



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10280.727268/2021-80
ACÓRDÃO	2202-010.740 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	08 de maio de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	INSTITUTO DE GINECOLOGIA E OBSTETRICIA DO ESTADO DO AMAZONAS S/S LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2017

CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AO CUSTEIO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. VALORES PAGOS ORIGINARIAMENTE A TÍTULO DE DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS AOS SÓCIOS. RECLASSIFICAÇÃO PELA AUTORIDADE LANÇADORA COMO PAGAMENTO DE REMUNERAÇÃO A EMPREGADOS. ALEGAÇÃO DE LEGALIDADE DA DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS DESPROPORCIONAL AO CAPITAL SOCIAL E À LEGALIDADE DA FALTA DE ESTABELECIMENTO DE PRO-LABORE. DISSOCIAÇÃO. FALTA DE DIALETICIDADE.

A argumentação referente à validade da distribuição desproporcional de lucros aos sócios, associada à argumentação da desnecessidade de pagamento de pro-labore, está dissociada, ou não versa objetivamente, sobre os critérios decisórios determinantes adotados pela autoridade lançadora, secundada pelo órgão julgador de origem, quanto à reclassificação para o pagamento de remuneração a empregados, potencialmente sujeitos ao regime trabalhista privado (Consolidação das Leis do Trabalho – CLT).

Como eventual acolhimento dessa argumentação seria insuficiente ou logicamente inútil para reverter a conclusão a que chegou a autoridade lançadora e o órgão julgador de origem, ela deve ser rejeitada.

MULTA QUALIFICADA. AUSÊNCIA DA DEMONSTRAÇÃO DO DOLO.

Nos termos da Súmula CARF 14, “a simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo”.

Segundo a Súmula CARF 25, “a presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício,

sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64”.

Especificamente, a *simulação* e a *fraude* consistem em atos ou falhas **intencionais** que buscam prevenir ou adiar a ocorrência de um evento tributável, ou alterar suas características fundamentais, com o objetivo de diminuir a quantia do imposto a ser pago ou adiar seu pagamento. A distinção importante é que essas ações ou omissões ocorrem antes do evento tributável, impedindo que ele aconteça ou modificando seus elementos essenciais para reduzir ou postergar intencionalmente o tributo devido, na hipótese de simulação, e são retroativas, no caso da fraude.

A simples omissão, o cometimento de erro material ou a interpretação equivocada da legislação de regência não constituem intuito de ocultar, nem de dissimular, o fato jurídico tributário.

A propósito, não se pode imputar ao sujeito passivo, ou ao seu representante, a **intenção** de reduzir ou de suprimir tributo, mediante ocultação ou manipulação do fato gerador concreto, se a conduta for indicativa de negligência ou de imperícia. Também é inadmissível a utilização da Teoria do Domínio do Fato para responsabilizar pessoas naturais por infrações tributárias.

A interpretação de que os serviços poderiam ser prestados por sócios, em regime de *pacto societário*, independentemente do respectivo erro ou acerto, não atrai a incidência dos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para afastar a qualificadora da multa, reduzindo-a ao piso legal.

Sala de Sessões, em 08 de maio de 2024.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino – Relator

Assinado Digitalmente

Sonia de Queiroz Accioly – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Thiago Buschinelli Sorrentino, Ana Claudia Borges de Oliveira e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto de acórdão prolatado pela 26ª TURMA/DRJ08 (108-026.754), assim ementado:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2017

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

No âmbito da sistemática administrativa tributária federal inexistente o preceito da instância julgadora receber, ou não, a impugnação ou manifestação de inconformidade com efeito suspensivo, sendo esta matéria atinente às unidades administrativas não julgadoras.

JURISPRUDÊNCIAS ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. NÃO VINCULAÇÃO.

As referências a entendimentos proferidos em outros julgados administrativos ou judiciais não vinculam os julgamentos administrativos emanados em primeiro grau pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento, salvo nos casos de decisão judicial proferida no âmbito de Recurso Especial repetitivo ou de Recurso Extraordinário com repercussão geral reconhecida, após a competente manifestação da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional nesse sentido.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2017

CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. SÓCIO QUOTISTA.

A pessoa física que presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego, vincula-se à Previdência Social como segurado obrigatório na condição de contribuinte individual. O sócio quotista que recebe remuneração decorrente de seu trabalho prestado para empresa da qual é sócio vincula-se como segurado obrigatório da Previdência Social na condição de contribuinte individual em relação a tais rendimentos.

NATUREZA JURÍDICA DOS RENDIMENTOS PAGOS AOS SÓCIOS NAS SOCIEDADES SIMPLES. VERDADE MATERIAL.

Pelo menos parte dos valores pagos pela Sociedade pelos trabalhos que a ela são prestados pelos sócios terá a natureza jurídica de retribuição pelo trabalho – remuneração – e sofrerá a incidência da contribuição social previdenciária. Demonstrado que a escrituração contábil da pessoa jurídica fiscalizada não discrimina aquilo que é remuneração decorrente do trabalho daquilo que reflete a distribuição regular de lucros, cabível a exigência da contribuição previdenciária patronal sobre a totalidade dos valores pagos ou creditados aos sócios, ainda que a título de antecipação de lucro da pessoa jurídica.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Identificada a ocorrência de sonegação e/ou fraude pela prática deliberada de ocultar a remuneração paga ou creditada aos contribuintes individuais que lhes prestaram serviços, cabível a qualificação da multa para lançamentos de ofício. Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Por bem retratar o quadro, transcrevo o relatório adotado pelo órgão julgador de origem:

Tratam os autos de constituição da contribuição previdenciária patronal mediante lançamento de ofício em face do contribuinte acima identificado, resultante da constatação da existência de pagamento de remuneração a contribuintes individuais que lhes prestaram serviços e não foram oferecidos à tributação.

