



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

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.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano - Relator

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Livia de Carli Germano (Vice-Presidente), 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.

Relatório

Trata o presente processo de Recurso Voluntário ao Acórdão de nº 01-34.871, proferido pela Quinta Turma da DRJ/BEL em que julgou improcedente a impugnação apresentada pela Contribuinte, ocasião em que manteve integralmente o crédito tributário exigido.

A seguir, transcrevo os termos e fundamentos da decisão recorrida:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.

A autoridade fiscal deve efetuar os lançamentos necessários quando demonstrada a existência de planejamento tributário com objetivo de reduzir ou suprimir o recolhimento de tributos.

MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE.

A aplicação da multa de ofício decorre do cumprimento da norma legal. Apurada a infração, é devido o lançamento da multa de ofício.

MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA ISOLADOS. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. BENEFICIÁRIOS: PESSOAS FÍSICAS.

Comprovada a falta de retenção do imposto com natureza de antecipação do devido na declaração de ajuste anual dos beneficiários, após o termo final do prazo fixado para entrega dessas declarações, é devido pela fonte pagadora dos rendimentos a multa de ofício e os juros de mora isolados.

MULTA QUALIFICADA.

Constatada a prática de atos tendentes a ocultar da fiscalização o conhecimento do fato gerador da obrigação tributária, justifica-se a aplicação da multa de ofício duplicada.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA.
ATRIBUIÇÃO. COMPETÊNCIA.**

A autoridade fiscal detém competência para arrolar os responsáveis solidários no momento do lançamento.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA.

São responsáveis solidários os sócios que participam da concepção e manutenção do modelo tributário de fachada adotado pela sociedade.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Relatório

Trata-se de processo administrativo formalizado em decorrência de procedimento fiscal que deu origem aos seguintes Autos de Infração, relativos aos anos-calendário de 2012 a 2014:

Auto de Infração Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (fls. 2 a 46) no valor original de R\$ 2.273.653,81, acrescido de juros de mora e da multa prevista no art. 44, inc. I, e §1º, da Lei nº 9.430/96;

Auto de Infração Imposto de Renda Retido na Fonte (fls. 47 a 58) referente à multa exigida isoladamente prevista no art. 9º e § único da Lei nº 10.426/02 e nos arts. 620, 628, 639, 717, 722, 725, 843, 953 e 957, inc. II do Regulamento do Imposto de Renda, no valor de R\$ 6.513.089,31, acrescido de juros isolados.

Do procedimento fiscal

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal de fls.60 a 100, a contribuinte teria se utilizado de sociedades em conta de participação (SCPs) para realizar pagamentos a prestadores de serviço na forma de lucros distribuídos, conduta que teria como objetivo afastar o recolhimento integral do IRPJ, das contribuições previdenciárias e do IRRF.

Além dos lançamentos que compõem o presente processo, foram formalizados créditos tributários referentes às contribuições

previdenciárias através do processo administrativo de nº 10166.728636/2016-56.

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 On-Line 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 10166.720080/2017-31.

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 roposta 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.

Responsáveis solidários Vicente Paulo das Graças Pereira e José Jayme Moraes Júnior

Em relação ao mérito, ambos os responsáveis arrolados utilizam-se dos mesmos argumentos apresentados pelo sujeito passivo e, complementarmente, defendem que a responsabilidade solidária a eles atribuída deve ser afastada com base nas seguintes afirmações:

Incompetência da fiscalização para atribuição de responsabilidade solidária por se tratar de competência exclusiva da Procuradoria da Fazenda Nacional;

Inexistência de sujeição passiva com base tanto no art. 124, inc I do CTN como no art. 135, inc. III da mesma norma;

Que, ao utilizar um e-mail enviado por um dos sócios da Ponto On-Line a um professor especialista desligado do quadro de profissionais como evidência de prática de atos de gestão, a autoridade lançadora estaria confundindo trato social com administração ou gerência;

Que o depoimento de Jean de Figueiredo Cronemberger não possui validade pois durante o período fiscalizado o depoente já não pertencia ao quadro societário da autuada, além de ter deixado a sociedade em decorrência de grave desavença com o impugnante Vicente Paulo das Graças Pereira;

Que os sócios, por serem auditores fiscais, têm conhecimento da legislação e da limitação contida no art. 117, inc. X, da Lei nº 8.112/90;

Que o mero inadimplemento de obrigação fiscal não constitui infração legal para os fins de responsabilização pessoal dos administradores;

Ao final, solicitam o acolhimento integral das impugnações no sentido de afastar a responsabilidade solidária e, subsidiariamente, no caso de entendimento contrário, que todos os argumentos trazidos na impugnação apresentada pela Ponto sejam considerados, cancelando-se os créditos tributários em litígio.

Voto

As impugnações apresentadas são tempestivas e atendem aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, norma que disciplina o processo administrativo fiscal.

Do lançamento

*A impugnante defende que os Autos de Infração devem ser cancelados pois os valores pagos aos professores apresentavam todas as características de distribuição de lucro e que as sociedades em conta de participação por ela constituídas eram verdadeiras sociedades empresárias, nas quais haveria “efetivamente a chamada *affectio societatis*, isto é, a conjunção de esforços econômicos pelos sócios e, especialmente, a assunção compartilhada dos riscos decorrentes da atividade econômica.”*

Nos autos, está exposto o modus operandi das SCPs: a Ponto On-Line (sócia ostensiva) celebra os contratos com os professores especialistas, vende os cursos e materiais, realiza a cobrança, recolhe os tributos e assume a parte negocial perante terceiros. Por outro lado, os sócios participantes da sociedade conta participação “desenvolvem o conteúdo das aulas sob medida para o portal online.”

A sócia ostensiva, depois de subtrair custos e despesas sobre a receita auferida, paga diretamente aos sócios participantes valores a título de lucros, de acordo com o volume e a modalidade de serviço prestado individualmente por este sócio.

Neste ponto, evidencia-se uma questão: o montante da remuneração do sócio participante depende, principalmente, de sua produção, e não do seu investimento na SCP. Aliás, a defesa confirma que os rendimentos individuais dos sócios participantes eram apurados mensalmente de acordo com o volume de trabalho e pagos no mês seguinte. Dessa forma, os valores repassados não podem ser classificados como lucros distribuídos.

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 sócio ostensivo que, atuando isoladamente perante terceiros, deverá executar o investimento objeto da conta de participação.

Após ter praticado a atividade objeto, 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.

Ocorre que, ao contrário do exposto acima, o trabalho executado pelos sócios participantes é o gerador de receitas em decorrência dos contratos firmados pelo sócio ostensivo, ou seja, 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.

Também não procedem as alegações da impugnante no sentido de que as SCP em análise são sociedades e possuem todos os atributos previstos no art. 981 do Código Civil pois, observando-se as regras previstas para as sociedades simples, pode-se considerá-las aplicáveis às SCP desde que não sejam contrárias a sua própria natureza jurídica enquanto sociedade de investimento, onde os sócios participantes entregam recursos ao ostensivo a fim de que este, de forma exclusiva e isolada, empreenda e, posteriormente, retorne lucros aos investidores.

