas, arca com os prejuízos, podendo haver conta negativa e é afirmado ter sido verificado provas nos autos de contas negativos sem valor a pagar. Por isso, vai concluir que são justamente as características fáticas das SCP que ocasionam a ausência de similitude.

Por conseguinte, não reconheço o dissenso jurisprudencial e deixo de conhecer do recurso especial de divergência.

### **Conclusão quanto ao Recurso Especial**

Em apreciação racional da alegada divergência jurisprudencial, motivado pelas normas da legislação aplicáveis à espécie, conforme relatado, analisado e por mais o que dos

autos constam, em suma, não conheço do recurso especial de divergência. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

**Dispositivo**

Ante o exposto, NÃO CONHEÇO do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É como voto.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Leonam Rocha de Medeiros**