Do auto de infração O crédito tributário constituído - às fls. 8223-8228 dos autos digitalizados - importa em R\$ 37.182.733,06 (Trinta e sete milhões, cento e oitenta e dois mil, setecentos e trinta e três reais e seis centavos) e é composto, além da contribuição previdenciária reputada por devida, também pelos acréscimos dos juros de mora até o momento de sua constituição e da multa para os lançamentos de ofício, qualificada, de 150%. O fundamento legal reportado por supedâneo da autuação no Auto-de-Infração conexo dá-nos conta do art. 22, III da Lei nº 8.212/91 e também do Decreto nº 3.048/99, art. 12, I, parágrafo único, art. 201, II, §§ 1º, 5º e 8º e art. 216, I “b”. No respectivo Relatório Fiscal cita-se, também, o art. 33, § 7º e o art. 37, todos da já citada Lei de Custeio da Seguridade Social.

Do Relatório Fiscal A Auditoria Fiscal traz o histórico das intimações fiscais enviadas ao contribuinte, desde o Termo de Início do Procedimento Fiscal até a sua conclusão, com a relação de documentos solicitados para apresentação e informa, no que diz respeito aos seus atos constitutivos, que a empresa fiscalizada apresentou a ata da transformação da natureza jurídica de cooperativa para sociedade simples limitada, juntamente com o contrato de constituição da

sociedade (registrado em 06/05/2009) e as sexta e sétima alterações contratuais, registradas em 13/04/2018 e 21/11/2018, respectivamente. Nesse compasso, o Relatório destaca que o contribuinte se trata de pessoa jurídica constituída sob a forma de sociedade simples limitada, tendo por objeto a prestação de serviços médicos em obstetrícia, ginecologia e especialidades afins, o que faz por meio de contratos firmados com órgãos públicos, fundações, autarquias, caixas de assistência e entidades particulares, com serviços a serem executados por seus sócios. Constatou-se, também, que a receita da atividade econômica da pessoa jurídica, no período fiscalizado, originou-se, em sua totalidade, dos serviços prestados ao Estado do Amazonas – Secretaria de Estado da Saúde (SUSAM), referentes à prestação de serviços médicos executados em regime de plantão nas unidades de saúde do tomador, consoante contrato. Aduz que os fatos geradores dizem respeito ao pagamento de remuneração a contribuintes individuais, sócios da empresa, decorrente da prestação de serviços médicos, paga e escriturada na forma disfarçada de lucros antecipados, sendo assim ocultada na escrituração contábil e não oferecida à tributação, conforme verificado nos Demonstrativos de Distribuição de Lucros Proporcional à Produção do Sócio e nas Escriturações Contábeis Digitais. Nesse compasso, deduz inconsistências no procedimento da autuada, uma vez que não foi encontrada na escrituração contábil nenhuma conta de custo que registrasse a remuneração dos profissionais que executaram os serviços prestados pela pessoa jurídica, ao mesmo tempo em que as rubricas contábeis referentes aos Lucros de Exercícios Antecipados, classificadas no Patrimônio Líquido, recebiam lançamentos a débito relativos aos serviços prestados, correspondentes a tais remunerações pagas aos sócios pelos plantões efetuados nas unidades de saúde do Estado. Aduz ter identificado a ocorrência de descontos remuneratórios relacionados com faltas, atrasos e saídas antecipadas desses plantões, de maneira a evidenciar que, uma vez que os sócios prestadores dos serviços apenas recebem pelo trabalho que executam, é esse trabalho que foi remunerado, e não o capital, a despeito de terem sido escrituradas como se fosse distribuição antecipada de lucros, de maneira a ocultar deliberadamente a remuneração decorrente da prestação de serviços pelos sócios, evadindo-se de sua obrigação de registrar o custo com a mão de obra empregada na prestação dos serviços vendidos, consoante disposto no art. 290 do então vigente Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), com impacto nas contribuições sociais previdenciárias e na apuração do Resultado do Exercício, resultando na apuração de lucros líquidos fictícios, vez que o custo não foi registrado, sendo que, uma vez transferidos para uma conta do Patrimônio Líquido, absorveu integralmente os lucros antecipados. Por outro giro, adita que a conta contábil de despesa que registra o pró-labore não possui vínculo com a remuneração oriunda da prestação de serviços médicos, mas apenas registra o desempenho de serviços administrativos prestados pelos membros da diretoria. Conclui que todos esses pagamentos se referem à remuneração paga aos sócios pelos serviços médicos prestados à empresa – fato gerador da contribuição previdenciária patronal pelo pagamento a contribuintes individuais – que foram ocultados e omitidos das respectivas Guias de

Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) da contribuinte, razão pela qual foram constituídos de ofício com a multa qualificada pela prática deliberada de sonegação e fraude previstas nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964, levando à duplicação do percentual da multa de ofício, nos termos do art. 44, I e § 1º da Lei nº 9.430/96 e implicando, também, na contagem do prazo decadencial mediante o regramento previsto no art. 173, I, do Código Tributário Nacional (CTN), bem como em Representação Fiscal para Fins Penais, a fim de que a autoridade competente apure a ocorrência de eventual ilícito penal tipificado no art. 337-A, III, do Código Penal (com a redação incluída pela Lei nº 9.983/2000. Da Impugnação Cientificada do feito em 05/10/2021 (fls. 9341), porém irresignando-se com ele, a contribuinte interpôs, em 03/11/2021, sua competente impugnação total ao feito (fls. 9350-9357) argumentando, em síntese, pela possibilidade de distribuição desproporcional de lucros de maneira a não ficar sujeitos à incidência do imposto de renda da fonte nem integração na base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, ex vi do art. 10 da Lei nº 9.249/95, sendo este o caso dos autos, que reflete o acordo contratual de distribuição desproporcional na constituição desta Sociedade Simples, mesmo que recebidos antecipadamente, consoante cláusulas previstas no “art. 5º e 69” do CONTRATO SOCIAL IGOAM, aprovado pela AGE de 10 de maio de 2008 e alterado sucessivamente em novembro de 2009 e 15 de setembro de 2010 (vigente em 2016). Quanto aos descontos descritos pela Auditoria, entende que atrasos e faltas implicam na produção do sócio, o que por sua vez repercute nas operações que este tenha realizado com a sociedade, mas que tal fato não descaracteriza a natureza da participação proporcional. No mesmo sentido, defende que “nada no ordenamento jurídico obriga a remuneração dos sócios através de pró-labore, em vez da possibilidade de fazê-lo pela distribuição de lucros”, ainda que não haja a separação de tais pagamentos na contabilidade. Por fim, entende que é possível a adoção de diferentes critérios para a distribuição dos lucros, sem que isso afete a isenção do Imposto de Renda ou implique na incidência da Contribuição Previdenciária. Para todo o argumentado menciona, em apoio às suas teses, decisões administrativas da lavra do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Noutro giro, acresce que a aplicação da multa qualificada “(...) não guarda consonância com a realidade dos fatos, até porque não restou devidamente comprovado o evidente intuito de fraude”, vez que a distribuição de lucros restou declarada pela empresa e foi ratificada por todos os sócios em suas declarações de imposto de renda. Entende que, embora haja um aspecto tributário envolvido na constituição de uma sociedade limitada para o desenvolvimento da atividade econômica pelos sócios da empresa, outros fatores foram relevantes para tal escolha – como a possibilidade de expandir os contratos de prestação de serviços -, o que lhe confere motivação negocial, não havendo qualquer intenção de dissimulação ao optar por este modelo societário. Posto nesses argumentos, requer o cancelamento do Auto de Infração, a exclusão da qualificadora da multa de ofício, o reconhecimento da suspensão da exigibilidade do crédito tributário enquanto em discussão o presente Auto ou, caso não seja cancelado, requer-se a

revisão para que “eventuais valores remanescentes sejam lançados em novo Lançamento com novo prazo para apresentação de defesa.” É a síntese do necessário para o julgamento.

Notificada do resultado do julgamento em 08/09/2022 (fls. 9.491), o recorrente interpôs o recurso voluntário em 04/10/2022 (fls. 9.494).

Sinteticamente, nas razões recursais, o recorrente argumenta que:

- a) É válida a distribuição desproporcional de lucros;
- b) Inexiste obrigatoriedade do pagamento de pro-labore, e qualquer exigência nesse sentido violaria a regra da legalidade;
- c) A autoridade lançadora não utilizou a suposta insuficiência dos registros contábeis do recorrente para motivar o lançamento, de modo que o órgão julgador de origem inovou o acervo de fundamentos tão-somente para salvar a constituição do crédito tributário;
- d) Ausente dolo, não é cabível a aplicação da multa qualificada.

Ante o exposto, pede-se, textualmente:

- A) seja acolhido o presente recurso para o fim de assim ser decidido, cancelando-se o débito fiscal reclamado.
- B) Seja excluída a qualificadora da multa de ofício, ou, alternativamente, reduzi-la ao percentual de 75%;
- C) caso não seja pelo cancelamento do Auto de Infração, o entendimento da Ilma. Autoridade Administrativa, que este, então, seja revisado e que eventuais valores remanescentes sejam lançados em novo Lançamento com novo prazo para apresentação de defesa.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Erro! Fonte de referência não encontrada.**, Relator.

1. CONHECIMENTO

Conheço do recurso voluntário, porquanto tempestivo e aderente aos demais requisitos para exame e julgamento das questões postas pelo recorrente.

2. MÉRITO

2.1. DESQUALIFICAÇÃO DOS PAGAMENTOS REALIZADOS AOS SÓCIOS DA PESSOA JURÍDICA, ORIGINARIAMENTE CLASSIFICADOS COMO LUCROS DISTRIBUÍDOS, PARA O PAGAMENTO DE REMUNERAÇÃO, AINDA QUE A TÍTULO DE PRO-LABORE.

A questão de fundo devolvida ao conhecimento deste Colegiado consiste em se decidir se os pagamentos realizados pelo recorrente aos respectivos sócios não-diretores se classificam como distribuição de lucros, como originariamente indicado pelo sujeito passivo, ou como remuneração, tal qual interpretado pela autoridade lançadora, secundada pelo órgão julgador de origem.

Como o quadro revela a reclassificação jurídica de fatos, a primeira providência cabível é identificar os critérios decisórios determinantes adotados pela autoridade lançadora, para entender que os pagamentos se deram a título de remuneração, e não de distribuição de lucros.

A autoridade lançadora entendeu que os sócios eram, em verdade, empregados, que prestavam serviços à recorrente, em regime que se enquadraria como relação de trabalho.

Para assim concluir, a autoridade lançadora identificou que a recorrente aplicava aos sócios descontos por faltas, atrasos e saídas antecipadas, típicos do regime trabalhista privado, regido, dentre outros diplomas normativos, pela Consolidação das Leis do Trabalho – CLT.

A propósito, transcrevo, apenas para fins de referência, o seguinte trecho do documento que registra a constituição do crédito tributário (fls. 8.239):

Assim, basta observar o citado QD n° 01 para ver de forma clara a relação direta entre os plantões executados (v. colunas Código/Descrição da Rubrica e Qtde de Plantões) e os proventos pagos (v. coluna Valor dos Proventos), evidenciando que tais rendimentos consistem em retribuição pelo trabalho dos sócios, sendo compostos pelas verbas remuneratórias discriminadas por rubrica, as quais se referem aos plantões efetuados nas unidades de saúde identificadas no item 30 do presente relatório.

Outro ponto a destacar é a ocorrência de descontos relativos às rubricas 501 — FALTA, 521 - ATRASO AO PLANTÃO, 534 - DESCONTO/SAIDA ANTECIPADA e 552 - DESCONTO AUSENCIA AO PLANTÃO, cujos valores estão consignados na coluna "H" do QD n° 01.

Os mencionados descontos são similares aos conhecidos descontos por faltas, atrasos e saídas antecipadas, aplicados a empregados que não comparecem ao trabalho, chegam com atraso ou saem antes do fim do expediente.

Como se observa, o lançamento não está fundado na impossibilidade de distribuição de lucros desproporcional ao capital, tampouco na inexistência de pro-labore.

O critério decisório determinante adotado foi a constatação de pagamento de remuneração a empregados, subsumíveis ao regime trabalhista privado, e não a sócios.

Nesse contexto, a argumentação expendida pelo recorrente, que repete em essência as razões de impugnação, deixa de abordar os motivos e a fundamentação do lançamento, de forma a falta dialeticidade, ou, de modo mais preciso, objetividade lógico-sintática. Dito de outro modo, as razões estão dissociadas do quadro fático-jurídico.

De fato, não haveria utilidade em eventual conhecimento e aquiescência à argumentação do recorrente, pois a circunstância de ser válida a distribuição de lucros desproporcional ao capital social, ou a desnecessidade de pagamento de pro-labore a sócio, não afastaria a conclusão a que chegou a autoridade lançadora, nem o órgão julgador de origem, de que não se estaria diante de *pacto societário*, mas de relação de emprego.

No processo administrativo fiscal federal, a dialeticidade (ou o requisito de impugnação específica de todos os critérios decisórios determinantes suficientes) se deduz do art. 17 do Decreto 70.235/1972.

Nesse sentido, confirmam-se os seguintes precedentes:

Numero do processo:13982.000069/2011-30

Turma:Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção

Câmara:Segunda Câmara

Seção:Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão:Thu Jul 13 00:00:00 UTC 2023

Data da publicação:Thu Jul 27 00:00:00 UTC 2023

Ementa:ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2010 RECURSO VOLUNTÁRIO. NÃO CONHECIMENTO. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. DIALETICIDADE. Não deve ser conhecido o recurso que trata, exclusivamente, de temática alheia à lide, negligenciando os motivos apresentados pela instância a quo para a improcedência da impugnação, em franca colisão ao princípio da dialeticidade.

Numero da decisão:2202-010.129

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso. (documento assinado digitalmente) Sonia de Queiroz Accioly - Presidente (documento assinado digitalmente) Ludmila Mara Monteiro de Oliveira - Relatora Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Christiano Rocha Pinheiro, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, Gleison Pimenta Sousa, Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira (Relatora), Martin da Silva Gesto, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

Nome do relator: LUDMILA MARA MONTEIRO DE OLIVEIRA

Numero do processo: 10380.908911/2009-50

Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Terceira Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Terceira Seção De Julgamento

Data da sessão: Wed Oct 21 00:00:00 UTC 2020

Data da publicação: Sun Nov 29 00:00:00 UTC 2020

Ementa: ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Data do fato gerador: 14/01/2005 MATÉRIA RECORRIDA GENERICAMENTE. A matéria recorrida de maneira genérica em tempo e modo próprios não deve ser conhecida pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. DIALETICIDADE. AUSÊNCIA. NÃO CONHECIMENTO. Para ser conhecido o recurso é necessário o enfrentamento dos fundamentos da decisão atacada.

Numero do processo: 10380.910104/2009-05

Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Terceira Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Terceira Seção De Julgamento

Data da sessão: Wed Oct 21 00:00:00 UTC 2020

Data da publicação: Sun Nov 29 00:00:00 UTC 2020

Ementa: ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Data do fato gerador: 14/01/2005 MATÉRIA RECORRIDA GENERICAMENTE. A matéria recorrida de maneira genérica em tempo e modo próprios não deve ser conhecida pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. DIALETICIDADE. AUSÊNCIA. NÃO CONHECIMENTO. Para ser conhecido o recurso é necessário o enfrentamento dos fundamentos da decisão atacada.

Numero da decisão: 3201-007.386

Decisão: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer o Recurso Voluntário interposto, em razão de completa ausência de

dialeticidade recursal. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3201-007.383, de 21 de outubro de 2020, prolatado no julgamento do processo 10380.908911/2009-50, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado. (documento assinado digitalmente) Paulo Roberto Duarte Moreira – Presidente Redator Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Hércio Lafetá Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Mara Cristina Sifuentes, Laércio Cruz Uliana Junior, Marcos Antonio Borges (suplente convocado), Márcio Robson Costa, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente).

Nome do relator:PAULO ROBERTO DUARTE MOREIRA

Numero da decisão:3201-007.383

Decisão:Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer o Recurso Voluntário interposto, em razão de completa ausência de dialeticidade recursal. (documento assinado digitalmente) Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente (documento assinado digitalmente) Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Hércio Lafetá Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Mara Cristina Sifuentes, Laércio Cruz Uliana Junior, Marcos Antonio Borges (suplente convocado), Márcio Robson Costa, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente).

Nome do relator:LEONARDO VINICIUS TOLEDO DE ANDRADE

Numero do processo: 13227.900386/2009-95

Turma: Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção

Câmara: Terceira Câmara

Seção: Primeira Seção de Julgamento

Data da sessão: Tue Dec 08 00:00:00 UTC 2020

Data da publicação: Mon Feb 01 00:00:00 UTC 2021

Ementa: ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2005 RECURSO VOLUNTÁRIO. FALTA DE DIALETICIDADE. NÃO CONHECIMENTO. O recurso que não ataca os fundamentos da glosa não deve ser conhecido por malferir a dialeticidade descrita no artigo 58 do Decreto 7.574/2011.

Numero da decisão: 1301-004.863

Decisão: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso voluntário. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 1301-004.860, de 08 de dezembro de 2020, prolatado no julgamento do processo 13227.900385/2009-41, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado. (assinado digitalmente) Heitor de Souza Lima Junior – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Giovana Pereira de Paiva Leite, José Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Bianca Felicia Rothschild, Lucas Esteves Borges, Heitor de Souza Lima Junior (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Rafael Taranto Malheiros.

Nome do relator: HEITOR DE SOUZA LIMA JUNIOR

Numero do processo:13227.900385/2009-41

Turma:Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção

Câmara:Terceira Câmara

Seção:Primeira Seção de Julgamento

Data da sessão:Tue Dec 08 00:00:00 UTC 2020

Data da publicação:Mon Feb 01 00:00:00 UTC 2021

Ementa:ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2005 RECURSO VOLUNTÁRIO. FALTA DE DIALETICIDADE. NÃO CONHECIMENTO. O recurso que não ataca os fundamentos da glosa não deve ser conhecido por malferir a dialeticidade descrita no artigo 58 do Decreto 7.574/2011.

Numero da decisão:1301-004.860

Decisão:Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso voluntário. (documento assinado digitalmente) Heitor de Souza Lima Junior - Presidente (documento assinado digitalmente) José Eduardo Dornelas Souza - Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Giovana Pereira de Paiva Leite, José Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Bianca Felicia Rothschild, Lucas Esteves Borges, Heitor de Souza Lima Junior (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Rafael Taranto Malheiros.

Nome do relator:JOSE EDUARDO DORNELAS SOUZA

Como esses argumentos foram conhecidos e examinados pelo órgão julgador de origem, a solução aplicável não é o não conhecimento das alegações, mas, simplesmente, sua rejeição,

Ante o exposto, rejeito a argumentação.

2.2. AUSÊNCIA DOS REQUISITOS PARA APLICAÇÃO DE MULTA QUALIFICADA

O recorrente argumenta ausência de dolo, requisito necessário à qualificação da multa.

A autoridade lançadora entendeu que o recorrente conscientemente classificou equivocadamente os pagamentos efetuados, com o objetivo de obter a redução ou a supressão dos tributos devidos.

O raciocínio da autoridade lançadora pode ser sintetizado com a transcrição da seguinte passagem do auto de infração (fls. 8.247):

41. A contabilização da remuneração pelo trabalho como lucros antecipados não foi mero equívoco, mas ato deliberado, posto que [sic] tais registros contábeis seguem no mesmo sentido dos chamados Demonstrativos de Distribuição de Lucros Proporcional à Produção do Sócio, qual seja, o de ocultar a remuneração decorrente da prestação de serviços pelos sócios.

Não observo a intenção de classificar insidiosa e equivocadamente os pagamentos realizados.

Dispõe a legislação de regência:

LEI Nº 4.502 DE 1964:

Art. 68. A autoridade fixará a pena de multa partindo da pena básica estabelecida para a infração, como se atenuantes houvesse, só a majorando em razão das circunstâncias agravantes ou qualificativas provadas no processo. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)

(...)

§ 2º São circunstâncias qualificativas a sonegação, a fraude e o conluio.

(Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)

(...)

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 do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação 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, ou a evitar ou deferir o seu pagamento.

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no art. 71 e 72.

LEI 9.430/1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Especificamente, a *simulação* e a *fraude* consistem em atos ou falhas **intencionais** que buscam prevenir ou adiar a ocorrência de um evento tributável, ou alterar suas características fundamentais, com o objetivo de diminuir a quantia do imposto a ser pago ou adiar seu pagamento. A distinção importante é que essas ações ou omissões ocorrem antes do evento tributável, impedindo que ele aconteça ou modificando seus elementos essenciais para reduzir ou postergar intencionalmente o tributo devido, na hipótese de simulação, e são retroativas, no caso da fraude (cf. DANIEL NETO, Carlos Augusto. A Assimetria Conceitual entre as Sanções Administrativas e Penais na Tributação Federal. Revista Direito Tributário Atual, n.46. p. 145-170. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral).

A mera omissão é insuficiente para motivar a aplicação de multas motivadas pelo cometimento de fraude, conforme estabelecido nas Súmulas CARF 14 e 25.

Nos termos da Súmula CARF 14:

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Segundo a Súmula CARF 25:

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Conforme observado em análise doutrinária, eventuais inadimplência tributária ou falhas cometidas no cumprimento das obrigações acessórias não são redutíveis aprioristicamente à obtenção de vantagem competitiva ou ao aumento dos lucros do contribuinte, em ação ou omissão tendente a ocultar ou a dissimular o fato jurídico tributário, ou a sua expressão econômica (SORRENTINO, Thiago Buschinelli. Responsabilidade Tributária Patrimonial, Penal e Trabalhista dos Administradores de Pessoas Jurídicas. São Paulo: Polo Books, 2019, p. 29 e seg).

Como os arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964 versam sobre *fraude, simulação e conluio* na perspectiva penal, a eles se aplica um padrão interpretativo mais rigoroso, refratário ao uso de ficções e de presunções que, em matéria civil, seriam admissíveis.

A propósito, não se pode imputar ao sujeito passivo, ou ao seu representante, a **intenção** de reduzir ou de suprimir tributo, mediante ocultação ou manipulação do fato gerador concreto, se a conduta for indicativa de negligência ou de imperícia. Também é inadmissível a utilização da Teoria do Domínio do Fato para responsabilizar pessoas naturais por infrações tributárias (REsp 1.854.893, Sexta Turma, por unanimidade, julgado em 08/09/2020, DJe 14/09/2020).

No caso em exame, o atual panorama legal e jurisprudencial dá ampla margem a interpretações legítimas sobre o modo como os empreendimentos podem ser validamente organizados e desenvolvidos.

Demonstrativo dessa longa latitude interpretativa está nas discussões judiciais sobre os critérios decisórios determinantes que caracterizariam a *pejotização*, ilícita, de *terceirização*, lícita, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, em precedentes vinculantes.

Em trabalho acadêmico, apresentado por ocasião do IX Congresso do CARF, assim expus a matriz de universos possíveis:

Diferentemente, o CARF não tem a competência para realizar controle de validade tão amplo quanto o Judiciário, segundo o modelo estudado.

No sistema jurídico brasileiro, o papel do CARF se centra no controle de legalidade do crédito, sem o apelo a qualquer dos instrumentos disponíveis ao Judiciário, especialmente ao STF e ao STJ. Dificilmente outros órgãos qualificados de autoridade ou de poder acudiriam o CARF se ele realizasse controle de constitucionalidade, no atual modelo.

Essa circunstância de se ter um papel muito mais preciso não afasta o potencial dilema vivido pelos conselheiros do CARF na aplicação de precedentes vinculantes.

Isso porque, a se depender do modelo adotado, é possível ao aplicador da orientação tomar apenas o estrito objeto do dispositivo como elemento vinculante, ou, por outro lado, tomar os critérios determinantes à decisão como também de observância obrigatória.

Por exemplo, no modelo deferencial ao Legislativo e ao Executivo, apenas o objeto textual do dispositivo se torna obrigatório. Assim, se o STF declara inconstitucional a expressão constante em um fictício art. 1º, que disporia “ser o imposto exigível a partir da data da publicação da respectiva lei, em 1º/01/1990”, dele nada mais se poderia inferir. Não haveria incerteza, latitude semântica ou “derrotabilidade” possíveis. Assim, por nada dizer sobre o exercício de 1991, tal precedente não poderia ser usado para orientar, **com força vinculante**, uma decisão sobre o exercício de 1991.

Diferentemente, assumida a “derrotabilidade” do texto legal ou das próprias decisões judiciais, em uma perspectiva adaptativa ou evolutiva do direito, caberia ao intérprete dizer se, no exercício de 1991, estariam presentes os mesmos requisitos anotados para o exercício de 1990, e, desse modo, **extrapolá-los**.

Sobre o dilema, assim nos manifestamos por ocasião do julgamento do RV 10166.726949/2014-16 (Ac. 2001-006.657):

Num debate pouco conhecido havido no Supremo Tribunal Federal – STF, durante o julgamento de um recurso extraordinário que não costuma ser encontrado na base de pesquisa aberta ao público, mantida pela Corte, o Ministro Victor Nunes Leal registrou um aviso cardeal àqueles que desejassem bem aplicar os enunciados sumulares, como instrumentos de estabilização de precedentes.

Como se sabe, deve-se ao Ministro Victor Nunes Leal a adoção da “Súmula [...] do Supremo Tribunal Federal” como técnica decisória, destinada a assegurar homogeneidade, segurança jurídica e celeridade à atuação jurisdicional do STF.

Na assentada em que julgado o RE 54.190, os colegas do Ministro Victor Nunes Leal estenderam a aplicação da Súmula 303/STF para uma suposta elipse nela contida. Dado o enunciado afirmar que um dado tributo não seria devido antes de 21/11/1961, alguns ministros entenderam que o enunciado permitira a tributação após aquela data.

Evidentemente, o texto sumular não comportava essa interpretação, pois havia outros fundamentos determinantes que poderiam invalidar a tributação após a data indicada, e que nela não constavam, simplesmente porque o Tribunal não os havia examinado. [...] apenas o recurso extraordinário baseado no art. 102, III, b da Constituição e aquele sujeito ao regime da repercussão geral têm a causa de pedir aberta. Os demais recursos extraordinários têm a causa de pedir fechada, de modo que a Corte não pôde conhecer de [outros eventuais] fundamentos.

Disse o Ministro Victor Nunes Leal, à época:

‘O Sr. Ministro Victor Nunes: Exatamente por isso, eminente Ministro Gonçalves de Oliveira, é que me parece não estar previsto.

[...]

O Sr. Ministro Victor Nunes: Retomando o fio de meu raciocínio, contraditado, antecipadamente, pelos eminentes Ministros Gonçalves de Oliveira e Pedro Chaves, peço vênia para uma consideração preliminar. Se tivermos de interpretar a Súmula com todos os recursos de hermenêutica, como interpretamos as leis, parece-me que a Súmula perderá sua principal vantagem. Muitas vezes, será apenas uma nova complicação sobre as complicações já existentes. A Súmula deve ser entendida pelo que exprime claramente, e não a *contrario sensu*, com entrelinhas, ampliações ou restrições. Ela pretende pôr termo a dúvidas de interpretação e não gerar outras dúvidas. No ponto em debate, a Súmula declara que não é devido o selo nos contratos celebrados anteriormente à Emenda Constitucional 5. Mas não afirma que, celebrado o contrato posteriormente, o selo seja devido.

(...)

O Sr. Ministro Victor Nunes: A Súmula foi criada para pôr termo a dúvidas. Se ela própria puder ser objeto de interpretação laboriosa, de modo que tenhamos de interpretar, com novas dúvidas, o sentido da Súmula, então ela perderá a sua razão de ser.

[...]

O Sr. Ministro Victor Nunes: Faço um apelo aos eminentes colegas, para não interpretarmos a Súmula de forma diferente do que nela se exprime, intencional e claramente. Do contrário, ela falhará, em grande parte, à sua finalidade. Quando a Súmula afirma que não é devido o selo se o contrato for celebrado anteriormente à vigência da Emenda Constitucional 5, sobre esta afirmação, e somente sobre ela, é que já está tranqüila a orientação do Tribunal. Quanto a ser devido o selo nos contratos posteriores, o Tribunal Pleno ainda não definiu a sua jurisprudência’.

A relevância da preleção do min. Victor Nunes Leal à atividade do CARF pode ser demonstrada a partir da Súmula CARF 46, que permite a realização do lançamento de ofício sem prévia intimação ao sujeito passivo, **se dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário**. A condição prevista na permissão limita em grande monta o escopo de validação do lançamento por dever de ofício, especialmente nos casos em que documentos ou alegações do sujeito passivo necessitarem de afastamento ou infirmação, como tende a ocorrer no controle das Declarações de Ajuste Anual/Declaração do Imposto de Renda devido pela Pessoa Física (DAA/DIRPF). A colocação, em segundo plano, dessas alegações ou documentos, pressupõe tanto (a) motivação explícita (arts. 142, par. ún., 145, III e 149 do CTN, associados à Súmula 473/STF e ao art. 50 da Lei

9.784/1999), quanto a efetiva participação desse interessado no processo de controle (art. 59, II do Decreto 70.235/1972).

Em retorno, aqueles que dão ênfase à legitimidade legislativa da jurisdição tendem a dar aos arts. 93, IX e 97 da Constituição uma interpretação mais rigorosa, de modo a **desautorizar** que órgãos fracionários do Tribunal decidam **(a) monocraticamente**, ou **(b) em composição não plenária**, questões que não foram enfrentadas como **objeto** do precedente.

Como **objeto**, entende-se o exato **texto legal** cuja validade era controvertida (e.g., o trecho relativo à eficácia temporal).

Assim, se houve a declaração de inconstitucionalidade do art. 42 da Lei 42/4242, do Município de Santo André/SP, pelo Plenário, e nada de disse sofre outros trechos do texto legal, ou sobre lei do Município de São Bernardo do Campo/SP, ainda que versante sobre matéria análoga, os ministros não poderiam julgar monocraticamente por extrapolação, tampouco o poderiam seus órgãos fracionários (as Turmas).

Diferentemente, os evolucionários e os realistas compreendem que parcela relevante da legitimidade democrática repousa sobre o Judiciário, que teria melhores condições de exercê-la, como aponta CAPPELLETTI (CAPPELLETTI, 1984), ao menos, supostamente, em favor das minorias insulares (SUPREME COURT OF THE UNITED STATES, 1938; MILLER, 1987; ACKERMAN, 1985; BALKIN, 1989). Nesse contexto está o uso de técnicas decisórias como a *derrotabilidade*, a *transcendência dos fundamentos determinantes*¹ e a *ponderação de princípios*.

Em especial, apesar de o STF não tender a reconhecer ostensivamente o uso da técnica da *transcendência dos fundamentos determinantes*, o uso desse meio decisório, para legitimar e validar decisões monocráticas e fracionárias, é muito comum. Por exemplo, para não submeter os casos de mais de cinco mil e quinhentos municípios ao Plenário, para controle das leis de IPTU supostamente progressivo, anteriormente à EC 29/2000, ministros e turmas julgavam com base em um precedente plenário diverso, sem a observância do art. 97 da Constituição. Entendia-se que o exame da lei concreta de um município autorizaria o julgamento monocrático das demais leis, do mesmo ou de outros municípios, desde que a matéria versasse sobre *progressividade*.

No caso da “pejotização”, o dilema se repete.

Durante o julgamento dos precedentes vinculantes, a ADPF 324 e o RE 958.252, a discussão versava essencialmente sobre os efeitos trabalhistas da distinção entre o contrato de emprego e o contrato de autônomo ou de pessoa jurídica. Somente na ADC 66 se examinou a validade de texto legal relativo à norma eminentemente tributária, mas o resultado manteve o grau de indistinção.

¹ Sobre critérios decisórios determinantes, cf. ALCHOURRÓN et al. (1998, c1975).

Nesse momento, é importante lembrar que as questões jurídicas tentem a não ter uma única resposta possível (AARNIO, 1990), e a sugerida *derrotabilidade* do Direito, emanada de sua *textura aberta*, convida ao uso de uma série de técnicas destinadas a moldar o resultado da aplicação das normas jurídicas segundo a utilidade, a função ou ao resultado tido pelo intérprete como o mais desejável possível. Conforme observa BARTHES, *a morte do autor dá à luz o leitor* (BARTHES, 2012). Em um ambiente realista, (FRANK et al., 2009; CAPPELLETTI, 1984), a aceitação dessas ferramentas aumenta exponencialmente.

Em síntese, o dilema pode ser exposto nos seguintes termos: a qual orientação deve, ou pode, filiar-se o CARF e seus conselheiros: ao mecanismo observância “deferencial” ou ao mecanismo de respeito “adaptativo, realista ou evolucionário”? Com efeito, se o art. 129 da Lei 11.196/2005, objeto da ADC 66 não estiver em jogo, o CARF deve obrigatoriamente observar as razões decisórias desse julgado? O CARF deve observar a autoridade das orientações firmadas no exame da ADPF 324 e do RE 958.252, conquanto se refiram objetivamente às questões trabalhistas? Se a resposta for positiva, quais seriam os respectivos critérios decisórios determinantes?

[...]

"Pejotização" é um termo utilizado no Brasil para descrever uma prática empresarial que consiste em contratar profissionais como se fossem empresas, em vez de empregados. O termo vem da abreviação "PJ", que significa Pessoa Jurídica. Nesse arranjo, o profissional constitui uma pessoa jurídica, e o contrato de prestação de serviços é firmado entre essa entidade legal e outra empresa. O profissional deixa ser contratado diretamente na modalidade de carteira assinada, ou seja, como pessoa natural (*pessoa física* – PF, no léxico da legislação tributária).

Essa prática pode ter vantagens para ambas as partes: para o contratante, reduz-se o custo com encargos trabalhistas e tributários; para o contratado, pode haver um ganho líquido maior em relação ao salário que receberia como empregado formal, devido à menor carga tributária sobre pessoas jurídicas em comparação com a carga sobre o salário de pessoas físicas.

No entanto, a "pejotização" também é alvo de críticas e controvérsias, principalmente porque pode levar à precarização das condições de trabalho. O profissional "pejotizado" não tem direito a benefícios trabalhistas como férias remuneradas, 13º salário, FGTS (Fundo de Garantia do Tempo de Serviço), seguro-desemprego, entre outros. Além disso, essa prática pode ser vista como uma forma de burlar a legislação trabalhista, especialmente quando o profissional realiza funções idênticas às de um empregado formal, mas sem os direitos e garantias previstos na CLT (Consolidação das Leis do Trabalho).

A princípio, “pejotização” e terceirização são expressões intercambiáveis, na linguagem natural.

Porém, em alguns subdomínios do discurso, “pejotização” é contraposta à *terceirização*, para designar uma modalidade ilícita, e desconstituível, reclassificável ou desconsiderável pelas autoridades lançadoras.

Enquanto a “terceirização” seria a versão lícita, a “pejotização” seria a versão ilícita, típica ou atipicamente (cf., sobre ilicitude atípica, ATIENZA et al., 2013).

A terceirização é um fenômeno empresarial e econômico que envolve a contratação de empresas externas para realizar atividades que anteriormente eram realizadas internamente por uma empresa. Este processo pode abranger uma ampla gama de funções, desde atividades de suporte, como limpeza e manutenção, até funções mais centrais para o negócio, como a fabricação de componentes, serviços de TI, logística, e até mesmo atividades relacionadas aos “fins” da empresa.

Existem várias razões pelas quais as empresas optam pela terceirização, incluindo:

Redução de custos: Terceirizar pode ser mais econômico do que manter certas funções internamente, principalmente em áreas onde a empresa contratada tem economias de escala ou especialização que resulta em custos menores.

Foco em sua atividade preponderante: Permite que a empresa concentre seus recursos e atenção nas áreas que são fundamentais para sua vantagem competitiva, delegando atividades secundárias ou de suporte a terceiros.

Flexibilidade e agilidade: A terceirização pode oferecer às empresas maior flexibilidade para se adaptar às mudanças de demanda ou do mercado, ajustando facilmente o nível de serviço ou a produção sem ter que lidar com as implicações de aumentar ou diminuir o número de empregados.

Acesso a competências e tecnologia: Contratar empresas especializadas dá acesso a habilidades, conhecimentos e tecnologias avançadas sem a necessidade de investir diretamente nessas áreas.

No entanto, a terceirização também pode apresentar desafios e riscos, como a perda de controle sobre certos processos de negócios, dependência de fornecedores, questões de qualidade e segurança, bem como possíveis impactos negativos sobre os trabalhadores terceirizados em termos de condições de trabalho, salários e benefícios.

A terceirização se tornou uma prática global, com muitas empresas optando por terceirizar funções para países onde os custos de mão de obra são significativamente mais baixos, um fenômeno conhecido como *offshoring*. Este aspecto da terceirização tem implicações econômicas, sociais e políticas, tanto nos países que exportam quanto nos que importam esses serviços.

Ademais, como bem lembrado pela Conselheira Miriam Denise Xavier, durante o IX Congresso, a escolha pelo fomento da “pejotização” ou da terceirização

retiraria recursos da previdência social, de modo a abrir margem para eventual violação do princípio atuarial (art. 195, § 4º da Constituição, por extrapolação)².

[...]

Independentemente da aceitação ostensiva da “transcendência dos fundamentos determinantes”, ainda que implicitamente, essa técnica é aplicada pela composição do STF pertinente a este estudo.

Conforme vaticinado por ocasião de debate ocorrido no IX Seminário CARF de Direito Tributário e Aduaneiro, o STF estendeu a autoridade dos precedentes trabalhistas à matéria tributária (Migalhas., 2023).

O efetivo critério decisório utilizado pelo STF nas reclamações constitucionais que estão a modificar ou complementar o sentido dos três precedentes indicados parece ser uma suposta *equivalência* entre contrantes e contratados, caracterizada pela falta de hipossuficiência dos contratados. Porém, a construção e o reforço desse critério é realizada de modo descentralizado, *ad hoc*, em decisões desarticuladas, isto é, sem o exame aprofundado pelo gabinete de cada julgador, de modo a preponderar a escolha feita pelo relator, para cada caso concreto. A propósito, não é impossível encontrar decisões conflitantes de um mesmo relator (cf., e.g., a Rcl 59.795 e a Rcl 48.667).

Uma das prováveis causas da existência de decisões contraditórias, contrárias ou tententes a modificar o sentido dos precedentes nos quais baseadas as reclamações está no modo como o STF toma suas decisões. A tomada de decisão no estilo *seriatim* permite que os precedentes sejam formados sem o necessário alinhamento entre os critérios decisórios determinantes (como ocorre nas decisões tomadas *pelas conclusões*). Ademais, embora a carga de trabalho (*docket*) da Corte tenha caído consideravelmente, nem todos os processos recebem a mesma atenção. Muitos casos são julgados “em lista” (um resquício do *writ of certiorari* indireto, como a chamada *jurisprudência defensiva*), nas quais o relator apresenta de modo resumido e ementado a solução para os processos. O grau de profundidade da análise individual de cada processo varia de acordo com os critérios estabelecidos por cada gabinete, e não é impossível que um julgamento destoe ou inove a linha na qual ele se baseia, por acidente.

Por outro lado, parece também haver uma deferência às ações trabalhistas, **se a atividade jurisdicional tiver apontado elementos concretos da hipossuficiência dos contratados, ou a existência de fraude.**

Portanto, nas perspectivas realista (a jurisdição como instrumento para operar mudanças sociais desejadas pelos intérpretes), procedimentalista (a jurisdição como instrumento para proteger minorias insulares) e evolucionária (a jurisdição

² Segundo notas taquigráficas tomadas por este autor.

como instrumento para adaptar o significado dos textos jurídicos à solução mais eficiente, ou ótima - *optimal*, segundo o propósito ou função da norma), o intérprete pode aplicar os referidos precedentes trabalhistas para proibir desconsideração das opções de estruturação negocial eleita pelos particulares, inclusive para fins tributários.

Calha sempre lembrar uma observação feita pelo MIN. CEZAR PELUSO, durante uma das sessões plenárias do STF, em que se discutia a responsabilização do advogado público pela elaboração de parecer adotado por autoridade, cuja conduta fosse, posteriormente, tida por ilegal.

Segundo se recorda, disse o MIN. PELUSO algo próximo a (ou com esse sentido):

Se onze pessoas dotadas de notório saber jurídico muitas vezes não chegam a uma decisão unânime, como exigir de outras pessoas que vaticinem a única solução correta a uma questão jurídica, tal como posteriormente interpretada pelo Judiciário?

Retornando ao caso em exame, com base nos dados presentes, não observo inequívoca intenção de ocultar, nem de dissimular, o pagamento de remuneração a empregados, a pretexto de distribuição de lucros. A interpretação que a prestação de serviços de saúde poderia ser organizada em estrutura empresarial, com a atuação de sócios, ainda que vinculados às condicionantes da prestação contratada, como horário (pois todo o contrato prevê parâmetros para sua execução), não é aprioristicamente absurda.

Assim, entendo cabível o acolhimento da argumentação, para, reconhecida a inexistência de dolo para o cometimento de simulação ou de fraude, ajustar a multa, de 150% para 75%.

3. DISPOSITIVO

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, e dou-lhe PARCIAL PROVIMENTO, tão-somente para reconhecer que não foi demonstrado o dolo para o cometimento de fraude, nem simulação, de modo a reduzir o percentual da multa aplicada, de 150 para 75%.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino

ACÓRDÃO 2202-010.740 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10280.727268/2021-80

DOCUMENTO VALIDADO