A defesa argumenta que não existe “qualquer desvirtuamento do instituto da SCP” e a desconsideração dessa natureza jurídica seria indevida e ilegal. Ocorre que, efetivamente, a ação do fisco não está desconsiderando a natureza jurídica e nem invalidando

a existência formal da SCP. Seu objetivo é unicamente buscar a verdade material, para se determinar os atos realmente ocorridos, e não aqueles aparentes, ou de fachada. No presente caso, o objetivo é a identificação da efetiva natureza jurídica dos valores pagos aos sócios participantes.

Quanto à alegação de a SCP apresentar resultado negativo e o sócio participante ser chamado a repor a perda, a impugnante não junta aos autos nenhum documento comprovando o aporte feito pelo sócio participante ao projeto que apresentou resultado negativo.

Ainda, a interessada cita em sua defesa o art. 129 da Lei nº 11.196/05, que determina que a prestação de serviços intelectuais sujeita-se à legislação aplicável às pessoas jurídicas. Entretanto, trata-se de previsão legal aplicável aos negócios jurídicos em conformidade com a verdade material, não podendo ser invocada no caso em questão.

A impugnante entende que a autoridade fiscal teria desconsiderado a personalidade jurídica da sociedade em função do parágrafo único do art. 116 do CTN. Ocorre que, como se verifica no Termo de Verificação Fiscal, a autoridade administrativa não se valeu do citado artigo. Lastreando-se em informações sempre acompanhadas de documentos e provas, desconsiderou os negócios com base no art. 149 do CTN pois os professores especialistas eram, na verdade, prestadores de serviços da Ponto On-line e, dessa forma, considerou os lucros distribuídos pelas SCP como remuneração por serviços prestados.

Em seguida, a defesa argumenta que o lançamento deve ser considerado improcedente pois a fiscalização teria efetuado o lançamento com base no lucro presumido ao passo que, se a apuração tivesse sido feita com base no lucro real, o resultado obtido seria negativo e não haveria, conseqüentemente, IRPJ a pagar. Entretanto, convém esclarecer que a autoridade lançadora não escolheu a opção mais vantajosa para o fisco. Nos termos do art. 13, § 1, da Lei nº 9.718/9, trata-se de opção irretratável realizada pelo próprio contribuinte, conforme se verifica no Termo de Verificação Fiscal:

Foi escolhido como forma de tributação nos anos-calendário 2012, 2013 e 2014 o Lucro Presumido, conforme Declarações de Informação Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica-DIPJ e Escrituração Contábil Fiscal-ECF. Consequentemente o PIS e a COFINS são tributados no regime cumulativo, conforme artigo 2º da lei 9.718/98 combinado com o artigo 8º da lei 10.637/2002 (Pis) e o artigo 10 da lei 10.833/2003 (Cofins).

Finalmente, quanto ao argumento de que os mesmos depoimentos foram utilizados para embasar o lançamento das contribuições previdenciárias e de que “o Fisco sequer conseguiu obter provas adicionais que justificassem suas alegações”, tem razão a impugnante ao alegar que os mesmos depoimentos fundamentaram os lançamentos nos dois processos. E nem poderia ser diferente já que a prática adotada pela sociedade afastou ou reduziu a cobrança tanto do IRPJ como

das contribuições previdenciárias e do IRRF. Entretanto, esses depoimentos não foram os únicos a motivar o lançamento já que foram acompanhados de provas e indícios adicionais como já visto anteriormente.

Da multa qualificada

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.

No Termo de Verificação Fiscal, os argumentos e fatos expostos evidenciam muito robustamente a existência de planejamento tributário visando diminuir ou suprimir o recolhimento de tributos. Sendo assim, da legislação acima e do conjunto probatório constante dos autos, pode-se concluir que, comprovada a prática dolosa da empresa de remunerar os sócios participantes na forma de distribuição de lucros quando, na verdade, se tratava de remuneração decorrente da prestação de serviços, é cabível a aplicação da multa qualificada.

Quanto aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade aos quais a contribuinte se refere em sua peça impugnatória, é importante esclarecer que as instâncias administrativas de julgamento não detêm competência para apreciar alegações da natureza da acima aventadas, pois tal competência é atribuída privativamente ao Poder Judiciário, nos termos do art. 102, I, “a” e III, “b” da Constituição Federal. Além disso, não se pode, sob pena de responsabilidade funcional, deixar de aplicar as normas cuja validade está sendo questionada pela autuada, em observância ao artigo 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional – CTN.

Da multa isolada

Não procede a alegação de que a multa isolada pela falta de retenção/recolhimento do IRRF, fixada pelo art. 9º da Lei nº 10.426/2002, tenha sido revogada pela MP nº 351/2007, que foi convertida na Lei nº 11.488/2007.

Antes da edição da MP, a redação do art. 9º da Lei nº 10.426/02 era a seguinte:

Art. 9º. Sujeita-se às multas de que tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a fonte pagadora obrigada a reter tributo ou contribuição, no caso de falta de retenção ou recolhimento, ou recolhimento após o prazo fixado, sem o acréscimo de multa moratória, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Tal dispositivo previa a aplicação de multa de ofício em duas situações específicas:

- 1. No caso da fonte pagadora obrigada a reter tributo não adotar tal providência ou, assim procedendo, deixar de recolhê-lo;*
- 2. No caso da fonte pagadora obrigada a reter tributo, recolhê-lo em atraso sem o acréscimo de multa de mora.*

O legislador, ao invés de fixar já no referido dispositivo o percentual da multa a ser aplicada, entendeu por bem fazer referência à multa de ofício prevista no art. 44, I da Lei nº 9.430/96, a fim de utilizar o percentual previsto neste dispositivo.

Com o advento da MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, especificamente de seu art. 16, o art. 9º da Lei nº 10.426/2002 sofreu alteração em sua redação, consoante transcrito a seguir:

Art. 9º Sujeita-se à multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicada na forma de seu § 1º, quando for o caso, a fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Comparando-se as duas redações do art. 9º, original e alterada, verifica-se que a única modificação ocorrida foi a exclusão da hipótese de exigência de multa isolada no caso da fonte pagadora efetuar o recolhimento em atraso sem o acréscimo de multa de mora. Tal alteração está em consonância com a modificação procedida pelo art. 14 da mesma MP no art. 44 da Lei nº 9.430/96, que revogou a multa pelo recolhimento de tributos em atraso sem multa de mora.

Dos juros isolados

A autuada rebate a aplicação de juros isolados informando que sua incidência se dá apenas sobre os tributos em atraso e, como a responsabilidade pelo imposto de renda que deveria ter sido retido passa a ser do beneficiário do rendimento, na perspectiva da fonte pagadora não haveria atraso, já que inexigível a obrigação correspondente.

Nesse contexto, o Parecer Normativo Cosit nº 1, de 2002, esclarece que, constatada a falta de retenção do imposto que tiver a natureza de antecipação, após a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora isolados, calculados desde a data prevista para recolhimento do imposto que deveria ter sido retido até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual.

[...]

IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE. RESPONSABILIDADE.

Quando a incidência na fonte tiver a natureza de antecipação do imposto a ser apurado pelo contribuinte, a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção e recolhimento do imposto extingue-se, no caso de pessoa física, no prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual, e, no caso de pessoa jurídica, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual.

IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE.

Constatada a falta de retenção do imposto, que tiver a natureza de antecipação, antes da data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, e, antes da data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, serão exigidos da fonte pagadora o imposto, a multa de ofício e os juros de mora.

Verificada a falta de retenção após as datas referidas acima serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora isolados, calculados desde a data prevista para recolhimento do imposto que deveria ter sido retido até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, até a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica; exigindo-se do contribuinte o imposto, a multa de ofício e os juros de mora, caso este não tenha submetido os rendimentos à tributação. (grifei)

Portanto, não merece reparo o lançamento de juros isolados pela falta de retenção do imposto de renda na fonte.

Da alegação de incompetência de atribuição de responsabilidade solidária

Ambos os impugnantes defendem a nulidade dos Termos de Sujeição Passiva sob alegação de que se trata de atribuição de competência exclusiva da Procuradoria da Fazenda Nacional:

“Isso porque, como o artigo 135, do CTN, como regra geral, não define um sujeito passivo para o crédito tributário e somente trata do deslocamento da situação de devedor para um terceiro, seria possível atribuir qualquer responsabilidade ao Requerente pelo débito lançado contra a PONTO apenas em sede de execução fiscal”.

Citam os acórdãos CARF 1101-000.513, de 03/08/2011, e 1101-000.578, de 15./09/2011, transcritos a seguir:

*“RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA - IMPUTAÇÃO. A lavratura do Auto de Infração não é o momento oportuno para decidir a respeito do cabimento da execução a ser proposta junto ao possível responsável solidário. **A competência para análise da imputação de responsabilidade solidária é do órgão administrativo responsável pela execução fiscal, no caso a Procuradoria da Fazenda Nacional.**” (Acórdão 1101- 000.513, de 3.8.2011 – não destacado no original)*

“TERMO DE IMPUTAÇÃO DE SOLIDARIEDADE NULIDADE — Compete exclusivamente à Procuradoria da Fazenda Nacional, nos casos da responsabilidade prevista nos artigos 128 a 138 do CTN, imputar a responsabilidade pelo crédito tributário a terceiro, no bojo da cobrança executiva. A imputação de responsabilidade efetuada pela fiscalização é nula por sua incompetência para praticar tal ato.” (Acórdão 1101-000.578, de 15.9.2011 – não destacado no original)

Em relação às decisões acima, convém esclarecer, preliminarmente, que os julgados, sejam eles judiciais ou administrativos, apenas vinculam os julgadores de 1ª instância nas situações expressamente previstas na legislação.

No caso em questão, a responsabilidade solidária foi atribuída no momento do lançamento nos termos do art. 135 do CTN combinado com o art. 2º da Portaria RFB nº 2.284/2010, transcritos a seguir, e não se confunde com a etapa de execução da cobrança realizada pela Procuradoria da Fazenda Nacional, disciplinada pela Lei nº.830/80.

CTN - Art. 135. *São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:*

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Portaria RFB nº 2.284/2010 - Art. 2º *Os Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, na formalização da exigência, deverão, sempre que, no procedimento de constituição do crédito tributário, identificarem hipóteses de pluralidade de sujeitos passivos, reunir as provas necessárias para a caracterização dos responsáveis pela satisfação do crédito tributário lançado.*

§ 1º A autuação deverá conter a descrição dos fatos e o enquadramento legal das infrações apuradas e do vínculo de responsabilidade.

§ 2º Na hipótese de que trata o caput, não será exigido Mandado de Procedimento Fiscal para os responsáveis.

Diante do exposto verifica-se que, ao contrário do alegado, a autoridade fiscal possui não só a competência como também o dever de identificar e arrolar todos os responsáveis pelo crédito tributário no momento do lançamento.

Da responsabilidade solidária

Os impugnantes alegam que não podem ser incluídos automaticamente como responsáveis solidários pelo simples fato de serem sócios da autuada, que a fiscalização não obteve êxito em comprovar qualquer prática de atos de gestão, muito menos com excesso de poderes e infração a lei, contrato ou estatuto social e que o depoimento de Jean de Figueiredo Cronemberger não possui validade pois, durante o período fiscalizado, o depoente já não pertencia ao quadro societário da autuada, além de ter deixado a sociedade em decorrência de grave desavença com o impugnante Vicente Paulo das Graças Pereira.

Argumentam que, ao utilizar um e-mail enviado pelo sócio José Jayme Moraes Júnior a um professor especialista desligado do quadro de profissionais como evidência de prática de atos de gestão, a autoridade lançadora estaria confundindo trato social com administração ou gerência.

Defendem que tanto no art. 124, inc. I, como no art. 135, inc. III, do CTN prevêem a “necessidade de comprovação de fato jurídico tributário, distinto da ocorrência do fato gerador, capaz de permitir a inclusão dos sócios no pólo passivo da relação jurídico tributária” e que o mero inadimplemento de obrigação fiscal não constitui infração legal para os fins de responsabilização pessoal dos administradores.

Esclarecem que, por serem auditores fiscais, têm conhecimento da legislação e da limitação contida no art. 117, inc. X, da Lei nº 8.112/90 e que a “não declaração na GFIP dos dados correspondentes às contribuições previdenciárias” não pode ser utilizada como fundamentação para o lançamento de Imposto de Renda.

No caso em tela, ambos os sócios não participavam, formalmente, da administração da autuada. E nem poderiam: por serem servidores públicos federais, são proibidos de participar de gerência ou administração de sociedade privada, nos termos do art.117, inc. X, da Lei nº 8.112/90. Entretanto, verifica-se que há nos autos evidências suficientes para demonstrar que, na realidade, os impugnantes exerciam, à época, papel ativo na condução e na manutenção da sociedade empresária.

Pode-se chegar a esse convencimento em decorrência dos inúmeros depoimentos trazidos a termo pela fiscalização, conforme trechos transcritos a seguir:

Anabelle Vieira Denega - administradora

(...) QUE, como administradora, pode tomar todas as decisões da empresa com base em parâmetros pré-determinados desde a sua contratação; QUE situações novas são decididas pela depoente e, se necessário, são submetidas à apreciação dos proprietários da empresa (...) QUE os contratos seguem os padrões prédefinidos e, em caso de alguma especificidade, desconhece o tratamento a ser dado (...)

Jean de Figueiredo Cronemberger – ex-sócio

(...) QUE, quem tomava as decisões da empresa, de fato, era o sócio majoritário Sr. Vicente Paulo (...)

Marcos Henrique Girão da Silva – professor especialista

(...) QUE foi contatado inicialmente pelo coordenador do PONTO, Sr. Moraes Júnior, com quem mantinha todos os relacionamentos inerentes ao lançamento de cursos e organização pedagógica até a sua saída (...)

O impugnante Vicente Paulo das Graças Pereira defende que o depoimento de Jean de Figueiredo Cronemberger não possui validade pois, durante o período fiscalizado, o depoente já não pertencia ao quadro societário da autuada, além de ter deixado a sociedade em decorrência de grave desavença com o interessado. Ocorre que esses argumentos não podem ser aceitos pois, em primeiro lugar, ainda que não pertencesse mais à sociedade, as informações relativas ao funcionamento da sociedade são válidas por demonstrar uma sistemática que se prolonga no tempo. Já em relação à alegada desavença, convém destacar que, conforme se verifica na fl. 428, o depoente foi devidamente cientificado de que a prestação de declaração falsa constitui crime, nos termos da Lei nº 8.137/90. Válidas, portanto, as declarações por ele prestadas.

Em que pesem as alegações apresentadas, não foi o depoimento acima o motivo principal que levou à inclusão dos impugnantes no pólo passivo em questão. Merece destaque o fato de que, tanto a antiga administradora, Cleonice Maria de Oliveira da Silva Borges de Souza, como a atual, Anabelle Vieira Denega, ao serem intimadas para comparecer pessoalmente e prestar esclarecimentos e informações, declararam não ter “preparo contábil/tributário para esclarecer, de forma adequada e elucidativa, eventuais indagações necessárias àquela fiscalização” e solicitaram que as indagações fossem “formalizadas em Termo de Esclarecimentos, intimando-se a efetiva fiscalização para responder as dúvidas dos dignos Auditores.”

Se as intimadas fossem, de fato, as reais administradoras da sociedade, não teriam nenhuma dificuldade em prestar todo o tipo de esclarecimento necessário ao andamento do procedimento fiscal.

Além disso, o depoente Marcos Girão apresentou um e-mail no qual o sócio José Jayme Moraes Júnior não trata apenas de relacionamento social e sim de assuntos diretamente relacionados ao contrato firmado com o depoente:

"Prezado Marcos,

Primeiramente, agradeço por todo o tempo que permaneceu no Ponto, pelo seu comprometimento e dedicação. Desejo sucesso em sua nova empreitada.

Quanto ao pagamento dos cursos em andamento, seguem o mesmo padrão, ou seja, serão pagos da mesma maneira que os anteriores.

Quanto ao Ponto +, solicitarei ao Igor que apague todas as suas questões do banco de dados. Não precisa mais cadastrar nenhuma. Como você bem sabe, no Ponto, sempre solicitamos exclusividade. Como vai tocar outro projeto, não há sentido em te manter com questões no Ponto +.

Oi, Igor, Por favor, peça ao Neirivan que delete todas as questões de Legislação de Trânsito e de Segurança Corporativa do banco de questões. Vamos precisar de outro professor".

Verifica-se que as provas apresentadas demonstram que houve participação dos sócios na gerência da empresa.

Acrescente-se que, ao contrário do alegado, o que levou à responsabilização dos sócios não foi a simples inadimplência e sim a prática de atos com simulação, fraude e dolo.

Quanto ao enquadramento da responsabilidade solidária nos arts. 124, I, e 135, inc. III do CTN, verifica-se que o procedimento fiscal descreveu circunstâncias que não se limitam ao mero interesse econômico no resultado e evidenciaram a participação conjunta dos sócios na concepção e manutenção do modelo adotado pela Ponto On-Line. Cabível, portanto, a inclusão dos interessados no pólo passivo em questão com base em ambos os fundamentos legais, seja pelo interesse comum, seja pela prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Não cabe, portanto, o afastamento da responsabilidade solidária atribuída a Vicente Paulo das Graças Pereira e José Jayme Moraes Júnior.

Da apresentação posterior de manifestação e provas

A interessada solicita que lhe seja autorizada a "juntada posterior de documentos que possam ser necessários". A esse respeito, cumpre registrar o art. 16 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, determina que a impugnação deve conter os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. Além disso, esse mesmo artigo determina que a prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o

impugnante fazê-lo em outro momento processual, ao menos que essa nova manifestação ocorra em decorrência dos motivos expostos em seu §4º.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto pela improcedência da impugnação, mantendo na íntegra o crédito tributário impugnado e a responsabilidade solidária atribuída aos sócios Vicente Paulo das Graças Pereira e José Jayme Moraes Júnior."

Cientificada da decisão do acórdão da DRJ, a Contribuinte e os responsáveis solidários interpõem recurso voluntário, no qual repetem a argumentação apresentada nas Impugnações, ora transcritas na decisão recorrida e que foram devidamente apreciadas pela instância de piso.

Voto Vencido

Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano

Preenchidos os requisitos de admissibilidade dos Recursos Voluntários apresentado, deles conheço.

Como relatoriado, a Fiscalização descaracterizou a **sociedade em conta de participação** entre a Recorrente e as várias outras sociedades (sócios participantes), no caso tratavam-se de centenas de pessoas físicas (professores), por entender que os pressupostos inerentes a este tipo de sociedade não foram observados e/ou por estar em desacordo com as regras deste instituto.

Cientificada da decisão do acórdão da DRJ, a Contribuinte e os responsáveis solidários interpõem recurso voluntário, no qual repetem a argumentação apresentada nas Impugnações, ora transcritas na decisão recorrida, então apreciadas por aquela instância.

Em assim sendo, de se utilizar a faculdade prevista ao Conselheiro Relator nos termos do parágrafo 3 do art.57 do Regimento Interno do CARF:

Art.57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

[...]

Parágrafo 1º. A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

[...]

2 A exigência do Parágrafo 1º. pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF n. 329, 2017).

Na apreciação da questão, o acórdão recorrido mostrou-se sólido em suas conclusões e encontra-se adequadamente fundamentado. Portanto, **adoto como minhas razões de decidir a decisão recorrida**, pelos seus próprios fundamentos, cujo voto condutor do Acórdão transcrevo a seguir:

Voto

As impugnações apresentadas são tempestivas e atendem aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, norma que disciplina o processo administrativo fiscal.

Do lançamento

A impugnante defende que os Autos de Infração devem ser cancelados pois os valores pagos aos professores apresentavam todas as características de distribuição de lucro e que as sociedades em conta de participação por ela constituídas eram verdadeiras sociedades empresárias, nas quais haveria “efetivamente a chamada affectio societatis, isto é, a conjunção de esforços econômicos pelos sócios e, especialmente, a assunção compartilhada dos riscos decorrentes da atividade econômica.”

Nos autos, está exposto o modus operandi das SCPs: a Ponto On-Line (sócia ostensiva) celebra os contratos com os professores especialistas, vende os cursos e materiais, realiza a cobrança, recolhe os tributos e assume a parte negocial perante terceiros. Por outro lado, os sócios participantes da sociedade conta participação “desenvolvem o conteúdo das aulas sob medida para o portal online.”

A sócia ostensiva, depois de subtrair custos e despesas sobre a receita auferida, paga diretamente aos sócios participantes valores a título de lucros, de acordo com o volume e a modalidade de serviço prestado individualmente por este sócio.

Neste ponto, evidencia-se uma questão: o montante da remuneração do sócio participante depende, principalmente, de sua produção, e não do seu investimento na SCP. Aliás, a defesa confirma que os rendimentos individuais dos sócios participantes eram apurados mensalmente de acordo com o volume de trabalho e pagos no mês seguinte. Dessa forma, os valores repassados não podem ser classificados como lucros distribuídos.

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 sócio ostensivo que, atuando isoladamente perante terceiros, deverá executar o investimento objeto da conta de participação.

Após ter praticado a atividade objeto, 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.

*Ocorre que, ao contrário do exposto acima, o trabalho executado pelos sócios participantes é o gerador de receitas em decorrência dos contratos firmados pelo sócio ostensivo, ou seja, 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.*

Também não procedem as alegações da impugnante no sentido de que as SCP em análise são sociedades e possuem todos os atributos previstos no art. 981 do Código Civil pois, observando-se as regras previstas para as sociedades simples, pode-se considerá-las aplicáveis às SCP desde que não sejam contrárias a sua própria natureza jurídica enquanto sociedade de investimento, onde os sócios participantes entregam recursos ao ostensivo a fim de que este, de forma exclusiva e isolada, empreenda e, posteriormente, retorne lucros aos investidores.

