



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10166.730980/2017-96</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2001-008.253 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	17 de março de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	VICENTE PAULO DAS GRACAS PEREIRA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

Ano-calendário: 2013, 2014

LUCROS DISTRIBUÍDOS. DISTRIBUIÇÃO EXCEDENTE AO LUCRO PRESUMIDO. TRIBUTAÇÃO.

Incide o imposto de renda sobre a parcela dos lucros distribuídos que exceder o valor submetido à tributação pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido, deduzidas as contribuições devidas, salvo se evidenciado que os valores recebidos pelo sócio são suportados por lucros apurados na escrituração contábil, mantida com observância da legislação comercial e fiscal.

IRPF. SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. NATUREZA JURÍDICA. VALORES PAGOS AOS SÓCIOS. LUCROS DISTRIBUÍDOS EXCEDENTES AO LUCRO PRESUMIDO. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. IDENTIDADE DE PROVAS. PROCESSOS PRINCIPAIS JULGADOS. OBSERVÂNCIA E APLICAÇÃO.

Havendo relação direta de causa e efeito entre os processos principais e o presente feito, autuados em decorrência da mesma ação fiscal e dos mesmos elementos de prova, as decisões proferidas nos processos principais deverão ser aplicadas no processo reflexo.

Restando afastada as autuações principais, deve também ser afastado parcialmente o lançamento reflexo, nos limites em que deliberado, dada a íntima relação de causa e efeitos entre eles.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para somente manter a tributação sobre os rendimentos recebidos

a título de lucro distribuído excedente ao passível de distribuição em 2014, no valor de R\$ 487.678,55.

(documento assinado digitalmente)

Raimundo Cassio Goncalves Lima - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Raimundo Cassio Goncalves Lima (Presidente), Lilian Claudia de Souza, Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca, Maria Auxiliadora de Sousa Ramalho Fonseca, Flavia Lilian Selmer Dias (substituta integral) e Wilderson Botto. Ausente a conselheira Rosimery Brandao Barbosa, substituída pela conselheira Flavia Lilian Selmer Dias.

## RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida (fls. 1162/1180):

Trata-se de Auto de Infração, de fls. 1030/1041, de lançamento de crédito tributário de Imposto de Renda da Pessoa Física, relativo aos anos-calendário 2013 e 2014, exercícios 2014 e 2015, em face do contribuinte acima identificado, no qual foi apurado imposto suplementar de R\$ 481.517,41, acrescido dos juros de mora de R\$ 160.289,96 (calculados até 10/2017) e da multa qualificada de 150% no valor de R\$ 722.276,11, totalizando R\$ 1.363.983,48.

De acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls. 1031/1032, foram apuradas as infrações de:

- **omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica:**

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2014	18.247,50	150

- **omissão de rendimentos recebidos a título de lucro distribuído excedentes ao Lucro Presumido:** Rendimentos pagos a sócio ou acionistas de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no Lucro Presumido, **excedentes ao Lucro Presumido, diminuído de impostos e contribuições**, quando a pessoa jurídica não demonstre, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é superior ao Lucro Presumido, conforme relatório fiscal em anexo:

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2013	400.501,78	150
31/12/2014	1.332.223,14	150

No Termo de Verificação da Infração - TVF, de fls. 1042/1074, o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pelo lançamento prestou, em apertada síntese, as seguintes informações:

**Do Contexto** - O procedimento fiscal foi determinado em decorrência das ações fiscais TDPF 01.1.01.00-2016-00082 (Processo 10166-728.636/2016-56) e o TDPF 01.1.01.00-2016-02395-9 (Processo 14041.720037/2017-32), que apuraram infrações legais cometidas pela empresa Ponto On-line Cursos Ltda. (Ponto) (...), a qual tem como sócios Vicente Paulo das Graças Pereira (...) e José Jayme Moraes Júnior (...), detendo, respectivamente, 99,5% e 0,5% do capital social da empresa.

A empresa em questão tem como objeto social a promoção de cursos preparatórios para concursos via internet (cursos on-line) e a administração, intermediação e cessão de projetos de produções editoriais (sem aula ou produção de material físico no local, apenas escritório administrativo). Trata-se de empresa conceituada no ramo, que fornece material especializado, destinado à preparação de candidatos em matérias corriqueiramente exigidas em concursos públicos.

Nos procedimentos fiscais acima mencionados foram lavrados os Autos de Infração referentes a crédito de natureza previdenciária (Processo 10166-728.636/2016-56) e de imposto de renda (Processo 14041.720037/2017-32), pois foi constatado que a Ponto On-line Cursos Ltda. contratava seus professores/especialistas, por meio de Sociedades em Conta de Participação (SCPs), **mas não respeitava a legislação pertinente à formação de SCPs ao contratar os professores, constituindo planejamento tributário ilícito adotado pela empresa.** No período em análise (anos 2012 a 2014), a Ponto On-line Cursos Ltda. estabeleceu com seus professores **milhares de SCPs, pulverizando a receita e efetuando pagamentos a seus prestadores de serviços a título de "Lucros Distribuídos", indevidamente.** Com isto, a empresa **deixou de recolher contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração destes prestadores, nos termos da lei, bem como efetuou recolhimentos tributários a título de IRPJ aquém do devido e evitou a incidência do IRRF sobre os valores repassados aos professores (inclusive aos sócios, que também teriam ministrado aulas no período, segundo os documentos apresentados à Receita Federal).** Assim foram lavrados Autos de Infração apurando infrações tributárias relativas ao não recolhimento de Contribuição Previdênciária e de não recolhimento de Imposto de Renda, seja relativo à Pessoa Jurídica (IRPJ), **seja relativo às Pessoas Físicas beneficiárias de pagamentos, os quais foram efetuados sem a devida retenção em fonte (IRRF).**

O Auditor Fiscal reproduz as razões e os fatos que levaram a fiscalização tributária a concluir que as Sociedades em Conta de Participação, na forma utilizada pela Ponto On-line Cursos Ltda., não eram condizentes com as previsões legais acerca do tema, fls. 1044/1059.

Apresenta ainda tabela que mostra as divergências entre a legislação relativa a Sociedades em Conta de Participação e os contratos firmados entre a Ponto On-line Cursos Ltda. e seus professores, fl. 1060.

**Do Procedimento Fiscal** - procedeu-se à fiscalização do sujeito passivo com o objetivo de verificar o cumprimento das obrigações tributárias relativas ao Imposto de Renda da Pessoa Física, nos anos-calendário 2012, 2013 e 2014, sendo o sujeito passivo cientificado, por ocasião da emissão do Termo de Intimação Fiscal, de que o procedimento fiscal é decorrente dos dois procedimentos fiscais na Ponto On-line Cursos Ltda. e de que os documentos oriundos desses procedimentos seriam utilizados na presente ação, bem

como foi dispensada a apresentação de documentação contábil e societária da empresa Ponto On-line Cursos Ltda., tendo em vista que tais documentos, relativos ao período em análise, já se encontravam em poder da Receita Federal, em decorrência dos procedimentos fiscais anteriores.

Em resposta dada pelo contribuinte ao Termo de Intimação, este afirmou que os valores recebidos junto à Ponto On-line seriam referentes a lucros isentos de tributação, não estando sujeitos à incidência de Imposto de Renda, apresentou comprovantes bancários do recebimento destas importâncias, ressaltando que em relação a pequenas divergências verificadas em 2013 (R\$ 6.000,00) e 2014 (R\$ 14.358,00), estas se referiam a importância sacada em espécie, que não geraram créditos bancários. Apresentou, ainda, documentação relativa à sociedade MA & VP Assessoria e Consultoria Ltda., da qual o contribuinte é sócio, detentor de 50% do capital social.

O contribuinte foi questionado através do Termo de Intimação 01 sobre a previsão contida no contrato social da Ponto On-line Ltda., de possibilidade de distribuição de lucros aos sócios em percentual diferente da participação societária no capital, de acordo com a decisão dos sócios, bem como foram solicitados livros e documentos contábeis em relação à MA & VP Assessoria e Consultoria Ltda.

Em resposta, o contribuinte declarou não existir ata de reunião de sócios deliberando acerca de distribuição de lucros em percentual diverso da participação no capital social, afirmando que teria havido apenas um acordo verbal entre os sócios para definição dos percentuais de distribuição de lucros no período, mas não apresentou nenhuma outra informação acerca de quais seriam estes percentuais, qual o período de vigência deste acordo verbal, etc. Apresentou também os livros e documentos contábeis solicitados.

A fim de obter esclarecimentos complementares, foi emitido o Termo de Intimação 02, sendo solicitadas cópias em papel das Demonstrações Contábeis da empresa, informações acerca dos Lucros Acumulados em períodos anteriores, bem como sobre o acordo entre os sócios para distribuição de lucros em percentual diverso da participação de cada sócio no Capital Social da empresa. Em resposta, o contribuinte informou não possuir “conhecimento e/ou ingerência sobre tais registros”, que teriam sido requisitados à Gerência/Administração da PONTO. Em relação aos percentuais de lucros (acordados apenas verbalmente), o contribuinte informou que os percentuais seriam os seguintes: **Vicente Paulo das Graças Pereira teria direito a 45,7%, 66,8% e 80,5% do lucro apurado nos anos de 2012, 2013 e 2014, respectivamente**, e José Jayme Moraes Junior teria direito a 7,3%, 6,3% e 8,4%, respectivamente. Quanto ao montante dos lucros acumulados de exercício anterior, os documentos apresentados, devidamente assinados pela Administradora da Ponto On-line (Anabelle Vieira Denega), são no sentido de que o valor correto é aquele constante da DIPJ (R\$ 1.229.903,11).

**Das infrações apuradas** - A fiscalização informou que devido à **ausência de qualquer documento que formalizasse, nos termos legais, a opção pela distribuição de lucros em proporção diversa da participação no Capital Social da empresa**, adotou, para fins desta apuração, a proporção correspondente à participação de cada sócio na empresa, qual seja, 99,5% (Vicente Paulo das Graças Pereira) e 0,5% (José Jayme Moraes), e que foram considerados efetivamente como creditados para os sócios os valores constantes dos extratos bancários, sendo os valores recebidos por aulas ministradas (rendimentos sujeitos ao ajuste anual, tabela 05, fl. 1065) segregadas dos valores relativos aos lucros distribuídos (tabela 06, fl. 1065).

Posteriormente, foi apurado se o valor de lucro distribuído, constante da tabela 06, fl. 1065, estava de acordo com os limites legais relativos aos dividendos passíveis de distribuição, e se podiam ser considerados integralmente isentos, **ou extrapolaram tais limites, devendo ser considerados tributáveis.**

A fiscalização demonstra as **duas** hipóteses para distribuição de lucros aos sócios, aplicadas às empresas optantes pela apuração na forma do Lucro Presumido, quais sejam, **com base no lucro presumido (art. 10 da Lei 9.249/95) e com base no lucro efetivamente percebido (Instrução Normativa art. 48 do SRF 93/1997, válida até 2014).**

O Auditor Fiscal apresenta os cálculos utilizados para se verificar o lucro passível de distribuição, fls. 1067/1070, **concluindo pela sistemática de apuração de lucro a distribuir com base no lucro presumido (base de cálculo para fins legais), tendo em vista ser a opção mais favorável para os sócios.**

**Do lançamento** - foi lançado a título de rendimentos decorrentes de prestação de serviços, sujeitos a ajuste anual, o valor de R\$ 18.247,50, recebido em 2014, e a título de rendimentos recebidos a título de lucro distribuído excedente ao valor passível de distribuição, os valores de R\$ 400.501,78 em 2013, e R\$ 1.332.223,14 em 2014.

**Da multa aplicada** - apresenta os motivos para a qualificação da multa e constatados os fatos que constituem, em tese, crime contra a ordem tributária, a auditoria ensejou a formalização de representação fiscal para fins penais.

#### **Da Impugnação**

Cientificado do lançamento via postal em 06/11/2016, conforme AR de fl. 1094, o contribuinte apresentou a impugnação, através de seu procurador, fls. 1101/1130, em 05/12/2016, alegando a tempestividade da defesa e trazendo os seguintes argumentos, em síntese:

**Da Autuação Fiscal** - relata que Auto de Infração é decorrente das ações fiscais a que se referem os Processos Administrativos nº 10166.728636/2016-56 (contribuição previdenciária) e nº 14041.720037/2017-32 (IRPJ), os quais se encontram com recurso voluntários no CARF, pendentes de apreciação, e que basicamente, em tais processos discute se a validade jurídica do desenvolvimento de cursos preparatórios de concursos através de Sociedade em Conta de Participação (SCP), tal qual prevista no parágrafo único do artigo 981 do Código Civil. Arrazoa como funciona a SPC na Ponto On-line (Ponto), sendo que esta figurava com a sócia ostensiva, da qual o requerente é o sócio, e os professores especialistas figuravam como sócios participantes.

Expõe que não obstante a validade formal, jurídica e econômica da SPC, a fiscalização entendeu **que se trata de um planejamento tributário abusivo, razão pela qual promoveu os lançamentos tributários para a exigência de contribuição previdência e IRPJ, bem como diversos autos de infração visando exigir IRPF dos professores que figuraram como sócios participantes nas SPCs.** Em razão dos fatos apurados e dos tributos lançados nos processos mencionados, a fiscalização visou a cobrança de IRPF do requerente em razão das alegações abaixo:

**(i)** os dividendos recebidos de SCP no valor de R\$ 18.247,50, caracterizariam, supostamente, remuneração pela prestação de serviços, devendo incidir IRPF com base na tabela progressiva.

(ii) a parcela de dividendos distribuída em excesso ao Lucro Presumido, ou seja, acima dos limites estabelecidos pelo art. 48 da Instrução Normativa nº 93/1997, no valor de R\$ 1.732.724,92, não goza da isenção conferida aos dividendos, ficando sujeita à incidência de IRPF.

Argumenta que no bojo das defesas apresentadas nos Processos correlatos, as SCPs (Sociedades por Conta de Participação) foram constituídas em plena observância à legislação regente, não havendo motivos para sua desconsideração e a conseqüente reclassificação dos dividendos pagos, nem mesmo para reduzir lucros passíveis de distribuição. Informa que todos os argumentos serão detalhados em tópico específico na impugnação.

Defende ainda que, o presente Auto de Infração **depende do deslinde final dos Processos 10166.728636/2016-56 (Contribuição Previdenciária) e 14041.720037/2017-32 (IRPJ), razão pela qual seu julgamento deveria aguardar decisão definitiva dos processos principais.**

#### **Do Mérito**

##### **Da Primeira Infração: Omissão de rendimentos recebidos por prestação de serviço**

Apresenta as razões jurídicas que entende justificar a necessidade do integral cancelamento da infração:

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

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

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

##### **(a) As SCPs constituídas pela Ponto apresentam todos os elementos empresariais do artigo 981 do Código Civil**

Transcreve o art. 981 do Código Civil sobre os elementos que caracterizam uma sociedade e argumenta que a opção pelas SCPs decorre da particularidade do segmento econômico, por serem projetos de curta duração e por se tratar de uma forma dinâmica de atuação, que envolve interesses recíprocos entre a sócia ostensiva e o sócio participante. Dessa forma, a sócia ostensiva comercializa os cursos no portal eletrônico para o adquirente, facilita o registro de alunos por projetos, bem como os controles exatos dos recursos obtidos em cada empreendimento, com a definição clara dos cursos que mostram lucrativos e deficitários, e o professor especializado (sócio participante) oferece material preparatório para determinado concurso para candidatos residentes nas mais diferentes cidades, sem precisar custear todos os recursos com estrutura tecnológica e logística.

Havendo interesses recíprocos (*affectio societatis*) para a realização de um objeto único e determinado (curso preparatório para concurso), decidem, o Professor Especialista e a PONTO, celebrar uma SCP, atuando aquele como Sócio Participante e esta como Sócia Ostensiva. Para isso, celebram um contrato de SCP no qual estabelecem: (a) a subscrição e a forma de realização do capital social da sociedade; (b) as obrigações das partes quanto à realização do objeto; (c) o objeto determinado e temporário, com a estipulação do prazo de sua conclusão; (d) a assunção dos riscos do empreendimento por ambas as partes; e (e) modo em que, em havendo resultado positivo, os lucros da sociedade serão repartidos, ou os prejuízos suportados pelas partes.

Apresenta doutrina sobre a simplicidade, dinamicidade e conveniência das SCPs, e entende que não há qualquer desvirtuamento ao instituto da SCP ou mesmo qualquer planejamento tributário. Afirma ainda que em razão da equiparação destas às pessoas jurídicas nos termos do art. 148 do RIR/99, a SPC constituída pela sócia ostensiva e sócios participantes estavam sujeitos a um número maior de tributos, do que se os sócios participantes desenvolvessem suas atividades na condição de pessoas físicas.

Apresenta tabela com o faturamento e os valores de tributos efetivamente pagos pela impugnante, e diz que sendo as SCPs regularmente constituídas, com a devida conjunção de esforços econômicos pela sócia ostensiva e os sócios participantes, inclusive nos casos em que resultem prejuízos, os resultados ao final do empreendimento eram passíveis de distribuição como lucros.

Conclui que a conjunção de fatores formais e materiais comprova da validade da estrutura montada, plenamente justificada dentro do contexto da Ponto.

**(b) A correta interpretação do artigo 993 do Código Civil e a inexistência de “inversão de papéis”**

Transcreve o parágrafo único do art. 993 do Código Civil e argumenta que os dispositivos do Código Civil não impedem que os sócios participantes desenvolvam atividades na SPC, apenas atribui responsabilidade solidária, caso eles atuem de forma análoga ao sócio ostensivo.

Defende que a parte final do dispositivo em questão não estabelece uma vedação absoluta à participação do sócio participante nas relações do sócio ostensivo como terceiros durante a execução do objeto da SPC, ela apenas estabelece a regra geral de Documento de funcionamento da SPC, qual seja: o sócio participante ingressa com investimentos (em regra, de ordem financeira) e o sócio ostensivo exerce, em seu exclusivo nome, a atividade constitutiva do objeto social da SCP perante terceiros; ao final do empreendimento, exaurido o objeto social, os resultados são partilhados entre ambos, na forma e percentuais convencionados contratualmente.

Alega que o que é vedado é o sócio participante contratar em seu próprio nome negócios jurídicos com terceiros, e mesmo essa vedação não é absoluta, desde que responda solidariamente, conforme o parágrafo único do art. 993 do Código Civil. Apresenta ainda doutrina para defender essa tese.

Ressalta que em nenhum momento o Código Civil estabelece que o fato sócio participante tomar parte nas relações do sócio ostensivo com terceiros torna nula ou inválida a SPC, tão somente o torna responsável solidário pelas obrigações em que intervier. Apresenta ainda doutrina nesse sentido.

Argumenta que nas SCPs em apreço, embora o Sócio Participante não tome parte nas relações negociais do Sócio Ostensivo com terceiros (no tocante à celebração dos contratos com os alunos, na administração desses contratos, na disponibilização das aulas, no fornecimento de interface para os estudos etc.), é certo que ele tem relação com esses terceiros (alunos matriculados) num determinado momento: nas respostas às dúvidas dos alunos em fórum ofertado pelo sócio ostensivo para esse específico fim.

Por fim, aduz que por se tratar do parágrafo único do art. 993 do Código Civil, este tem alcance na esfera civil, e diz respeito exclusivamente às relações entre o sócio ostensivo e os terceiros com os quais este se relaciona na gestão da execução do objeto social da SCP, não havendo relevância para o fim de atribuição de qualquer responsabilidade tributária, a qual está reserva pela Constituição Federal à lei complementar.

Assim, entende que houve equívoco do Auditor Fiscal na interpretação do art. 993 do Código Civil.

**(c) Ainda que as SCPs não cumprissem com os requisitos do Código Civil, ter-se-ia uma sociedade comum, cujos lucros tampouco se sujeitariam às contribuições lançadas pela D. Fiscalização**

Aduz que se afastada a forma jurídica SPC, permaneceriam intactos os elementos caracterizadores de uma sociedade, que constituem o elemento central (material) de uma sociedade, a *affectio societatis*, indicados no art. 981 do CPC, não podendo, assim, converter a apuração e distribuição de lucros em suposta remuneração de serviços prestados.

Argumenta que os valores pagos pela sócia ostensiva aos sócios participantes são efetivamente lucros, pois rendimentos decorrentes de prestação de serviço são fixos, estabelecidos previamente, líquidos e certos e sempre positivos, enquanto, neste caso, os lucros são variáveis, determinados após a conclusão do curso, líquidos e indeterminados, podendo inclusive ser negativos em caso de prejuízo, quando são apurados contabilmente e cobrados.

Faz um quadro para ilustrar as divergências entre a tese fiscal e a realidade dos fatos, fl. 1119, e afirma que **não há base legal nem jurídica para se atribuir a natureza remuneratória defendida pela fiscalização.**

**Da Segunda Infração: Distribuição de Lucros Excedentes ao Lucro Presumido**

Relata que para a fiscalização os resultados positivos apurados nos anos calendários 2013 e 2014 não foram suficientes para justificar **os valores distribuídos de lucros nesses períodos**, mas afirma que a insuficiência de lucros decorreu única e exclusivamente de ajuste realizados pela fiscalização na contabilidade da Ponto, sem qualquer amparo na lei e na jurisprudência, pois foram incluídas na contabilidade despesas com tributos lançados em Auto de Infração posterior à distribuição dos lucros.

O contribuinte discorre sobre os métodos de cálculo utilizados pela fiscalização para a apuração do lucro passível de distribuição, no regime do lucro presumido, quais sejam: **1º método - lucro presumido, e 2º método - lucro efetivo.**

Relata que o primeiro método para apuração do montante passível de distribuição se mostrou imprestável e não deu sustentação aos valores distribuídos, já que foram verificados excessos no montante de R\$ 400.501,78, em 2013, e R\$ 1.332.223,14, em 2014, e que o segundo método, após ajustes contábeis feitos pela fiscalização **de forma**

**equivocada**, obteve um excesso de distribuição pelo cálculo do lucro efetivo ainda maior em relação ao cálculo pelo lucro presumido, atingindo R\$ 3.272.834,71 (R\$ 992.578,31 + R\$ 2.280.256,40).

Argumenta que os ajustes consistiram na equivocada **inclusão de despesas decorrentes dos autos de Contribuição Previdenciária e IRPJ, e que tais tributos não foram contabilizados nem pagos pela Ponto entre os anos 2012 e 2014, pois nunca foram devidos.**

Ressalta que em 2016 e 2017, após a distribuição dos dividendos aos sócios, é que a Receita Federal promoveu o lançamento de tais tributos, cuja exigibilidade encontra-se suspensa em virtude da apresentação de recurso administrativos, e que tais tributos não eram devidos à época da distribuição de lucros e ainda não são.

Afirma que não haveria excesso de distribuição e não haveria lançamento de IRPF, caso não fossem considerados no cálculo do lucro efetivo **os valores de contribuição previdenciária e de IRPJ.**

**Da impossibilidade de inclusão, no cálculo do lucro passível de distribuição, de tributos lançados após o pagamento dos dividendos**

Argumenta que o lançamento de tributos mediante Auto de Infração é evento do passado que origina presente, conforme Norma de Procedimento de Contabilidade nº 22 - NPC 22, aprovado pela Deliberação CVM nº 489, de 03 de outubro de 2005 (doc. nº 2), editada em consonância com o IAS 37, que deu origem ao Pronunciamento Técnico 25, aprovado em 26.6.2009 pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis ("CPC 25"), que atualmente dispõe exatamente no mesmo sentido da NPC 22.

Entende que apesar dos fatos geradores serem nos anos 2012 a 2014, os tributos lançados em 2016 e 2017 geram obrigações a serem contabilizadas somente no ano calendário do respectivo Auto de Infração, e que esse é o entendimento referendado pela jurisprudência (cita jurisprudência). 10166.730980/2017-96 Acórdão nº 12-99.010 DRJ/RJO Fls. 1.171

Assevera que os Autos de Infração de contribuição previdência e IRPJ não podem influenciar na contabilidade escriturada, senão todo auto deveria gerar revisão da contabilidade do período autuado.

Afirma que no presente caso não houve qualquer omissão de receitas nem equívoco na contabilidade e que a própria Autoridade Fiscal admitiu "aparente confiabilidade" da contabilidade da Ponto.

Aduz que não há como manter o crédito tributário de IRPF decorrente da distribuição de lucros pois este foi devidamente apurado pela contabilidade da Ponto, anos 2012 a 2014, sem haver excesso, devendo ser afastada a infração.

**Da impossibilidade de inclusão, no cálculo do lucro passível de distribuição, dos valores de FGTS**

Defende que não há FGTS a ser deduzido do lucro passível de distribuição aos sócios da Ponto, **pois este nunca foi provisionado na contabilidade, ou mesmo pago aos professores.** Ademais, os professores não foram enquadrados como funcionários no Auto de Infração de contribuição previdenciária (Processo nº 10166.728636/2016-56), mas sim como prestadores de serviços, **os quais não possuem FGTS.**

Assim, afirma, que descabe o ajuste mencionado na alínea “d” do item 36 do TVF, não sendo possível que os valores de FGTS sejam usados para reduzir o lucro passível de distribuição pela Ponto On-line Cursos Ltda., (...).

#### **Da improcedência da multa qualificada**

Discorre sobre a impossibilidade de aplicação de multa qualificada sem a devida comprovação inequívoca da ocorrência de qualquer das figuras mencionadas pelos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64 e cita jurisprudência do Carf, destacando as súmulas 14 e 25, nesse sentido.

Quanto à qualificação da multa aplicada à primeira infração, argumenta foram lavradas centenas de autuação para exigir IRPF sobre a remuneração dos professores, uma para cada beneficiário das SPCs, mas todas foram lavradas com multa de 75%, sendo que somente no caso dos Srs. Vicente Paulo e José Jayme houve a qualificação da multa de ofício. Assim, não há como justificar uma penalidade mais gravosa apenas para os professores que eram sócios da Ponto pelos os mesmos fatos.

Com relação à qualificação da multa de ofício para a segunda infração – distribuição de lucros em excesso ao lucro presumido, defende que não há como atribuir a prática de sonegação, fraude ou conluio por uma infração que só passou a ser cogitada anos depois da conduta do contribuinte, após a lavratura dos autos de infração em face da Ponto, em ano-calendário posterior à realização da distribuição de lucros.

Entende que as supostas infrações **decorrem de mera divergência de interpretação aos fatos narrados**, não envolvendo simulação, fraude, dolo ou mesmo abuso. Se muito, somente se poderia falar em “erro de proibição”, pois, se é que havia qualquer ilicitude nas operações examinadas, o que se admite para argumentar, não havia ao menos conhecimento por parte do Requerente acerca dessa suposta ilicitude do negócio. Apresenta jurisprudência nesse sentido.

Conclui que a aplicação da multa qualificada de 150% constitui excesso que deve ser rejeitado, independente de qualquer julgamento de mérito.

#### **Do Pedido**

Requer o sobrestamento do processo até que sejam julgados definitivamente os processos 10166.728636/2016-56 e 14041.720037/2017-32, devido à relação de causa e efeito; o cancelamento integral do Auto de Infração, por inexistir qualquer obrigação para com o IRPF; e, subsidiariamente, a redução das multas de ofício para 75%, por não estarem presentes os requisitos legais para sua qualificação. É o relatório.

A decisão de primeira instância, por unanimidade, manteve o lançamento do crédito tributário exigido, encontrando-se assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2013, 2014

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. NATUREZA JURÍDICA DOS VALORES PAGOS AOS SÓCIOS. VERDADE MATERIAL.

Demonstrado que as atividades e os negócios jurídicos desenvolvidos possuem aspectos diversos da realidade formal, onde os sócios participantes da conta de participação prestavam serviços ao sócio ostensivo, os valores pagos por este em decorrência desses

contratos devem ser classificados segundo a sua efetiva natureza jurídica, como rendimentos tributáveis de prestação de serviços, que correspondem à verdade material dos fatos, e não lucros isentos do Imposto de Renda.

LUCROS DISTRIBUÍDOS. DISTRIBUIÇÃO EXCEDENTE AO LUCRO PRESUMIDO. TRIBUTAÇÃO.

Incide o imposto de renda sobre a parcela dos lucros distribuídos que exceder o valor submetido à tributação pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido, deduzido do imposto e das contribuições devidas, salvo se evidenciado que a importância recebida pelo sócio ou acionista é suportada por lucros apurados na escrituração contábil, mantida com observância da legislação comercial e fiscal.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e as judiciais, excetuando-se as proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão aquele objeto da decisão.

MULTA QUALIFICADA.

Presentes os pressupostos legais de qualificação da multa de ofício, correta sua imposição.

Cientificado da decisão, em 28/06/2018 (fls. 1183), o contribuinte, por procurador habilitado interpôs, em 23/07/2018, recurso voluntário (fls. 1186/1218), insurgindo-se contra a manutenção da autuação, repisando as alegações da impugnação e trazendo outros argumentos, a seguir brevemente sintetizados por meio dos seguintes tópicos: I – TEMPESTIVIDADE; II – DOS FATOS ANTECEDENTES; III – DO MÉRITO: III.1 – DA PRIMEIRA INFRAÇÃO: Omissão de rendimentos recebidos por prestação de serviço: a) As SCP constituídas pela PONTO apresentam todos os elementos empresariais do artigo 981 do Código Civil; b) A correta interpretação do artigo 993 do Código Civil e a inexistência de “inversão de papéis”; c) Ainda que as SCP não cumprissem com os requisitos do Código Civil, ter-se-ia uma sociedade comum, cujos lucros tampouco se sujeitariam às contribuições lançadas pela D. Fiscalização; III.2 DA SEGUNDA INFRAÇÃO: Distribuição de lucros excedentes ao Lucro Presumido: III.2.1 Da impossibilidade de inclusão, no cálculo do lucro passível de distribuição, de tributos lançados após o pagamento dos dividendos; III.2.2 Da impossibilidade de inclusão, no cálculo do lucro passível de distribuição, dos valores de FGTS; III.2.3 Subsidiariamente - Da necessidade de sobrestamento do presente processo; III.3 A IMPROCEDÊNCIA DA MULTA QUALIFICADA. Cita escólio doutrinário e jurisprudência administrativa para motivar as pretensões recursais. Requer, ao final, a reforma da decisão recorrida, com o consequente: a) cancelamento integral do auto de infração, por inexistir qualquer obrigação para com o IRPF; b) subsidiariamente, a redução das multas de ofício, para 75%, por não estarem presentes os requisitos legais para sua qualificação; e c) ainda subsidiariamente, o sobrestamento do presente processo até o julgamento final dos processos nº 10166.728636/2016-56 e 14041.720037/2017-32, porquanto a exoneração dos créditos tributários daqueles processos influenciará o lucro passível de distribuição calculado neste processo.

Instrui a peça recursal com os documentos de fls. 1219/1264.  
É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Wilderson Botto, Relator.

### Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão por que dele conheço e passo à sua análise.

### Preliminares

Não foram alegadas questões preliminares no presente recurso.

### Mérito

#### Das omissões de rendimentos apuradas:

O litígio recai sobre as omissões de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas, no valor de R\$ 18.247,50 (AC/2014), e recebidos por sócios de empresas, a título de lucros distribuídos excedentes ao lucro presumido, nos valores de R\$ 400.501,78 (AC/2013) e R\$ 1.332.223,14 (AC/2014), constatadas em sede de verificação do cumprimento das obrigações tributárias dos exercícios de 2014 e 2015, importando na apuração do imposto suplementar de R\$ 481.517,41, a ser acrescido dos encargos legais, buscando, por oportuno, nessa seara recursal, obter nova análise do processado, no sentido do afastamento das infrações apuradas.

Assim, passo ao cotejo dos documentos carreados, em relação aos fundamentos motivadores da manutenção da autuação traçados na decisão recorrida (fls. 1172/1180):

A presente autuação decorre dos **procedimentos fiscais nº 10166 728.636/2016-56 e 14041.720037/2017-32**, nos quais foram apuradas as infrações relativas ao **não recolhimento de Contribuição Previdência e ao não recolhimento de Imposto de Renda, referente à Pessoa Jurídica (IRPJ) e às Pessoas Físicas beneficiárias de pagamentos, sem a devida retenção em fonte (IRRF)**.

O sujeito passivo **requer** que o julgamento da impugnação aguarde o resultado definitivo dos processos nº 10166.728636/2016-56 e 14041.720037/2017-32, **em razão da estreita relação de causa e efeito**.

Todavia, há que se observar que tal pleito não pode ser atendido por falta de previsão legal para tal procedimento, pois o Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal, não autoriza a pretendida suspensão do trâmite processual.

Frise-se, por oportuno, que o processo administrativo é regido por princípios, dentre os quais, o da oficialidade, que obriga a administração a impulsionar o processo até sua decisão final (art. 2º, inciso XII, da Lei nº 9.784/99). Assim, não pode a autoridade

administrativa proceder ao sobrestamento de processo com litígio regularmente instaurado pela apresentação de impugnação.

Aliás, a função precípua da Administração é o controle da legalidade do ato administrativo, controle esse que somente se consuma quando o processo houver logrado transpor todos os escalões da esfera administrativa. Assim, também sob esse enfoque, é desejável que o processo tenha o seu curso normal até a decisão final.

Vale salientar que os processos nº 10166.728636/2016-56 e 14041.720037/2017-32 já foram julgados na Primeira Instância, Acórdãos 01-034.129 e 01 034.871 tendo os mesmos mantido os créditos tributários integralmente. **Atualmente, esses processos se encontram em fase de recurso voluntário no Carf, conforme relatado pelo próprio autuado.**

Por oportuno, esclareça-se que **a exigibilidade do crédito tributário encontra-se suspensa**, por força do art. 151, II da Lei 5.172/1966 (Código Tributário Nacional - CTN), até a decisão administrativa definitiva, o que não se confunde com o pleito do autuado (sobrestamento do trâmite do processo administrativo fiscal).

Posto isso, passa-se à análise mais detalhada da impugnação.

O autuado defende que as Sociedades em Contas de Participação (SPCs) foram constituídas em conformidade com a legislação regente e que não há razão para reclassificação dos dividendos pagos e nem da redução dos lucros passíveis de distribuição.

Quanto à **forma de constituição das SPC**, deve-se esclarecer que a sociedade em conta de participação está regulada nos artigos 991 a 996 do Código Civil, que dispõem:

Da Sociedade em Conta de Participação

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

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

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

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

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

(...)

Como deriva da legislação supratranscrita, a SCP trata de uma forma de organização social não sujeita a registro, não dotada de personalidade jurídica (não personificada), na qual encontram-se dois tipos de sócios:

a) **o sócio ostensivo**: aquele que exerce a atividade que constitui o objeto social, em seu nome e sob sua própria e exclusiva responsabilidade. Todas as obrigações perante terceiros, sejam fornecedores, clientes, empregados e outros, são assumidas apenas pelo sócio ostensivo, e a ele compete responder por elas, praticando todas as operações em nome da SCP, registrando-as contabilmente como se fossem suas, porém identificando-as para fins de partilha dos respectivos resultados; e

b) **o sócio participante**: todos os outros integrantes do empreendimento que não o sócio ostensivo. Não têm participação na gestão dos negócios e se obrigam somente perante esse último, sendo vedada sua interferência nas relações com terceiros, atribuição privativa do sócio ostensivo, sob pena de com ele responder solidariamente pelas obrigações assumidas. Sua participação se consubstancia na disponibilização de recursos ao sócio ostensivo, que os aplicará em favor do objeto da conta. É, em regra, um investidor que acredita no projeto do sócio ostensivo e vislumbra obter resultados satisfatórios com sua implementação.

De plano, é possível inferir que a conta de participação, por suas características, constitui muito mais uma “parceria em investimento” do que propriamente uma sociedade. As pessoas participantes entregam recursos ao elemento ostensivo que, atuando isoladamente perante terceiros, deverá executar o investimento objeto da conta de participação. Após ter praticado a atividade objeto da SCP, o sócio ostensivo apura e recolhe os tributos incidentes sobre a atividade, quantifica os ganhos ou perdas e, por fim, presta contas aos sócios participantes.

Fica evidente que a Sociedade em Conta de Participação é uma forma jurídica aplicável à exploração de negócios e atividades em que faz sentido, ou é economicamente conveniente, apenas o sócio ostensivo aparecer e obrigar-se perante terceiros. É a típica situação em que investidores, os denominados sócios participantes, confiando em atributos, habilidades, conhecimentos ou qualidades do sócio ostensivo, entregam-lhe recursos para que ele, operando isoladamente, realize atividade lucrativa, atendendo expectativas daqueles.

Não se pode respaldar na flexibilidade, simplicidade, entre outros atributos que cercam a constituição da Sociedade em Conta de Participação para descaracterizar totalmente essa forma de constituição e validar uma estrutura montada de modo adverso.

Cabe salientar que o exercício de organização da atividade econômica é livre, enquanto não afetar o legítimo interesse da sociedade e dos trabalhadores.

Registre-se ainda que à fiscalização não se permitem ingerências quanto à forma de administrar a empresa. Contudo, se o contribuinte age, em matéria de tributação, de forma contrária à lei, o fisco tem o poder-dever de agir. Assim, passa-se a analisar a forma de SPCs constituídas entre a empresa Ponto On-line (sócia ostensiva) e os sócios participantes (professores especialistas).

Na situação fática do presente caso, conforme demonstrado pela fiscalização, o *modus operandi* da sociedade em conta de participação era realizado da seguinte forma: a Ponto On-line, na condição de sócia ostensiva das SCPs, celebrava os contratos com os alunos, emitia as faturas, recolhia os tributos e assumia a parte negocial perante terceiros, e os sócios participantes da sociedade em conta de participação ministravam as aulas aos alunos, produziam o material didático, preparavam e atualizavam as aulas, e mantinham

um canal de comunicação “on-line” com os alunos para sanar dúvidas, em face de contratos celebrados pela Ponto On-line.

Fica claro que os sócios participantes **não** atuavam apenas como sócios investidores, mas atuavam diretamente na atividade fim da empresa, ministrando aulas em razão de contratos celebrados entre os alunos e a sócia ostensiva (Ponto On-line), estando assim, em verdade, prestando serviços para esta, pois foi ela que, em nome individual, assumiu o compromisso contratual de ministrar aulas aos alunos.

Revela-se, assim, que o funcionamento das SCPs está em desacordo com a natureza desse tipo de sociedade. Isto porque, na sociedade em conta de participação o sócio participante (investidor) poderá fiscalizar a administração dos negócios efetuados, porém, não lhe cabe tomar frente nas relações do sócio ostensivo perante terceiros.

Nota-se que os argumentos trazidos pelo impugnante referente ao art. 981 do Código Civil não podem ser aplicados no presente caso, pois, apesar de ser possível os dispositivos que normatizam as Sociedades Simples serem aplicados às Sociedades em Conta de Participação, o legislador é preciso ao complementar “subsidiariamente e no que com ela for compatível” (art. 996 do Código Civil).

Portanto, é possível considerar as regras previstas para as Sociedades Simples nas SCPs, desde que não sejam contrárias à própria natureza do instituto conta de participação.

No caso em questão, a possibilidade de contribuição dos sócios participantes em serviços é algo completamente contrário e incompatível com a natureza jurídica da Sociedade em Conta de Participação e jamais poderá ser admitida, portanto, não cabe invocar o art. 981 do Código Civil.

Nessa lógica, não cabe razão ao contribuinte quanto à interpretação dada ao parágrafo único do artigo 993 do Código Civil, pois conforme já visto, o que ficou demonstrado na ação fiscal após análise dos documentos apresentados e dos depoimentos dados pelos professores especialistas, foi que a participação dos “sócios participantes” se deu, na verdade, por meio de prestação de serviços tais como aulas, elaboração de material didático, suporte a alunos, respostas a questionamentos, bem como assumia responsabilidades pessoais perante os alunos, seja no sentido de publicar material de sua autoria (evidentemente, os alunos também esperavam qualidade no material), cumprir prazos pré-determinados, orientá-los.

As práticas de tais prestações de serviços por parte dos sócios participantes não fizeram com que eles passassem a responder solidariamente junto com o sócio ostensivo, mas sim configurou a sua subordinação como um prestador de serviço da sócia ostensiva Ponto On-line, não se vislumbrando, portanto, a existência de *affectio societatis* entre eles.

Fica patente que muito embora os professores tenham feito contratos como sócios participantes da SCP da qual a Ponto On-line figurou como sócia ostensiva, **estes foram remunerados especificamente pela prestação de serviços, e não do seu investimento na SPC**, remuneração esta que se enquadra no conceito de rendimento tributável na legislação, e não de lucros isentos de tributação, estando, pois, sujeita à incidência do imposto de renda da pessoa física, conforme apontou a autoridade fiscal no Auto de Infração.

Se o objetivo das partes era que os sócios participantes contribuíssem com a força de trabalho para a consecução do objeto social, deveriam ter escolhido outro arranjo societário que não a Sociedade em Conta de Participação para formalizar a empreitada.

Porém, demonstrado que as atividades e os negócios jurídicos desenvolvidos possuem aspectos diversos da realidade formal, **onde o sócio participante da conta participação prestava serviços ao sócio ostensivo, os valores pagos por este, em decorrência dos serviços prestados, devem ser classificados, segundo a sua efetiva natureza jurídica, como remuneração por serviços prestados à pessoa jurídica.**

(...)

A forma como foram organizadas as supostas sociedade não tão somente invalida o negócio jurídico (constituição de uma SPC) como também demonstra um planejamento tributário abusivo, conforme aduz a fiscalização.

Assim, não há como acatar as alegações apresentadas pelo autuado, inclusive quanto ao arranjo entre as partes a respeito da forma de pagamento dos lucros e divisão do prejuízo, pois a análise em conjunto dos fatos demonstra uma realidade fictícia que diverge da realidade dos fatos.

Portanto, fica evidenciado, na autuação, que os sócios participantes **devem** ser remunerados especificamente pelo fato da prestação de serviços didáticos e, considerando que **o sujeito passivo também atuou como sócio participante e ministrou aulas, deve-se considerar correto o levantamento tributário, qual seja, omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos pelo interessado de pessoas jurídicas no valor de R\$ 18.247,50 no ano-calendário de 2014.**

Com relação à Distribuição de Lucros Excedentes ao Lucro Presumido, observe-se o que prevê o artigo 10, caput, da Lei nº 9.249/1995:

Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior. (Destaques da transcrição)

Por sua vez, as Instruções Normativas SRF nºs 11/1996 e 93/1997 regulamentaram tais disposições:

INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 011, DE 21 DE FEVEREIRO DE 1996

LUCROS E DIVIDENDOS DISTRIBUÍDOS

Art. 51. Não estão sujeitos ao imposto de renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual.

(...)

§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, a parcela dos lucros ou dividendos que exceder o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica, também poderá ser distribuída sem a incidência do imposto, desde que a empresa demonstre, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado, ou seja, o lucro presumido ou arbitrado. (Destaques da transcrição)

INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 093, DE 24 DE DEZEMBRO DE 1997

Art. 48. Não estão sujeitos ao imposto de renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual.

§ 1º O disposto neste artigo abrange inclusive os lucros e dividendos atribuídos a sócios ou acionistas residentes ou domiciliados no exterior.

§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, poderá ser distribuído, sem incidência de imposto:

I - o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica;

II - a parcela de lucros ou dividendos excedentes ao valor determinado no item I, desde que a empresa demonstre, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado, ou seja, o lucro presumido ou arbitrado. (Destques da transcrição)

§ 3º A parcela dos rendimentos pagos ou creditados a sócio ou acionista ou ao titular da pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado, a título de lucros ou dividendos distribuídos, ainda que por conta de período-base não encerrado, que exceder ao valor apurado com base na escrituração, será imputada aos lucros acumulados ou reservas de lucros de exercícios anteriores, ficando sujeita a incidência do imposto de renda calculado segundo o disposto na legislação específica, com acréscimos legais.

§ 4º Inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será submetida à tributação nos termos do art. 3o, § 4o, da Lei nº 7.713, de 1988, com base na tabela progressiva a que se refere o art. 3o da Lei nº9.250, de 1995.

§ 5º A isenção de que trata o "caput" não abrange os valores pagos a outro título, tais como "pro labore", aluguéis e serviços prestados.

§ 6º A isenção de que trata este artigo somente se aplica em relação aos lucros e dividendos distribuídos por conta de lucros apurados no encerramento de período-base ocorrido a partir do mês de janeiro de 1996.

§ 7º O disposto no § 3º não abrange a distribuição do lucro presumido ou arbitrado conforme o inciso I do § 2º, após o encerramento do trimestre correspondente.

§ 8º Ressalvado o disposto no inciso I do § 2º, a distribuição de rendimentos a título de lucros ou dividendos que não tenham sido apurados em balanço sujeita-se à incidência do imposto de renda na forma prevista no § 4º.

Logo, **é tributável a parcela excedente ao Lucro Presumido diminuído dos impostos e contribuições devidos**, exceto se demonstrado que a importância recebida pelo sócio ou acionista é suportada por lucros apurados na escrituração contábil, mantida com observância da legislação comercial e fiscal.

Em que pese às alegações do autuado, a autoridade tributária nada mais fez do que **avaliar** se de fato os valores repassados aos sócios cotistas da empresa Ponto On line (Vicente Paulo e José Jayme) como passíveis de lucros distribuídos enquadravam-se nos limites legais relativos à distribuição de lucros aos sócios ou se excediam esse limite.

Para tanto se utilizou não só da análise da documentação contábil e fiscal apresentada, mas também se atentou para a situação fática e não apenas formal dos documentos apresentados, pois não restou dúvida que os pagamentos efetuados ao longo do período fiscalizado aos professores especialistas integrantes das SCPs na condição de sócios participantes **tratam-se de remuneração por serviços prestados, e não de “distribuição de lucros”**.

Assim, a Autoridade Fiscal **pontuou** que:

- não foi apresentada qualquer documentação que formalizasse, nos termos legais, a opção pela distribuição de lucros em proporção diversa da participação no Capital Social, por isso utilizou a proporção da participação de cada sócio da empresa - 99,5% para Vicente Paulo das Graças Pereira e 0,5% para José Moraes Junior para calcular a distribuição do lucro;
- os sócios nada informaram a respeito das razões das divergências entre os valores constantes dos documentos fiscais (DIRFs e DIRPFs) e os valores efetivamente percebidos pelos sócios, conforme demonstraram os extratos bancários apresentados, assim, foram considerados os valores constantes dos extratos bancários, que contém o valor efetivamente creditado em favor dos sócios para o calcular a distribuição do lucro;
- foram segregados no cálculo da distribuição de lucro, os rendimentos decorrentes da prestação de aulas ministradas à empresa Ponto On-line, dissimulados sob a forma de lucros relativos a Sociedades em Conta de Participação.

A fiscalização também **computou** os valores obtidos de IRPJ e Contribuição Previdenciária nos processos 10166.728636/2016-56 e 14041.720037/2017-32, respectivamente, e quando necessário, para chegar à correta base de cálculo para a distribuição do lucro, bem como outros ajustes descritos no Termo de Verificação.

Após os ajustes necessários, a fiscalização utilizou-se de **duas sistemáticas** para apurar o correto lucro passível de distribuição (Lucro Presumido e o Lucro Efetivo), verificando que a sistemática do Lucro Presumido era a mais benéfica para o contribuinte, mas que mesmo assim houve excesso de distribuição, conforme tabela de fl. 1067, já que a escrituração contábil não observou corretamente a legislação comercial e fiscal.

Nesse sentido, foi lançado a título de rendimentos recebidos a título de lucro distribuído excedente ao valor passível de distribuição, as seguintes importâncias: R\$ 400.501,78 em 2013, e R\$ 1.332.223,14 em 2014.

Quanto à Norma de Procedimento de Contabilidade 22 e o Pronunciamento Técnico 25, aprovado pelo Comitê de Pronunciamento Contábeis (CPC 25), registra-se que estes se aplicam a uma situação de normalidade e não numa situação diversa da realidade fática, como no caso aqui em questão.

Assim, corretamente, o Auditor Fiscal **recompôs a base de cálculo da pessoa jurídica para a distribuição de lucro**, já que a realidade se revelou diferente do que estava registrado formalmente pela empresa na escrituração contábil, inclusive em relação a utilização do percentual das participações dos sócios no Capital Social da Ponto On-line, **na proporção 99,5% para Vicente Paulo das Graças Pereira e 0,5% para José Moraes Junior, para o cálculo da distribuição do lucro**.

Por outro lado, assiste razão ao contribuinte quando afirma que não há como incluir no cálculo do lucro passível de distribuição os valores de FGTS, pois os sócios especialistas foram caracterizados pela fiscalização no Processo nº 10166.728636/2016-56 como contribuintes individuais (prestadores de serviços), os quais não possuem FGTS.

Todavia, tal fato **não** tem reflexo no resultado final do presente Auto de Infração, pois a sistemática final escolhida pela fiscalização para apuração de lucro a distribuir foi com base no lucro presumido, por ser a opção mais favorável aos sócios, o qual **não incluiu na apuração o FGTS**.

Nota-se que mesmo que se recalcule o lucro passível de distribuição pela sistemática do lucro contábil (lucro efetivo), retirando o FGTS, ainda assim, a sistemática mais favorável ao contribuinte **é com base no Lucro Presumido**.

Desse modo, não houve efeito prático no presente processo na inclusão, ou não, do FGTS no cálculo do presente crédito tributário.

Portanto, não há reparos a serem feitos no lançamento fiscal.

Conforme texto legal, **a aplicação da multa qualificada de 150%** está relacionada à ocorrência das circunstâncias previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64:

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

É imperativo destacar que o presente caso não se trata de uma mera omissão de rendimentos, causada por um equívoco ou descuido do Autuado. Como narrado no Termo de Verificação Fiscal de fls. 1042 a 1074, o contribuinte é um profundo conhecedor da matéria tributária, legal e contábil, não sendo possível cogitar que na condição de um dos dois únicos sócios da empresa Ponto On-line Cursos Ltda., não tivesse conhecimento das implicações legais da estratégia adotada pela empresa, quanto ao evidente esforço empreendido por esta, no sentido de esquivar-se ao pagamento de tributos devidos. Registra-se ainda que o próprio autuado valeu-se da forma de contratação da empresa Ponto On-line (mediante SCPs, em desconformidade com a lei) para evitar a tributação das importâncias recebidas em decorrência das aulas ministradas, conforme demonstrado neste procedimento fiscal e nos outros dois que o antecederam.

Da conduta do Interessado, não se vislumbra outro propósito que não o de não pagar imposto devido, por meio da omissão de rendimentos tributáveis, portanto, não se trata de mera omissão de rendimentos, mas de toda uma situação fictícia, plenamente

dissociada da realidade fática, forjada para aparentar uma situação inverídica, em detrimento dos fatos verificados, conforme demonstrado no TVF.

Não se pode presumir que as infrações aqui discutidas decorrem de mera divergência de interpretação ou que se trata de um erro de proibição, pois além de ninguém poder alegar desconhecimento da lei (art. 21 do Código Penal), conforme já enfatizado no Termo de Verificação Fiscal, e aqui destacado, o contribuinte é um notório conhecedor da legislação tributária, não havendo como ele alegar desconhecimento dos caminhos tomados para redução indevida dos tributos devidos pela Ponto On-line e de seu próprio Imposto de Renda Pessoa Física. Desta forma, entende-se cabível a multa qualificada.

Feito o registro acima e após detida análise, entendo que a pretensão recursal merece parcialmente prosperar, porquanto o Recorrente se desincumbiu do ônus que lhe competia.

O presente lançamento fiscal, como bem lançado no termo de verificação fiscal (fls. 1042/1078) e transcritos na decisão recorrida, decorreu de procedimentos fiscais originando os processos fiscais nº 10166.728636/2016-56 e 14041.720037/2017-32, nos quais foram apuradas, respectivamente, infrações pelo não recolhimento de contribuições sociais previdências, de IRPJ e às pessoas físicas beneficiárias de pagamentos sem a devida retenção do IR Fonte, relativo aos exercícios de 2013 a 2015.

A propósito, tem-se que os recursos apresentados nos processos acima indicados, já foram julgados neste CARF, onde deliberou-se pelos provimentos recursais inclusive para afastar a responsabilidade solidária atribuída aos sócios, como se depreende das ementas ora colacionadas:

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).

-----  
Processo nº 14041.720037/2017-32

Recurso nº Voluntário

Acórdão nº 1401-002.823 - 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 14 de agosto de 2018

Matéria IRPJ E IRRF - MULTA ISOLADA E JUROS ISOLADOS

Recorrente PONTO ON-LINE CURSOS LTDA.

Recorrida FAZENDA NACIONAL

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Cláudio de Andrade Camerano e Luiz Augusto de Souza Gonçalves. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Daniel Ribeiro Silva.

(...)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Livia de Carli Germano (VicePresidente), Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Abel Nunes de Oliveira Neto, Cláudio de Andrade Camerano (Relator), Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva e Letícia Domingues Costa Braga.

Registra-se ainda que os recursos especiais apresentados pela Fazenda Nacional, por maioria de votos, não foram conhecidos, culminando com os acórdãos nº 9202-011.313 (sessão de 18/06/2024) e 9101-005.806 (sessão de 06/10/2021), respectivamente, cujas ementas e excertos dos acórdãos transcreve-se:

Processo nº 10166.728636/2016-56

Acórdão nº 9202-011.313 - CSRF / 2ª Turma

Sessão de 18 de junho de 2024

Recurso Especial do Procurador

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Interessado 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.

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).

-----  
Processo nº 14041.720037/2017-32

Recurso Especial do Procurador

Acórdão nº 9101-005.806 - CSRF / 1ª Turma

Sessão de 06 de outubro de 2021

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Interessado PONTO ON-LINE CURSOS LTDA.

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.

Portanto, levando-se em conta que a presente autuação decorreu das ações fiscais TDPF 01.1.01.00-2016-00082 e TDPF 01.1.01.00-2016-02395-9, cujos lançamentos foram revertidos nos julgamentos dos processos nº 10166.728636/2016-56 e 14041.720037/2017-32 – inclusive, diga-se de passagem, **com o provimento dos recursos dos responsáveis solidários, dentre eles o ora Recorrente** – mesmo destino deverá ser atribuído ao presente feito, no que tange à responsabilidade dos sócios, com especial destaque para o reconhecimento da regularidade das contratações, via SPC, pela empresa Ponto On-line Cursos Ltda.

Não obstante, com especial destaque para a reclassificação dos dividendos pagos por Sociedade em Conta de Participação (SCP) com responsabilidade solidária dos sócios, vale transcrever excertos do acórdão nº 2402-011.038 (sessão de 02/02/2023), que bem aborda sobre a matéria:

## **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.**

(...)

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.

(...)

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**.

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 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 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. 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 IRRE.**

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.**

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=0declara>, 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).

Destarte, por relação direta de causa e efeito, deverá ser aplicado idêntica solução ao presente lançamento, com o recálculo das exigências do IRPF alusivas às omissões de rendimentos apuradas, decorrentes da mesma infração que motivou as autuações junto à pessoa jurídica Ponto On-Line Cursos Ltda., referente ao IRPJ, IRRF, multa e juros isolados, apuradas nos anos-calendário de 2012 a 2014.

Trazendo a regra para o caso vertente, e refazendo os cálculos elaborados no termo de verificação fiscal (fls. 1069), apura-se ao seguinte resultado:

Id.	Descrição	Origem da informação	2012	2013	2014
A	Receita Bruta	DRE - Conta contábil 410103409	17.401.817,22	14.563.671,75	11.003.402,11
B	Receita Financeira	ORE - Conta Contábil 410201424	101.816,31	127.121,75	43.422,23
C	Lucro Presumido	(0,32 * A) + B	5.670.397,82	4.787.496,71	3.564.510,91
D	IRPJ Devido com Adicional	Processo 14041.720037/2017-32 (fls. 1067)	0	0,00	0,00
E	CSLL Devido	Pagamentos efetuados pela empresa	509.480,25	439.281,04	324.685,06
F	PIS devido	Pagamentos efetuados pela empresa	112.690,90	89.274,62	71.294,54
G	COFINS Devido	Pagamentos efetuados pela empresa	520.173,95	433.959,01	329.107,23
H	Lucro Distribuível Presumido	C-D-E-F-G	4.528.052,72	3.824.982,04	2.839.424,08
I	Lucros A cumulado	2012: DPJ; Demonstrações Contábeis Resposta à Intimação; 2013: Unha W (Id.)	1.229.903,11	1.504.171,76	0,00
J	Passível de Distribuição	H+I	<b>5.757.955,83</b>	<b>5.329.153,80</b>	<b>2.839.424,08</b>
PAGAMENTOS AOS SÓCIOS - JOSE JAYME MORAES JUNI					
K	Lucro a distribuir	J 0,5%	28.789,78	26.645,77	14.197,12
L	Aulas Ministradas	Contratos SCP e respectivos documentos	<b>137.036,04</b>	<b>80.466,25</b>	<b>53.201,54</b>
M	Total Recebido	Extratos Bancários	456.328,62	432.909,75	346.328,54
N	Lucro Recebido	M-L	319.292,58	352.443,50	293.127,00
O	Parcela isenta	Valor recebido, limitado a K	28.789,78	26.645,77	14.197,12
P	Lucro em excesso	N - O (Se positivo)	<b>290.502,80</b>	<b>325.797,73</b>	<b>278.929,88</b>
PAGAMENTOS AOS SÓCIOS - VICENTE PAULO DAS GRAÇAS PEREIRA					
Q	Lucro a distribuir	J' 99,5%	<b>5.729.166,05</b>	<b>5.302.508,03</b>	<b>2.825.226,95</b>
R	Aulas Ministradas	Contratos SCP e respectivos documentos	0,00	0	<b>0,00</b>
S	Total Recebido	Extratos Bancários	2.838.362,83	4.536.000,00	3.312.905,50
T	Lucro Recebido	S-R	2.838.362,83	4.536.000,00	3.312.905,50
U	Parcela isenta	valor recebido, limitado a Q	2.838.362,83	<b>5.302.508,03</b>	<b>2.825.226,95</b>
V	Lucro em excesso	T-U (se positivo)		<b>-766.508,03</b>	<b>487.678,55</b>
LUCROS ACUMULADOS (PRÓXIMO PERÍODO)					
W	Total Distribuído	O + U	2.867.152,61	4.156.279,62	1.972.296,35
X	Acumulado ( próx. ano)	J - U (Se positivo)	1.504.171,76		

Com efeito, diante apuração realizada, constata-se apenas incidir a tributação sobre os rendimentos recebidos a título de lucro distribuído excedente ao valor passível de distribuição, no valor de R\$ 487.678,55 (lucro recebido – parcela isenta), por ausência de lucro presumido suficiente no ano-calendário de 2014, remanescendo assim a autuação no particular.

Por fim, quanto ao pedido de suspensão da cobrança do crédito tributário em litígio, e como bem fundamentado na decisão recorrida, cabe salientar que, durante o curso processual, o crédito tributário ficará com a exigibilidade suspensa, com base no art. 151, III do CTN, sendo despiciendo o pedido formulado nesse sentido, sobretudo levando-se em conta que a suspensão requerida já foi aplicada por força de lei.

### Conclusão

Ante o exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao presente recurso, somente manter a tributação sobre os rendimentos recebidos a título de lucro distribuído excedente ao passível de distribuição em 2014, no valor de R\$ 487.678,55.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto