



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



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.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente).

Relatório

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. Os 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 10166.728636/201656.

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 participantes. (...) 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 10166.720080/201731.

Cientificados do lançamento em 10/01/2017 (Ponto On Line, 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

Ponto On Line Cursos LTDA

O sujeito passivo defende que a fiscalização não teria compreendido corretamente o modelo de negócios por ela adotado e que os Autos de Infração devem ser declarados improcedentes pelos motivos expostos a seguir:

Baseiam-se em apenas 4 depoimentos prestados por ex-sócios em relação aos quais a impugnante não teve acesso. Alega que, em virtude desses mesmos depoimentos terem

embasado o lançamento das contribuições previdenciárias, “o Fisco sequer conseguiu obter provas adicionais que justificassem suas alegações.”

Não existe “qualquer desvirtuamento do instituto da SCP” e a desconsideração dessa natureza jurídica seria indevida e ilegal; As SCP constituídas pela Ponto apresentam todos os elementos empresariais do art. 981 do Código Civil;

Que o art. 129 da Lei nº 11.196/05 dispõe que “para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, de tal forma que a requalificação proposta (sic) pela D. Fiscalização não prospera”

A totalidade dos valores distribuídos aos professores especialistas eram lucros e não remuneração pela prestação de serviços;

Inexistência de qualquer ato de sonegação, fraude, conluio ou que tenha sido praticado de forma abusiva ou dolosa;

Que, ao contrário do alegado pela fiscalização, a legislação civil não proíbe que os professores especialistas participem das atividades desenvolvidas pela SCP;

Se a autoridade lançadora tivesse aplicado o modelo de tributação com base no lucro real teria apurado um resultado negativo, tratando-se “evidentemente, de mais um excesso que deve ser prontamente corrigido por essa DRJ.”

Que a multa qualificada fere os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade e deve ser afastada tendo em vista a inexistência de qualquer das hipóteses previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64;

Que a multa isolada não pode ser aplicada por encontrar-se revogada após a conversão da MP nº 351/07 na Lei nº 11.488/07;

Que os juros isolados são descabidos por serem devidos apenas sobre o crédito tributário pago após ao vencimento.

Ao final, defende que a impugnação seja considerada procedente e solicita autorização de juntada posterior de documentos e provas necessários.

[...]

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

[...]

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente logrou êxito em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, como a seguir demonstrado (destaques do original transcrito):

“Sociedade em conta de participação”

Decisão recorrida:

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO LÍCITO.

O fato de o sócio investidor ter contato com o cliente não desnaturaliza a sociedade por conta de participação. Como se observa do § 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.

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 auferirá rendimentos tributáveis inconfundíveis com os lucros distribuídos pela sociedade aos respectivos sócios.

[...].

No caso sob julgamento, entretanto, o que se discute é a possibilidade de que serviços médicos, portanto, prestados em caráter personalíssimo, sejam realizados por pessoas físicas sócias de Sociedade em Conta de Participação, e não apenas pelo sócio ostensivo, bem como que os sócios, pessoas físicas, recebam a título de distribuição de lucros, valores referentes à prestação de serviços realizada.

[...].

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. Os demais sócios apenas participam dos resultados gerados. É vedado ao sócio participante interferir nas

relações com terceiros, atribuição esta privativa do sócio ostensivo, sob pena de responsabilização solidária pelas obrigações assumidas perante terceiros.

Com relação a essa matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

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**) 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**).

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.

[...]

Com fundamento nas razões acima expendidas, nos termos dos arts. 18, inciso III, c/c 68, § 1º, ambos do Anexo II do RI/CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, **ADMITO** o Recurso Especial interposto.

[...]

No mérito, a PFN defende a reforma do acórdão recorrido, nos seguintes termos:

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal de fls. 60/100, a contribuinte se utilizou 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. Eis a conclusão que consta no TVF:

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.**

A contribuinte tem como objeto social a promoção de cursos preparatórios para concursos via internet e a administração, intermediação e cessão de projetos de produções editoriais.

Para implementar os cursos preparatórios oferecidos, a Ponto On-Line celebra com os professores especialistas contrato de sociedade em conta de participação (SCP), no qual atua como “sócio ostensivo” e os professores especialistas como “sócios participantes”. Assim, no período auditado, apurou-se a constituição de 3.632 Sociedades em Conta de Participação.

No entanto, o modelo de negócios utilizado pela contribuinte traduz uma realidade bem diversa daquela tutelada pela legislação.

Isso porque, os professores (sócios participantes) são prestadores de serviço de ensino, auferindo remuneração não pelos frutos do capital investido na sociedade, mas sim em razão (e na proporção direta) dos serviços prestados.

A contribuinte alega que não existe, na situação em análise, qualquer desvirtuamento no instituto da SCP. Contudo, a alegação não procede.

Ao contrário do que alega a contribuinte, o trabalho executado pelos professores (sócios participantes) é o gerador de receitas em decorrência dos contratos firmados pelo sócio ostensivo. Isso significa que o sucesso do empreendimento (SCP) depende, fundamentalmente, da atividade desenvolvida pelos sócios participantes e não pelo sócio ostensivo, que deveria exercer a atividade objeto da SCP.

Cabe registrar que a autoridade fiscal não desconsiderou a personalidade jurídica da contribuinte no ato do lançamento. Trata-se, unicamente, de identificar a real natureza dos valores pagos aos sócios participantes, buscando a verdade material.

Descabida a alegação de que os professores produzem materiais que são postos à venda aos alunos e que, após a elaboração do material teórico, cessaria sua atividade perante a sociedade. Na verdade, observa-se nos autos que os professores ainda permaneciam à disposição dos alunos para sanar dúvidas, mesmo após concluída a elaboração do material teórico.

Tampouco se sustenta a alegação de a relação com os alunos se encerrava com a venda de apostilas e acesso às aulas. Isso porque o período de acesso ao curso contratado se restringia ao determinado espaço de tempo, durante o qual o serviço estava sendo prestado pelos professores por meio da Ponto Online Cursos.

Cabe repisar, na Sociedade em Conta de Participação, o sócio ostensivo (Ponto Online Cursos) é o único que se obriga para com terceiro; os outros sócios (participantes) ficam unicamente obrigados para com o mesmo sócio por todos os resultados das transações e obrigações sociais empreendidas nos termos precisos do contrato. A matéria encontra-se regida no Código Civil:

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. 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.

Com a devida vênia, não procede o entendimento que alicerça o voto vencedor do acórdão recorrido, no sentido de que a lei não veda que o sócio participante atue diretamente perante terceiros. Isso porque tal interpretação vai de encontro ao teor expresso do artigo 991 do Código Civil, segundo o qual apenas o sócio ostensivo obriga-se perante terceiros.

Disso resulta que, se os sócios participantes, mais que aporte de capital, contribuem também com trabalho e atuação perante terceiros, descaracterizada fica a SCP, de maneira que não cabe falar em distribuição de lucros, menos ainda em isenção daí decorrente.

A realidade dos autos demonstra claramente que houve prestação de serviços, e que a remuneração dos professores era proporcional aos serviços prestados.

Oportuno lembrar, neste contexto, o teor do artigo 118 e 123 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

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

Nessa ordem de considerações, e tendo em conta o princípio da verdade material, verifica-se que a decisão recorrida merece reforma, no sentido de restabelecer o lançamento haja vista a natureza remuneratório dos valores pagos aos sócios participantes.

A contribuinte foi cientificada do recurso e de sua admissibilidade em 08/05/2019 (fls. 1395) e apresentou embargos de declaração em face do acórdão recorrido (fls. 1398/1401) e também suas contrarrazões (1407/1425), em 20/05/2019 (fls. 1405).

Os embargos de declaração foram rejeitados por meio do despacho do presidente da turma recorrida (fls. 1451/1454), nestes termos:

A contribuinte foi cientificada do acórdão em 08/05/2019 (Aviso de Recebimento à fl. 1395) e lhe opôs, em 13/05/2019 (Termo de Solicitação de Juntada à fl. 1396), embargos de declaração tempestivos, com fundamento no art. 65 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015 (RICAREF/2015).

Alega a embargante que o Acórdão nº 1401-002.823 teria incorrido em omissão pelo fato de sua ementa retratar apenas um dos fundamentos acolhidos pelo Colegiado para dar provimento ao recurso voluntário. Isso porque o voto condutor da decisão teria apontado dois fundamentos, distintos e independentes, para amparar a decisão.

Trazem os embargos declaratórios:

“2. O v. Acórdão embargado, todavia, afastou ambas as acusações fiscais e referendou o modelo adotado. O julgamento propiciou intensos debates, pedido de vista e, ao final, duas situações distintas motivaram o provimento do recurso voluntário pela maioria: (i) a validade formal da SCP e (ii) a impossibilidade de se ter uma prestação de serviço no

caso concreto, ante a evidente relação societária entre a PONTO e os professores. Confira-se trechos do voto condutor:

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: Ainda que não fosse válida a SCP, 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.’ (fl. 1.362, pg. 34 do acórdão, sem grifos no original)*

*3. Não obstante a E. Turma ter acatado ambos os fundamentos autônomos, cada qual suficiente per si para afastar a autuação, **inclusive dando prevalência ao segundo**, o v. Acórdão embargado acabou por retratar apenas o primeiro na ementa, incorrendo em **omissão** quanto ao segundo fundamento, que foi tão ou mais importante para a formação da convicção do colegiado.*

(...)

*6. Essa situação é clara para a **PONTO** e consta da fundamentação do voto condutor, da lavra do i. Conselheiro Daniel Ribeiro. Todavia, não restou textualmente consignada na ementa do v. Acórdão embargado. Daí a necessidade de oposição desses embargos, para que não reste qualquer dúvida no futuro quanto ao acolhimento desta específica tese de defesa.*

*7. De toda sorte, caso se entenda que a fundamentação contida no voto condutor do v. Acórdão embargado seja suficiente para identificar ambos os fundamentos autônomos, mesmo que não conste na ementa, a **PONTO** pleiteia, ao menos, que seja expressamente registrada essa situação, para que se evite eventual tentativa de interpretação em sentido contrário, em evidente prejuízo ao processo – pois deixa de registrar ponto de vital relevância no julgamento - e à própria **PONTO** – que pode eventualmente ter que rediscutir questão já julgada e superada, considerando que a PGFN apresentou o recurso especial à fl. 1.366 (admitido pelo despacho de fl. 1.384). (destaques no original)*

A respeito do alegado, alinho-me ao entendimento já esposado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) e pelo Supremo Tribunal Federal (STF), no sentido que não caracteriza omissão contestável pela via dos embargos declaratórios o fato de a ementa não mencionar todas as questões decididas. Se o voto condutor da decisão aborda expressamente todos os fundamentos relevantes para a apreciação da lide, conforme afirma a própria embargante, não há que se falar em omissão carente de saneamento.

Neste sentido, as seguintes decisões:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO NA EMENTA. CONTINÊNCIA. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL.

I - Ocorre a omissão, ensejadora de embargos declaratórios, quando o órgão julgador deixa de se pronunciar sobre questão relevante para o julgamento, submetida pelas partes à sua deliberação. A ementa, prevista no art. 563 do Código de Processo Civil, representa, tão-só, a síntese do julgado. A previsão não implica em que, necessariamente, deva conter todas as questões decididas, cabendo ao redator extrair, para o resumo, a essência do que foi apreciado. O acórdão, sim, tem a eficácia própria da prestação jurisdicional.

(...)

(AGA - AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO - 317952 2000.00.66436-7, CASTRO FILHO, STJ - SEGUNDA TURMA, DJ DATA:20/08/2001 PG:00456 ..DTPB:.) (grifou-se)

Embargos de declaração na extradição. Alegada omissão na ementa do julgado. Não cabimento. Questão expressamente abordada no voto condutor do acórdão. Embargos dos quais não se conhece.

1. O voto condutor do julgado embargado contempla expressamente a matéria objeto da alegada omissão na ementa.

2. A ementa constitui simples síntese do julgamento, não se exigindo que aborde, de forma exauriente, todos os aspectos minudenciados no voto condutor do acórdão.

3. Nesse contexto, a ementa não pode ser objeto de embargos de declaração.

4. Como decidido pelo Supremo Tribunal Federal, “os pressupostos de embargabilidade, na modalidade recursal dos embargos de declaração, hão de ser aferidos em função do que efetivamente conste do corpo do acórdão, e não do que eventualmente registre – ou deixe de registrar – a ementa respectiva, cuja função jurídico-processual, por reduzi-la a condição de mera síntese do julgamento proferido pelo órgão colegiado, não lhe impõe, como requisito de indeclinável exigibilidade, a exteriorização de tudo quanto tenha sido discutido, examinado e julgado no pronunciamento jurisdicional do Tribunal. Em uma palavra: **a ementa dos acórdãos não constitui objeto processualmente idôneo para efeito de interposição do recurso de embargos de declaração** (HC nº 68.952/SP, Primeira Turma, Relator o Ministro Celso de Mello, DJ de 3/4/92).

5. Embargos de declaração dos quais não se conhece.

(Ext 1495 ED, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 13/03/2018, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-063 DIVULG 03/04/2018 PUBLIC 04/04/2018) (grifou-se)

Diante do exposto, considero manifestamente improcedente a alegação de omissão apresentada e **REJEITO**, em caráter definitivo, os embargos de declaração opostos pela contribuinte PONTO ON-LINE CURSOS LTDA, com fundamento no art. 65, § 3º, do Anexo II do RICARF/2015.

Nas contrarrazões apresentadas, defende a recorrida, preliminarmente, o não conhecimento do recurso especial, *verbis*:

II. DO NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL

a) Existência de fundamento autônomo

8. Como visto, a autuação teve por base alegação de imprestabilidade de SCP no caso concreto. No entender da Fiscalização, afastada a sociedade, existira uma prestação de serviço do Professor para a PONTO. Em seu recurso voluntário, a PONTO refutou **as duas acusações**: a SCP é formalmente válida e, ainda que não fosse, subsistiria uma sociedade (ainda que irregular), ante a inequívoca presença de affectio societatis, assunção mútua de riscos e ausência de hierarquia e/ou subordinação entre a PONTO e os Professores.

9. Essa circunstância é de **especial relevância** para o caso concreto, na medida em que a simples desconsideração da forma da sociedade (SCP) não seria suficiente para determinar a tributação das receitas pela PONTO, o que só ocorre porque o Fisco desconhece qualquer reminiscência de entidade jurídica e considera ter havido uma mera prestação de serviço.

10. Daí porque o v. Acórdão recorrido se valeu de **dois argumentos distintos e autônomos** para dar provimento ao Recurso Voluntário da PONTO. Em um primeiro plano, pontuou a validade formal da SCP. Na sequência, refutou a tese de prestação de serviço, deixando claro que em qualquer cenário subsistiu uma sociedade, cujos lucros foram corretamente tributados.

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.

13. De fato, a partir de uma simples análise do TVF é possível verificar que a acusação fiscal não se mantém incólume sem a prova de que os Professores prestavam serviços à

PONTO e deveriam receber rendimentos ao invés de lucros. Em outras palavras, não bastou, para a autuação, afirmar que a SCP era modelo societário formalmente inválido; foi necessário também afirmar que os Professores prestavam serviços, circunstância determinante para tributar os ganhos como remuneração – e não lucros (ainda que apurados por sociedade irregular). Confira-se trecho do TVF nesse sentido:

“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 ON-LINE 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. (fl. 18 do TVF)

14. O v. Acórdão recorrido, não obstante ter validado a forma da SCP, também afastou a tese fiscal de que teria havido uma prestação de serviço entre as partes envolvidas, tendo em vista a constatação de distribuição de resultados positivos e negativos, além da existência do *affectio societatis*. E foi justamente essa constatação, fundamental para manutenção das premissas da autuação, que acabou sendo ignorada pelo Recurso Especial da PGFN.

15. Inclusive, o próprio Recurso Especial afirma que a “realidade dos autos demonstra claramente que houve prestação de serviços, e que a remuneração dos professores era proporcional aos serviços prestados” (fl. 15 do recurso). Contudo, **o v. Acórdão recorrido refutou expressamente a existência de qualquer prestação de serviço**, situação fática contra a qual não há divergência jurisprudencial apta a possibilitar o conhecimento do recurso e nova discussão desse tópico que, repita-se, é determinante para a manutenção da autuação fiscal.

16. Não se trata de retórica. Eventual reforma do v. Acórdão recorrido importa apenas em dizer que a SCP não é válida quando há envolvimento do Sócio Participante. Mas os efeitos tributários daí decorrentes dependem da verificação da situação subjacente, vale dizer, da natureza jurídica da relação entre as partes.

17. No caso concreto, o v. Acórdão afasta a premissa de ter havido prestação de serviço e isso impede a tributação das receitas diretamente na PONTO, pois os “rendimentos” gerados pela SCP continuam sendo “lucros”. Repise-se, por oportuno, as exatas palavras do voto vencedor ao acentuar que foram “os valores repassados aos professores participantes **sob a forma de lucro**”. (fl. 1.362)

18. Decorrência lógica do acima exposto, é que a PGFN deixou de se insurgir contra fundamento autônomo e suficiente, por si só, para manter a posição do V. Acórdão recorrido. Neste sentido, é cediço que a ausência de impugnação quanto a fundamento suficiente para manutenção da conclusão do julgado atrai inequivocamente o não-conhecimento do recurso especial.

19. Posto isto, o Recurso Especial da PGFN, que combate apenas o PRIMEIRO FUNDAMENTO, sequer reúne condições de ser conhecido ante a ausência de impugnação de fundamento independente. Isso porque, ainda que reformado o v. Acórdão recorrido quanto ao PRIMEIRO FUNDAMENTO, permaneceria íntegra a posição do colegiado em relação ao SEGUNDO FUNDAMENTO, o que inviabiliza a reversão das conclusões do v. Acórdão recorrido.

20. De fato, é assente na doutrina e na jurisprudência que quando a decisão tem fundamentos diversos, e desde que sejam suficientes, cada um, para manutenção do v. Acórdão recorrido, é obrigatória a impugnação de todos eles, sob pena de não

conhecimento do recurso. Esta interpretação encontra amparo na **Súmula 283/STF**, segundo a qual “é inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles”.

21. De forma semelhante é a disciplina da Súmula 126/STJ, segundo a qual “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”.

22. Seguindo esse posicionamento, essa E. CSRF adota as Súmulas 283/STF e 126/STJ, conforme se verifica das ementas reproduzidas abaixo:

[...]

23. Diante dos referidos precedentes, tem-se devidamente demonstrado que, ainda que a título de mera argumentação pudesse ser reformada a posição do V. Acórdão recorrido em relação ao PRIMEIRO FUNDAMENTO (validade formal das SCP), como requer o recurso da PGFN, permaneceria íntegro o SEGUNDO FUNDAMENTO (existência real de sociedade de fato, independentemente da validade da SCP).

b) Da ausência de similitude fática

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.

29. De toda forma, caso os aspectos processuais indicados acima sejam superados, o que se admite apenas à título de argumentação, a seguir a PONTO passa a demonstrar as razões de mérito que justificam a manutenção do V. Acórdão recorrido.

No mérito, a recorrida sustenta:

- a) Que dentro de sua estrutura negocial as SCP constituídas pela PONTO, como Sócia Ostensiva, e pelos Professores Especialistas, como Sócios Participantes, são verdadeiras sociedades empresárias, nas quais há *affectio societatis*, conjugação de esforços econômicos e, especialmente, a assunção compartilhada dos riscos e benefícios decorrentes da atividade comercial desempenhada conjuntamente;
- b) Que, no tocante a validade formal das SCP, o art. 993 do CC não estabelece uma vedação absoluta à participação do Sócio Participante nas relações do sócio ostensivo com terceiros durante a execução do objeto da SCP, apenas prevê a sua responsabilização perante terceiros caso tome parte nos negócios;
- c) Que em momento algum o Código Civil estabelece que o fato de o sócio participante tomar parte nas relações do sócio ostensivo com terceiro torna nula, inválida a SCP e se assim pretendesse teria adotado outra redação para a parte final do parágrafo único do art. 993, *dispondo, peremptoriamente, algo como “o sócio participante não pode tomar parte nas relações do sócio ostensivo com terceiros, sob pena da nulidade da sociedade”*;
- d) Que, no mínimo, existiria uma sociedade de fato, com *affectio societatis* e divisão de riscos empresariais, independentemente da validade formal da SCP; e,
- e) Que a característica societária é evidente na medida em que os sócios (i) não estão submetidos à posição hierárquica; (ii) dividem riscos, recebendo lucros ou prejuízos; (iii) ambos integralizavam capital em dinheiro, bens ou direitos; (iv) possuem habilidades distintas e interesses complementares e que tais elementos excluem a natureza de prestação de serviço.

Por fim, a contribuinte apresentou petição avulsa (fls. 1465/167), após a ciência do despacho de admissibilidade que rejeitou os embargos, reiterando a preliminar de não conhecimento do recurso especial fazendário, na medida em que o próprio despacho teria confirmado que o acórdão não abrangeu apenas um fundamento, verbis:

[...]

7. Sobreveio o despacho de fls. 1.451, que rejeitou monocraticamente os embargos de declaração. Ao assim decidir, o despacho confirmou que, apesar de não constar na ementa, o segundo fundamento foi expressamente abordado pelo voto condutor do acórdão. Confira-se:

“Alega a embargante que o Acórdão nº 1401-002.823 teria incorrido em omissão pelo fato de sua ementa retratar apenas um dos fundamentos acolhidos

pelo Colegiado para dar provimento ao recurso voluntário. Isso porque o voto condutor da decisão teria apontado dois fundamentos, distintos e independentes, para amparar a decisão.

(...)

*A respeito do alegado, alinho-me ao entendimento já esposado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) e pelo Supremo Tribunal Federal (STF), no sentido que não caracteriza omissão contestável pela via dos embargos declaratórios o fato de a ementa não mencionar todas as questões decididas. **Se o voto condutor da decisão aborda expressamente todos os fundamentos relevantes para a apreciação da lide, conforme afirma a própria embargante, não há que se falar em omissão carente de saneamento.***

8. Tal decisão deixou claro que foram abordados todos os fundamentos relevantes e não apenas um fundamento suficiente. Assim, confirmado que o segundo fundamento apontado nos embargos de declaração foi razão de decidir do colegiado a quo, ainda que não tenha constado da ementa, o Recurso Especial da PGFN não merece ser admitido, dada a insuficiência recursal, uma vez que se insurgiu apenas contra um dos dois fundamentos relevantes e autônomos do v. Acórdão recorrido.

9. Ante o exposto, a **PONTO** reitera a **preliminar de não conhecimento** aduzida em suas Contrarrazões ao Recurso Especial da PGFN, em face de fato processual superveniente que atesta expressamente o enfrentamento, pelo v. Acórdão recorrido, de ambos os fundamentos aduzidos em defesa, suficientes, por si só, para manterem a improcedência da autuação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

Do Conhecimento

O recurso especial é tempestivo e foi regularmente admitido.

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 enfrente 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 ON-LINE 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 ressalvadas, 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 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:

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A fiscalização entende existir vedação nas normas do Código Civil (art. 993, parágrafo único), no entanto não existe um impedimento da participação do sócio perante terceiros

o que existe é uma proibição cuja sanção já está aplicada no próprio dispositivo, qual seja a de que este sócio, que antes não detinha responsabilidade com terceiros, passe a ter responsabilidade solidária com o sócio ostensivo nas obrigações da sociedade.

O sócio oculto, por sua vez, também denominado de sócio investidor, é aquele o qual é atribuído o dever de fornecer todo o investimento necessário ao sócio ostensivo para que este pratique os atos concernentes de interesse da sociedade. Assim, em regra, o sócio oculto responde apenas perante o sócio ostensivo, salvo na hipótese daquele houver intervindo na relação do sócio ostensivo com o terceiro, cuja responsabilidade será solidária, conforme disciplina o parágrafo único do artigo 993.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Quanto à possibilidade de redução das alíquotas de presunção do lucro pela criação das SCP e 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:

[...]

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 auferirá rendimentos tributáveis confundíveis 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 atuação 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 autuado.

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