A defesa argumenta que não existe “qualquer desvirtuamento do instituto da SCP” e a desconsideração dessa natureza jurídica seria indevida e ilegal. Ocorre que, efetivamente, a ação do fisco não está desconsiderando a natureza jurídica e nem invalidando a existência formal da SCP. Seu objetivo é unicamente buscar a verdade material, para se determinar os atos realmente ocorridos, e não aqueles aparentes, ou de fachada. No presente caso, o objetivo é a identificação da efetiva natureza jurídica dos valores pagos aos sócios participantes.

Quanto à alegação de a SCP apresentar resultado negativo e o sócio participante ser chamado a repor a perda, a impugnante não junta aos autos nenhum documento comprovando o aporte feito pelo sócio participante ao projeto que apresentou resultado negativo.

Ainda, a interessada cita em sua defesa o art. 129 da Lei nº 11.196/05, que determina que a prestação de serviços intelectuais sujeita-se à legislação aplicável às pessoas jurídicas. Entretanto, trata-se de previsão legal aplicável aos negócios jurídicos em conformidade com a verdade material, não podendo ser invocada no caso em questão.

A impugnante entende que a autoridade fiscal teria desconsiderado a personalidade jurídica da sociedade em função do parágrafo único do art. 116 do CTN. Ocorre que, como se verifica no Termo de Verificação Fiscal, a autoridade administrativa não se valeu do citado artigo. Lastreando-se em informações sempre acompanhadas de documentos e provas, desconsiderou os negócios com base no art. 149 do CTN pois os professores especialistas eram, na verdade, prestadores de serviços da Ponto On-line e, dessa forma, considerou os lucros distribuídos pelas SCP como remuneração por serviços prestados.

Em seguida, a defesa argumenta que o lançamento deve ser considerado improcedente pois a fiscalização teria efetuado o lançamento com base no lucro presumido ao passo que, se a

apuração tivesse sido feita com base no lucro real, o resultado obtido seria negativo e não haveria, conseqüentemente, IRPJ a pagar. Entretanto, convém esclarecer que a autoridade lançadora não escolheu a opção mais vantajosa para o fisco. Nos termos do art. 13, § 1, da Lei nº 9.718/9, trata-se de opção irretratável realizada pelo próprio contribuinte, conforme se verifica no Termo de Verificação Fiscal:

Foi escolhido como forma de tributação nos anos-calendário 2012, 2013 e 2014 o Lucro Presumido, conforme Declarações de Informação Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica-DIPJ e Escrituração Contábil Fiscal-ECF. Consequentemente o PIS e a COFINS são tributados no regime cumulativo, conforme artigo 2º da lei 9.718/98 combinado com o artigo 8º da lei 10.637/2002 (Pis) e o artigo 10 da lei 10.833/2003 (Cofins).

Finalmente, quanto ao argumento de que os mesmos depoimentos foram utilizados para embasar o lançamento das contribuições previdenciárias e de que “o Fisco sequer conseguiu obter provas adicionais que justificassem suas alegações”, tem razão a impugnante ao alegar que os mesmos depoimentos fundamentaram os lançamentos nos dois processos. E nem poderia ser diferente já que a prática adotada pela sociedade afastou ou reduziu a cobrança tanto do IRPJ como das contribuições previdenciárias e do IRRF. Entretanto, esses depoimentos não foram os únicos a motivar o lançamento já que foram acompanhados de provas e indícios adicionais como já visto anteriormente.

Da multa qualificada

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.

No Termo de Verificação Fiscal, os argumentos e fatos expostos evidenciam muito robustamente a existência de planejamento tributário visando diminuir ou suprimir o recolhimento de tributos. Sendo assim, da legislação acima e do conjunto probatório constante dos autos, pode-se concluir que, comprovada a prática dolosa da empresa de remunerar os sócios participantes na forma de distribuição de lucros quando, na verdade, se tratava de remuneração decorrente da prestação de serviços, é cabível a aplicação da multa qualificada.

Quanto aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade aos quais a contribuinte se refere em sua peça impugnatória, é importante esclarecer que as instâncias administrativas de julgamento não detêm competência para apreciar alegações da natureza da acima aventadas, pois tal competência é atribuída privativamente ao Poder Judiciário, nos termos do art. 102, I, “a” e III, “b” da Constituição Federal. Além disso, não se pode, sob pena de responsabilidade funcional, deixar de aplicar as normas cuja validade está sendo questionada pela autuada, em observância ao artigo 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional – CTN.

Da multa isolada

Não procede a alegação de que a multa isolada pela falta de retenção/recolhimento do IRRF, fixada pelo art. 9º da Lei nº 10.426/2002, tenha sido revogada pela MP nº 351/2007, que foi convertida na Lei nº 11.488/2007.

Antes da edição da MP, a redação do art. 9º da Lei nº 10.426/02 era a seguinte:

Art. 9º. Sujeita-se às multas de que tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a fonte pagadora obrigada a reter tributo ou contribuição, no caso de falta de retenção ou recolhimento, ou recolhimento após o prazo fixado, sem o acréscimo de multa moratória, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Tal dispositivo previa a aplicação de multa de ofício em duas situações específicas:

- 1. No caso da fonte pagadora obrigada a reter tributo não adotar tal providência ou, assim procedendo, deixar de recolhê-lo;*
- 2. No caso da fonte pagadora obrigada a reter tributo, recolhê-lo em atraso sem o acréscimo de multa de mora.*

O legislador, ao invés de fixar já no referido dispositivo o percentual da multa a ser aplicada, entendeu por bem fazer referência à multa de ofício prevista no art. 44, I da Lei nº 9.430/96, a fim de utilizar o percentual previsto neste dispositivo.

Com o advento da MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, especificamente de seu art. 16, o art. 9º da Lei nº 10.426/2002 sofreu alteração em sua redação, consoante transcrito a seguir:

Art. 9º Sujeita-se à multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicada na forma de seu § 1º, quando for o caso, a fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Comparando-se as duas redações do art. 9º, original e alterada, verifica-se que a única modificação ocorrida foi a exclusão da hipótese de exigência de multa isolada no caso da fonte pagadora efetuar o recolhimento em atraso sem o acréscimo de multa de mora. Tal alteração está em consonância com a modificação procedida pelo art. 14 da mesma MP no art. 44 da Lei nº 9.430/96, que revogou a multa pelo recolhimento de tributos em atraso sem multa de mora.

Dos juros isolados

A autuada rebate a aplicação de juros isolados informando que sua incidência se dá apenas sobre os tributos em atraso e, como a responsabilidade pelo imposto de renda que deveria ter sido retido passa a ser do beneficiário do rendimento, na perspectiva da fonte pagadora não haveria atraso, já que inexigível a obrigação correspondente.

Nesse contexto, o Parecer Normativo Cosit nº 1, de 2002, esclarece que, constatada a falta de retenção do imposto que tiver a natureza de antecipação, após a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora isolados, calculados desde a data prevista para recolhimento do imposto que deveria ter sido retido até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual.

[...]

IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE. RESPONSABILIDADE.

Quando a incidência na fonte tiver a natureza de antecipação do imposto a ser apurado pelo contribuinte, a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção e recolhimento do imposto extingue-se, no caso de pessoa física, no prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual, e, no caso de pessoa jurídica, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual.

IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE.

Constatada a falta de retenção do imposto, que tiver a natureza de antecipação, antes da data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, e, antes da data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado

ou anual, no caso de pessoa jurídica, serão exigidos da fonte pagadora o imposto, a multa de ofício e os juros de mora.

Verificada a falta de retenção após as datas referidas acima serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora isolados, calculados desde a data prevista para recolhimento do imposto que deveria ter sido retido até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, até a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica; exigindo-se do contribuinte o imposto, a multa de ofício e os juros de mora, caso este não tenha submetido os rendimentos à tributação. (grifei)

Portanto, não merece reparo o lançamento de juros isolados pela falta de retenção do imposto de renda na fonte.

Da alegação de incompetência de atribuição de responsabilidade solidária

Ambos os impugnantes defendem a nulidade dos Termos de Sujeição Passiva sob alegação de que se trata de atribuição de competência exclusiva da Procuradoria da Fazenda Nacional:

“Isso porque, como o artigo 135, do CTN, como regra geral, não define um sujeito passivo para o crédito tributário e somente trata do deslocamento da situação de devedor para um terceiro, seria possível atribuir qualquer responsabilidade ao Requerente pelo débito lançado contra a PONTO apenas em sede de execução fiscal”.

Citam os acórdãos CARF 1101-000.513, de 03/08/2011, e 1101-000.578, de 15./09/2011, transcritos a seguir:

“RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA - IMPUTAÇÃO. A lavratura do Auto de Infração não é o momento oportuno para decidir a respeito do cabimento da execução a ser proposta junto ao possível responsável solidário. A competência para análise da imputação de responsabilidade solidária é do órgão administrativo responsável pela execução fiscal, no caso a Procuradoria da Fazenda Nacional.” (Acórdão 1101- 000.513, de 3.8.2011 – não destacado no original)

“TERMO DE IMPUTAÇÃO DE SOLIDARIEDADE NULIDADE — Compete exclusivamente à Procuradoria da Fazenda Nacional, nos casos da responsabilidade prevista nos artigos 128 a 138 do CTN, imputar a responsabilidade pelo crédito tributário a terceiro, no bojo da cobrança executiva. A imputação de responsabilidade efetuada pela fiscalização é nula por sua incompetência para praticar tal ato.” (Acórdão 1101-000.578, de 15.9.2011 – não destacado no original)

Em relação às decisões acima, convém esclarecer, preliminarmente, que os julgados, sejam eles judiciais ou administrativos, apenas vinculam os julgadores de 1ª instância nas situações expressamente previstas na legislação.

No caso em questão, a responsabilidade solidária foi atribuída no momento do lançamento nos termos do art. 135 do CTN combinado com o art. 2º da Portaria RFB nº 2.284/2010, transcritos a seguir, e não se confunde com a etapa de execução da cobrança realizada pela Procuradoria da Fazenda Nacional, disciplinada pela Lei nº .830/80.

CTN

"Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado".

Portaria RFB nº 2.284/2010

"Art. 2º Os Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, na formalização da exigência, deverão, sempre que, no procedimento de constituição do crédito tributário, identificarem hipóteses de pluralidade de sujeitos passivos, reunir as provas necessárias para a caracterização dos responsáveis pela satisfação do crédito tributário lançado.

§ 1º A autuação deverá conter a descrição dos fatos e o enquadramento legal das infrações apuradas e do vínculo de responsabilidade.

§ 2º Na hipótese de que trata o caput, não será exigido Mandado de Procedimento Fiscal para os responsáveis".

Diante do exposto verifica-se que, ao contrário do alegado, a autoridade fiscal possui não só a competência como também o dever de identificar e arrolar todos os responsáveis pelo crédito tributário no momento do lançamento.

Da responsabilidade solidária

Os impugnantes alegam que não podem ser incluídos automaticamente como responsáveis solidários pelo simples fato de serem sócios da autuada, que a fiscalização não obteve êxito em comprovar qualquer prática de atos de gestão, muito menos com excesso de poderes e infração a lei, contrato ou estatuto social e que o depoimento de Jean de Figueiredo Cronemberger não possui validade pois, durante o período fiscalizado, o depoente já não pertencia ao quadro societário da autuada, além de ter deixado a sociedade em decorrência de grave desavença com o impugnante Vicente Paulo das Graças Pereira.

Argumentam que, ao utilizar um e-mail enviado pelo sócio José Jayme Moraes Júnior a um professor especialista desligado do

quadro de profissionais como evidência de prática de atos de gestão, a autoridade lançadora estaria confundindo trato social com administração ou gerência.

Defendem que tanto no art. 124, inc. I, como no art. 135, inc. III, do CTN prevêem a “necessidade de comprovação de fato jurídico tributário, distinto da ocorrência do fato gerador, capaz de permitir a inclusão dos sócios no pólo passivo da relação jurídica tributária” e que o mero inadimplemento de obrigação fiscal não constitui infração legal para os fins de responsabilização pessoal dos administradores.

Esclarecem que, por serem auditores fiscais, têm conhecimento da legislação e da limitação contida no art. 117, inc. X, da Lei nº 8.112/90 e que a “não declaração na GFIP dos dados correspondentes às contribuições previdenciárias” não pode ser utilizada como fundamentação para o lançamento de Imposto de Renda.

No caso em tela, ambos os sócios não participavam, formalmente, da administração da autuada. E nem poderiam: por serem servidores públicos federais, são proibidos de participar de gerência ou administração de sociedade privada, nos termos do art.117, inc. X, da Lei nº 8.112/90. Entretanto, verifica-se que há nos autos evidências suficientes para demonstrar que, na realidade, os impugnantes exerciam, à época, papel ativo na condução e na manutenção da sociedade empresária.

Pode-se chegar a esse convencimento em decorrência dos inúmeros depoimentos trazidos a termo pela fiscalização, conforme trechos transcritos a seguir:

Anabelle Vieira Denega - administradora

(...) QUE, como administradora, pode tomar todas as decisões da empresa com base em parâmetros pré-determinados desde a sua contratação; QUE situações novas são decididas pela depoente e, se necessário, são submetidas à apreciação dos proprietários da empresa (...) QUE os contratos seguem os padrões prédefinidos e, em caso de alguma especificidade, desconhece o tratamento a ser dado (...)

Jean de Figueiredo Cronemberger – ex-sócio

(...) QUE, quem tomava as decisões da empresa, de fato, era o sócio majoritário Sr. Vicente Paulo (...)

Marcos Henrique Girão da Silva – professor especialista

(...) QUE foi contatado inicialmente pelo coordenador do PONTO, Sr. Moraes Júnior, com quem mantinha todos os relacionamentos inerentes ao lançamento de cursos e organização pedagógica até a sua saída (...)

O impugnante Vicente Paulo das Graças Pereira defende que o depoimento de Jean de Figueiredo Cronemberger não possui validade pois, durante o período fiscalizado, o depoente já não pertencia ao quadro societário da autuada, além de ter deixado

a sociedade em decorrência de grave desavença com o interessado. Ocorre que esses argumentos não podem ser aceitos pois, em primeiro lugar, ainda que não pertencesse mais à sociedade, as informações relativas ao funcionamento da sociedade são válidas por demonstrar uma sistemática que se prolonga no tempo. Já em relação à alegada desavença, convém destacar que, conforme se verifica na fl. 428, o depoente foi devidamente cientificado de que a prestação de declaração falsa constitui crime, nos termos da Lei nº 8.137/90. Válidas, portanto, as declarações por ele prestadas.

Em que pesem as alegações apresentadas, não foi o depoimento acima o motivo principal que levou à inclusão dos impugnantes no pólo passivo em questão. Merece destaque o fato de que, tanto a antiga administradora, Cleonice Maria de Oliveira da Silva Borges de Souza, como a atual, Anabelle Vieira Denega, ao serem intimadas para comparecer pessoalmente e prestar esclarecimentos e informações, declararam não ter “preparo contábil/tributário para esclarecer, de forma adequada e elucidativa, eventuais indagações necessárias àquela fiscalização” e solicitaram que as indagações fossem “formalizadas em Termo de Esclarecimentos, intimando-se a efetiva fiscalização para responder as dúvidas dos dignos Auditores.”

Se as intimadas fossem, de fato, as reais administradoras da sociedade, não teriam nenhuma dificuldade em prestar todo o tipo de esclarecimento necessário ao andamento do procedimento fiscal.

Além disso, o depoente Marcos Girão apresentou um e-mail no qual o sócio José Jayme Moraes Júnior não trata apenas de relacionamento social e sim de assuntos diretamente relacionados ao contrato firmado com o depoente:

"Prezado Marcos,

Primeiramente, agradeço por todo o tempo que permaneceu no Ponto, pelo seu comprometimento e dedicação. Desejo sucesso em sua nova empreitada.

Quanto ao pagamento dos cursos em andamento, seguem o mesmo padrão, ou seja, serão pagos da mesma maneira que os anteriores.

Quanto ao Ponto +, solicitarei ao Igor que apague todas as suas questões do banco de dados. Não precisa mais cadastrar nenhuma. Como você bem sabe, no Ponto, sempre solicitamos exclusividade. Como vai tocar outro projeto, não há sentido em te manter com questões no Ponto +.

Oi, Igor, Por favor, peça ao Neirivan que delete todas as questões de Legislação de Trânsito e de Segurança Corporativa do banco de questões. Vamos precisar de outro professor".

Verifica-se que as provas apresentadas demonstram que houve participação dos sócios na gerência da empresa.

Acrescente-se que, ao contrário do alegado, o que levou à responsabilização dos sócios não foi a simples inadimplência e sim a prática de atos com simulação, fraude e dolo.

*Quanto ao enquadramento da responsabilidade solidária nos arts. 124, I, e 135, inc. III do CTN, verifica-se que o procedimento fiscal descreveu circunstâncias que não se limitam ao mero interesse econômico no resultado e evidenciaram a participação conjunta dos sócios na concepção e manutenção do modelo adotado pela Ponto On-Line. Cabível, portanto, a inclusão dos interessados no pólo passivo em questão com base em ambos os fundamentos legais, seja pelo interesse comum, seja pela prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. **GRIFEI***

Não cabe, portanto, o afastamento da responsabilidade solidária atribuída a Vicente Paulo das Graças Pereira e José Jayme Moraes Júnior.

Da apresentação posterior de manifestação e provas

A interessada solicita que lhe seja autorizada a “juntada posterior de documentos que possam ser necessários”. A esse respeito, cumpre registrar o art. 16 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, determina que a impugnação deve conter os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. Além disso, esse mesmo artigo determina que a prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, ao menos que essa nova manifestação ocorra em decorrência dos motivos expostos em seu §4º.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto pela improcedência da impugnação, mantendo na íntegra o crédito tributário impugnado e a responsabilidade solidária atribuída aos sócios Vicente Paulo das Graças Pereira e José Jayme Moraes Júnior."

Não obstante a clareza da decisão recorrida, acrescento algumas considerações, seja para ratificar a fundamentação da decisão recorrida ou para comentar, adicionalmente, algumas questões.

No tópico relativo a **qualificação** da multa de ofício, no Recurso Voluntário (item 127), a Recorrente apresenta uma tabela indicando os valores trimestrais do que seria o seu **faturamento** nos anos de 2012, 2013 e 2014, onde procura enfatizar "a *correção da adoção do regime de tributação pelo lucro presumido*", apontando os valores que teria pago, representados na coluna **tributos pagos**, onde arremata que a adoção de SPC não teria sido por economia tributária.

Reproduzo dados de um trimestre desta tabela, o **2º trimestre de 2012**:

Ano	Período de Apuração	Faturamento	Tributos Pagos
2012	2º trimestre de 2012	3.764.072,24	411.395,55

Este valor de faturamento encontra-se na planilha "Resumo do Faturamento", às fls.110, **ANEXO 5**, às fls.103/104, onde mostra também os recolhimentos de IRPJ, mensais.

Para este 2º trimestre de 2012, consta na planilha "Pagamentos Efetuados (DARFs)" - **ANEXO 2**, que foi recolhido a importância de **R\$ 89.296,43**.

Veja que a coluna *tributos pagos* da tabela apresentada no recurso não discrimina qual seria a parcela correspondente ao IRPJ apurado segundo as regras do Lucro Presumido, neste trimestre, e também para todos os outros.

Curioso que para um faturamento de **R\$ 3.764.072,24**, trimestral, foi recolhido um IRPJ apurado sob as regras do lucro presumido, da ordem de **R\$ 89.296,43**.

Do citado **ANEXO 5**, tem-se os valores mensais apurados de IRPJ. Vejamos o apurado e recolhido referente ao **2º trimestre de 2012**:

Mês/Ano	Receita Bruta	IRPJ
abril/2012	1.237.055,28	29.688,17
maio/2012	1.516.225,78	36.388,08
junho/2012	1.010.791,18	24.257,79
Total	3.764.072,24	90.334,04

Se aplicarmos **16%** sobre a receita bruta e daí a alíquota aplicável de IRPJ, de 15%, vamos encontrar os seguintes valores:

Receita Bruta	Base de Cálculo - 16%	IRPJ - 15%
1.237.055,28	197.928,84	29.689,32
1.516.225,78	242.596,12	36.389,41
1.010.791,18	161.726,58	24.258,98
IRPJ TOTAL		90.337,71

Foi esta a apuração efetivada pela Recorrente, mas porque utilizou-se do percentual de **16%** para determinação da base de cálculo do Lucro Presumido?

A aplicação deste percentual de **16%** deve seguir as condições permitidas de sua utilização no parágrafo 4º do art.519 do RIR/99, contemplado no SUBTÍTULO IV - LUCRO PRESUMIDO:

Base de Cálculo

Art.518. A base de cálculo do imposto e do adicional (art.541 e 542), em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% sobre a receita bruta auferida no período de apuração, observado o que dispõe o parágrafo 7º do art.240 e demais disposições deste Subtítulo (Lei nº 9.249, de 1995, art.15, e Lei nº 9.430/96, de 1996, arts.1º e 25, e inciso I).

Art.519. Para efeitos do disposto no artigo anterior, considera-se receita bruta a definida no art.224 e seu parágrafo único.

Parágrafo 1º. Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de (Lei nº 9.249, de 1995, art.15, parágrafo 1º)

[...]

III. trinta e dois por cento, para as atividades de :

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;

[...]

*Parágrafo 4º. A base de cálculo trimestral das pessoas jurídicas prestadoras de serviços em geral **cuja receita bruta anual seja de até cento e vinte mil reais**, será determinada mediante a aplicação do percentual de **dezesseis por cento** sobre a receita bruta auferida no período de apuração (Lei nº 9.250, de 1995, art.40, e Lei nº 9.430/96, de 1996, arts.1º).*

Se o faturamento do **2º trimestre de 2012** foi de **R\$ 3.764.072,24**, conforme planilha apresentada no recurso voluntário, como se fazer valer do dispositivo legal supra?

A resposta encontramos no **TVF**:

*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.*

Consoante **TVF - Anexo 1 - Receitas Escrituradas - DRE**, temos a discriminação das receitas operacionais da Recorrente, contabilizadas, onde os valores ali considerados a título de PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS e RECEITAS FINANCEIRAS, foram objeto de tributação no presente lançamento. Conforme consta no **TVF**:

98. O cálculo do IRPJ foi efetuado a partir dos valores escriturados nas contas contábeis “410103409 – Prestação de Serviços” e “410201424 – Receitas Financeiras. Dos valores apurados abateu-se os valores retidos em DIRF e os recolhidos a título de IRPJ, conforme informações constantes nos sistemas da Receita Federal.

Neste **Anexo 1**, por exemplo, vejamos os valores correspondentes a PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, no **2º trimestre de 2012**:

Código 410103409 Prestação de Serviços	Valores em R\$
Abril/2012	3.184.577,67
Maior/2012	1.523.559,68
Junho/2012	1.017.173,66
Total trimestral (*)	5.725.311,01

(*) este valor escriturado a título de RECEITA COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, como demonstrado, é que foi considerado como tributável, conforme consta no Auto de Infração, onde, neste trimestre, foi apurado um imposto da ordem de **R\$ 452.024,87** (conforme **Demonstrativo de Apuração do IRPJ - Lucro Presumido, imposto devido antes das deduções**), daí que houve, sem dúvida, sim, a aludida *economia tributária* por força da adoção da SCP, pois esta *economia* aconteceu em **doze trimestres**, nos anos de 2012 a 2014.

Este imposto apurado pela Fiscalização, conforme consta no demonstrativo de apuração de IRPJ neste trimestre, foi deduzido de **R\$ 89.296,43**, porque este foi o valor recolhido (código 2089) pela Contribuinte neste trimestre, conforme planilha **Pagamentos Efetuados (DARFs)**, informado pela autoridade fiscal, acostado às fls. 103/104 - Anexo 02 IRPJ - Pagamentos Efetuados (DARF).

Considerando-se esta dedução efetivada pela Fiscalização, de se concluir que a receita considerada e ora tributada contempla **todo** o faturamento da Recorrente neste trimestre, o que vem a demonstrar que, além do de **não** reter na fonte os pagamentos aos professores, a Recorrente ainda omitia receitas da prestação de serviços.

Das intimações

A contribuinte foi intimada, dentre várias solicitações, a esclarecer, com relação aos sócios da SCP, "se os serviços são prestados ao sujeito passivo pelos próprios sócios das SCP ou por terceiros contratados", ocasião em que a Contribuinte informou **genericamente** que os serviços "*foram executados por pessoas físicas e jurídicas informadas na contabilidade...*".

Novamente intimada, pois nada esclareceu, informou:

Os lucros distribuídos pelas SCP aos respectivos sócios, decorrentes de participação no capital social destas, não derivam dos serviços por eles prestados ao sujeito passivo;

Os serviços prestados à PONTO ON-LINE CURSOS LTDA foram executados pelas pessoas físicas e jurídicas identificadas na documentação já fornecida ao fisco;

Estas respostas não atendiam ao que foi demandado nas intimações, daí as circularizações aos *professores especialistas* uma vez que se tratavam de "informações relevantes ao exame do fisco", de forma que se pode constatar que desde o início já se notava uma predisposição em não revelar a quem se destinavam os *lucros distribuídos*.

Eis a conclusão que consta no TVF, ratificada na decisão recorrida, e inteiramente de acordo com o que vimos nos autos e que não merece reparos:

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.

Na abalizada lição de Fábio Ulhoa Coelho em seu Curso de Direito Comercial (vol.2, 1999) temos, acerca da natureza das SCP:

*A conta de participação se constitui da seguinte forma: um empreendedor (chamado sócio ostensivo) associa-se a investidores (os sócios ocultos), para a exploração de uma atividade econômica. O primeiro realiza todos os negócios ligados à atividade, em seu próprio nome, respondendo por eles de forma pessoal e ilimitada. Os agentes econômicos que entabulam negociações com o sócio ostensivo não precisam saber, necessariamente, que a atividade em questão é explorada sob a forma de uma conta de participação. Com os ocultos, o sócio ostensivo tem contrato, pelo qual aqueles são obrigados a prestar determinadas somas, a serem empregadas na empresa, e são, em contrapartida, credores eventuais, **por uma parcela dos resultados desta.***

Em Comentários ao Novo Código Civil – Direito das Sociedades, de Attila de Souza Andrade Jr., tem-se (pg.42):

2.3. Da sociedade em conta de participação

*O art.991 do novo Código estabelece 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.***

A Recorrente subverteu totalmente a lógica e o funcionamento das SCP.

Vejam que, além de não oferecer à tributação a totalidade de suas receitas, ainda distorcia toda a reduzida legislação que rege o instituto das sociedades em conta de participação, uma vez que 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, conforme corretamente constatado na decisão recorrida.

Relativamente à alegação da Recorrente de que estaria havendo tributação em duplicidade da multa de ofício isolada e dos juros isolados, uma vez que "*a Fiscalização passou a lavrar Autos de Infração de IRPF em face dos professores da PONTO*", nada tenho a comentar sobre situações que constam ou podem constar em outros autos, o que é certo é que foi corretamente aplicada a legislação pertinente neste processo, relativamente às exações impugnadas.

Conclusão

Posto isto, e considerando o que consta nos autos, acolho as razões trazidas no acórdão recorrido (decisão da DRJ) aliado às razões complementares aqui colocadas, para manter integralmente o crédito tributário e, portanto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário da Recorrente e dos Responsáveis Solidários.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano

Voto Vencedor

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva - Redator Designado

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:

Parágrafo único. Sem prejuízo do direito de fiscalizar a gestão dos negócios sociais, o sócio participante não pode tomar parte nas relações do sócio ostensivo com terceiros, sob pena de

responder solidariamente com este pelas obrigações em que intervier.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A fiscalização entende existir vedação nas normas do Código Civil (art. 993, parágrafo único), no entanto não existe um impedimento da participação do sócio perante terceiros o que existe é uma proibição cuja sanção já está aplicada no próprio dispositivo, qual

seja a de que este sócio, que antes não detinha responsabilidade com terceiros, passe a ter responsabilidade solidária com o sócio ostensivo nas obrigações da sociedade.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Quanto à possibilidade de redução das alíquotas de presunção do lucro pela criação das SCP e 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=0> declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados que as sociedades prestadoras de serviços relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentadas, como por exemplo as escolas, inclusive as creches, mesmo com receita bruta anual de até R\$ 120.000,00, não podem aplicar o percentual de 16% sobre a receita bruta para fins de determinação do Lucro presumido, devendo, portanto, aplicar o percentual de 32%.

CARLOS ALBERTO DE NIZA E CASTRO

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

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

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

É como voto.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva