



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10855.723815/2018-09
ACÓRDÃO	2202-011.674 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	1 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FERNANDEZ MERA INTERIOR NEGOCIOS IMOBILIARIOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2016

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE INTERMEDIÇÃO DE VENDA DE IMÓVEIS POR CORRETOR QUE ATUA EM NOME DA IMOBILIÁRIA. PAGAMENTO DA COMISSÃO DIRETAMENTE PELO CLIENTE. IRRELEVÂNCIA PARA CARACTERIZAÇÃO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO.

Independentemente do fato do cliente pagar a comissão diretamente ao corretor de imóveis, comprovando-se a prestação de serviço deste para a imobiliária autuada, esta que deve responder pelas obrigações tributárias decorrentes das comissões recebidas por estes contribuintes individuais.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2016

NULIDADE. DEMONSTRAÇÃO DO PREJUÍZO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Uma vez presentes os requisitos materiais do lançamento, a nulidade absoluta do lançamento no processo administrativo fiscal carece da demonstração de que o ato administrativo foi realizado por pessoa incompetente ou que houve preterição do direito de defesa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Votou pelas conclusões o Conselheiro Thiago Buschinelli Sorrentino, que manifestou interesse em apresentar declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Marcelo Valverde Ferreira da Silva – Relator

Assinado Digitalmente

Ronnie Soares Anderson – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Henrique Perlatto Moura, Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Thiago Buschinelli Sorrentino, Andressa Pegoraro Tomazela, Ronnie Soares Anderson (Presidente).

RELATÓRIO

Com o objetivo de prestigiar o trabalho desempenhado no acórdão recorrido, valho-me do seu relatório para elucidar o objeto da lide controlada neste processo.

DA AUTUAÇÃO

1.1. Trata o presente lançamento da cobrança das contribuições previdenciárias correspondente à parte da empresa incidentes sobre as remunerações pagas e/ou creditadas a título de Comissões sobre a intermediação na venda de imóveis a segurados contribuintes individuais (corretores de imóveis), referentes aos serviços prestados ao sujeito passivo no período de 01/2014 a 12/2016 e a constatação, nos sistemas da RFB, da falta de recolhimento integral e omissão de informação em GFIP.

1.2. Conforme Relatório Fiscal do Auto de Infração (Refisc), fls. 632/654, importa ressaltar o que segue.

2.1 - REMUNERAÇÃO DOS CORRETORES DE IMÓVEIS - PF:

Conforme o contrato social e a alteração apresentada, vigente na data de ocorrência dos fatos geradores, o objeto social da empresa era a administração, intermediação, compra, venda e locação de bens imóveis próprios e de terceiros.

Dentro deste objeto social, para o desenvolvimento de suas atividades econômicas, a empresa necessita utilizar a mão de obra de Corretores de Imóveis.

(...)

Considerando que a atividade econômica principal da empresa, segundo seu contrato social e comprovante de inscrição e de situação cadastral na Receita Federal do Brasil, é a corretagem na compra e venda e avaliação de imóveis (CNAE 68.21-801).

Considerando, ainda que a atividades secundárias se relacionam com o mercado imobiliário e que nas DIMOBs, dos anos-calendário de 2014 a 2016, constam elevados valores de intermediações na venda de imóveis, a existência de corretores se faz necessária, o que não foi identificado através das informações constantes nas GFIP informadas pela empresa.

1.3. Ademais, analisando um modelo de “Instrumento Particular de Prestação de Serviços de Intermediação de Transações Imobiliárias”, firmado entre TDSP - Alta Vista IV Empreendimentos Imobiliários SPE LTDA - CNPJ nº 13.647.517/0001-19 (como contratante) e a fiscalizada (como contratada), assim conclui a Autoridade Fiscal (fls. 642):

Logo percebe-se que o corretor de imóveis, tendo ou não vínculo empregatício formal com a imobiliária, presta o serviço a ela e não ao cliente comprador do imóvel.

A fiscalizada não reconheceu os serviços dos corretores de imóveis, na intermediação imobiliária, procurando transferir a responsabilidade pelo pagamento da comissão de venda que lhe é devida para o comprador do imóvel, e deixando de incluir os mesmos nas suas folhas de pagamento.

Também não declarou nas GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e informações à Previdência Social) e tampouco efetuou os recolhimentos das Contribuições Previdenciárias devidas.

Diante de todo o exposto, verifica-se que, em relação aos serviços prestados pelos corretores de imóveis, constantes nas DIMOBs dos anos-calendário de 2014 a 2016, os mesmos caracterizam-se como Contribuintes Individuais, incidindo, portanto, Contribuições Previdenciárias sobre as comissões recebidas na intermediação de venda de imóveis para o Sujeito Passivo.

1.4. Para o fim de apurar os valores tidos por devidos foram analisadas as informações constantes nas DIMOB – Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias.

1.5. Para além do tratado, relata a Autoridade Fiscal a existência de pagamento de remuneração indireta a segurados contribuintes individuais, cujos salários de contribuição considerados estão demonstrados, em forma de planilha, às fls. 648/9, nas seguintes contas contábeis: a) 3.1.1.00.04 – Assessoria Jurídica – FRESS – Sem Crédito; b) 3.1.1.10.03 – Assessoria Comercial; c) 3.1.1.10.06 – Propaganda e Publicidade; d) 3.1.1.10.07 – Brindes e Comemorações; e) 3.1.1.10.11 – Despesas com Plantões de Vendas; f) 3.1.1.30.01 – Despesas de Condução; g)

3.1.1.30.05 – Refeições e Lanches; h) 3.1.1.30.29 – Aluguel de Imóveis; i) 3.1.1.30.36 – Confraternização.

1.6. Ainda, relata que foram verificados pagamentos efetuados a firmas individuais. Sobre o tema, assim se posiciona:

A firma individual não tem personalidade diversa e separada da de seu titular, posto que são uma única pessoa, com um único patrimônio, e uma única responsabilidade patrimonial perante a administração fazendária.

O empresário individual não tem personalidade jurídica, ou seja, mesmo tendo inscrição no CNPJ, não é considerado pessoa jurídica. Em razão disso, é inaceitável que o contribuinte deixe de tributar esses valores, mediante a utilização do subterfúgio de rotular os pagamentos efetuados a esses trabalhadores como sendo feitos a pessoa jurídica, com a finalidade precípua de furar-se ao fiel cumprimento de suas obrigações tributárias, deixando, inclusive, de efetuar os recolhimentos das contribuições previdenciárias devidas, na forma da lei.

Assim, uma vez constatado pelo exame fático da situação a caracterização de relação de trabalho entre a empresa contratante e a empresa contratada, o titular da firma individual deverá ser enquadrado como segurado obrigatório da previdência social, na condição de contribuinte individual, devendo a fiscalização não tomar conhecimento do contrato originariamente celebrado entre as partes e efetuar o correto enquadramento, com o lançamento das contribuições sociais devidas.

1.7. Foi emitida Representação Fiscal para Fins Penais – RFFP, pela ocorrência, em tese, do crime previsto no art. 337-A, I, do Código Penal.

1.8. A ciência do Auto de Infração se deu, por “abertura de mensagem”, conforme termo lavrado às fls. 671, em 13/02/19.

DA IMPUGNAÇÃO

2. Às fls. 678/718, encontra-se a Impugnação apresentada pela Autuada, por intermédio de patrono, tempestiva (fls. 938), com os seguintes argumentos sintetizados.

2.1. Após sumariar o Auto de Infração, articula que a controvérsia principal se cinge à natureza da relação existente entre a Impugnante e os corretores autônomos que a ela se associaram.

2.2. Ademais, articula pela nulidade do hostilizado Auto de Infração por cerceamento de defesa por violação frontal do disposto no art. 142 do CTN e do art. 10, III e IV do Decreto nº 70.235/72.

2.3. No mérito, articula pela ocorrência da decadência do direito de lançamento de parte dos tributos exigidos (competência janeiro/2014), com fundamento no art. 150, § 4º c/c art. 156, V, ambos do CTN.

2.4. Lado outro, no intuito de desconstruir a tese Fiscal calcada na existência de relação jurídica entre os corretores autônomos pessoas físicas e a Autuada, suscita os art. 722 a 729 do Código Civil, em conjunto com os ditames da Lei nº 6.530/78, para concluir que o ordenamento possibilita a atuação conjunta entre corretora imobiliária pessoa jurídica e corretores autônomos pessoas físicas sem que isso caracterize relação de subordinação ou subcontratação entre eles.

2.5. No tocante ao enquadramento dado ao empresário individual, discorre que tal recebe o mesmo tratamento dispensado às empresas em geral na legislação tributária e, assim, carece de sustentação o entendimento expressado pela Autoridade Fiscal, citando, inclusive, posicionamento da COSIT em tal sentido.

2.6. Ainda, quanto aos pagamentos verificados na contabilidade e atribuídos a contribuintes individuais, a Impugnante sustenta que não teria sido comprovado o caráter remuneratório destes, vez que diriam respeito a despesas necessárias para o desempenho de sua atividade.

2.7. Do quanto exposto, requer:

(i) Seja DECLARADA A NULIDADE do auto de infração objeto do presente processo administrativo fiscal, tendo em vista que o Sr. AFRF não descreveu de maneira mínima e satisfatória quais procedimentos ou ações da IMPUGNANTE contrariaram ou descumpriram as normas indicadas genericamente como violadas, o que acabou dificultando o exercício de seu direito de defesa;

(ii) Seja RECONHECIDA A DECADÊNCIA do direito de o Fisco Federal constituir o crédito tributário relativo à Contribuição Previdenciária Patronal do mês de janeiro/2014, de forma a CANCELAR a cobrança efetuada, tendo em vista o disposto no art. 150, § 4º, e no art. 156, inciso V, ambos do CTN; e

(iii) No mérito, seja o auto de infração julgado TOTALMENTE IMPROCEDENTE e seja CANCELADA a cobrança por meio dele veiculada no valor total de R\$ 11.175.434,40.

2.8. Por fim, protesta provar o alegado os todos os meios de prova admitidos em Direito, pedindo, ainda, a determinação de diligência fiscal.

É a síntese dos fatos processuais relevantes.

Sobreveio o Acórdão nº 16-89.221 - 13ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, que por unanimidade de votos deu parcial provimento à impugnação para reconhecer a decadência para o lançamento do período de apuração 01/2014, bem como o decote do lançamento os valores lançados a título de remuneração indireta pagas a contribuintes individuais e relativo aos pagamentos realizados empresas individuais. O acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2016 DECADÊNCIA. RECONHECIMENTO PARCIAL.

Tendo havido pagamento antecipado do tributo sujeito a lançamento por homologação, ainda que parcial, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, aplicando-se, assim, regra especial (art. 150, § 4º), restando aos casos em que não tenha havido qualquer pagamento (antecipação) a aplicação conjunta das previsões estampadas nos artigos 149, V e 173, I, ambos do CTN.

VÍNCULO PREVIDENCIÁRIO ENTRE A IMOBILIÁRIA E OS CORRETORES AUTÔNOMOS.

Os interesses harmonizáveis aos do corretor, a fim de dar azo ao nascimento ao vínculo contratual de corretagem, foram, sem dúvida, os da Autuada, donde sobrevém, inexoravelmente, que a verdadeiro vínculo jurídico contratual foi estabelecido entre uns e outra.

Tendo havido o exercício de atividade econômica remunerada por parte dos corretores de imóveis em decorrência de contrato de corretagem faticamente avençado entre estes e a Autuada – fato imponível –, desponta configurada a situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência do fato jurígeno tributário – hipótese de incidência.

CORRETAGEM. PAGAMENTO. TRANSFERÊNCIA. LEGALIDADE.

Foi decidido pelo STJ, na sistemática dos recursos repetitivos (tema 938), que é válida cláusula contratual que transfere ao promitente-comprador a obrigação de pagar a comissão de corretagem nos contratos de promessa de compra e venda de unidade autônoma em regime de incorporação imobiliária, desde que previamente informado o preço total da aquisição da unidade autônoma, com o destaque do valor da comissão de corretagem.

LANÇAMENTO DE IMPORTÂNCIA REPUTADA DEVIDA. COMPROVAÇÃO DE RECUSA OU APRESENTAÇÃO DEFICIENTE DOS DOCUMENTOS/ESCLARECIMENTOS SOLICITADOS.

A Autoridade Fiscal pode lançar de ofício importância que reputar devida, mas quando ocorrer recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, casos nos quais o ônus da prova resta invertido cabendo, assim, à empresa, ao empregador doméstico ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

FIRMA INDIVIDUAL. EQUIPARAÇÃO À EMPRESA.

Frente à legislação tributária-previdenciária, o Empresário Individual (ainda que tratado sob a vetusta nomenclatura de “Firma Individual”) recebe o tratamento equivalente ao dispensado às empresas em geral, de modo que, ao atuar na prestação de serviços, por exemplo, através de seu CNPJ, o efetivo prestador do serviço é o Empresário Individual/Firma Individual, e não a pessoa física.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

O sujeito passivo tomou conhecimento do acórdão de impugnação 15.10.2019 por meio de seu Domicílio Tributário Eletrônico, apresentando o competente Recurso Voluntário em 08.11.2019, devolvendo a este colegiado a discussão relativamente ao vínculo existente entre o recorrente e os corretores autônomos. Em síntese, alega que a natureza da relação existente é de parceria e não de prestação de serviços, acrescentando que tais profissionais são remunerados pelos adquirentes das unidades imobiliárias.

VOTO

Conselheiro **Marcelo Valverde Ferreira da Silva**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e estando presentes os demais requisitos para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

PRELIMINAR – NULIDADE DO LANÇAMENTO

Em apertada síntese, argumenta o recorrente a nulidade da autuação que teria realizado a mera citação de dispositivos legais, sem a devida correlação, resultando na falta de clareza na descrição dos fatos e a imprecisão no enquadramento da conduta do sujeito passivo, de tal sorte que lhe teria sido prejudicado o seu direito constitucional a ampla defesa.

As nulidades no processo administrativo fiscal não devem ser apenas alegadas, mas as consequências desta suposta nulidade devem ser de tal monta que reste prejudicado o direito de defesa do contribuinte, nos termos dos artigos 59 a 61 do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem

em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Da leitura da impugnação e do recurso voluntário, entendo que o sujeito passivo bem compreendeu a acusação fiscal que lhe foi imputada, quanto a suposta existência de relação de prestação de serviços entre ele e os corretores autônomos. A defesa foi cirúrgica em identificar o cerne do questionamento refutando a acusação fiscal. Na realidade, foi o recorrente quem não se desincumbiu de demonstrar qualquer restrição ao seu direito de defesa, apenas alegando o prejuízo, sem realizar a devida correlação entre este e o lançamento fiscal.

Entendo que os pressupostos materiais do artigo 142, do Código Tributário Nacional, também foram plenamente atendidos quanto a verificação do fato gerador, a delimitação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Ressalto que eventual nulidade associada ao enquadramento legal, conforme suscitado pelo recorrente, diz respeito a sua ausência e não ao correto enquadramento, sendo este último matéria meritória que será enfrentada no momento oportuno.

Assim sendo, nenhum reparo à decisão proferida no acórdão guerreado, uma vez que não visualizo qualquer restrição ao direito constitucional a ampla defesa do recorrente, motivo pelo qual rejeito a preliminar.

MÉRITO – AUSÊNCIA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS:

Quanto a matéria meritória, o recorrente desenvolve sua argumentação sustentando que os corretores autônomos não lhe prestam serviços, mas que se associaram para a consecução de contrato de corretagem, conforme autorizativo legal do Código Civil e na Lei nº 6.530/1978, que regulamenta a profissão de Corretor de Imóveis.

O Recurso Voluntário foi acompanhado de citação a acórdãos deste CARF e menção a parecer jurídico emitido pelo Senhor Carlos Ayres Brito, Ex-Ministro do Supremo Tribunal Federal, que vão de encontro com a tese defensiva da ausência da prestação de serviço entre os corretores autônomos e o recorrente.

Antes de se adentrar propriamente nas questões envolvendo o mérito, é preciso registrar que são de reprodução obrigatória por este colegiado apenas as decisões vinculantes, que excepcionam o artigo 98 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023, não se constituindo decisões pretéritas em normas complementares, enquanto não tenha eficácia normativa atribuída por lei.

Feitas estas considerações iniciais, passemos a apreciar a acusação, conforme excertos pinçados do relatório fiscal:

Considerando que a atividade econômica principal da empresa, segundo seu contrato social e comprovante de inscrição e de situação cadastral na Receita Federal do Brasil, é a corretagem na compra e venda e avaliação de imóveis (CNAE 68.21-8-01).

(...)

Verificamos que, embora os corretores sejam chamados de autônomos, possuem acesso aos sistemas de tecnologia, e-mail, recebimento de SMS, permissão para comparecimento aos estandes de vendas ou uso da estrutura de apoio da imobiliária.

A eles também é franqueado a licença de marcas da imobiliária para uso em cartões de apresentação e assinatura eletrônica.

(...)

Dentre os serviços prestados pela fiscalizada, na intermediação de venda de imóveis da contratante, está o gerenciamento e controle da disponibilidade diária de corretores de imóveis nas unidades do empreendimento.

(...)

Neste outro item do contrato (alínea “f”), verifica-se que a fiscalizada tem o dever de assegurar que os corretores estejam permanentemente no estande de vendas.

Tal função, de controle de frequência e horário, só é possível mediante uma relação obrigacional entre a fiscalizada e os corretores.

Ainda, pela alínea “h”, nota-se que a fiscalizada deve suportar as despesas de recrutamento, organização e remuneração da equipe de vendas.

Todas essas observações reforçam o vínculo existente entre a fiscalizada e os corretores de imóveis - pessoa física.

Neste item do contrato, verificamos que a fiscalizada fica autorizada a descontar do preço total do imóvel a comissão devida a ela e as profissionais autônomas a ela subordinados.

(...)

Cabe, ainda, salientar, que o corretor precisa da intermediação da empresa imobiliária para a realização da venda, porque conforme dispõe o art. 5º do Decreto 81.871/78:

“Somente poderá anunciar publicamente o Corretor de Imóveis, pessoa física ou jurídica, que tiver contrato escrito de mediação ou autorização escrita para alienação do imóvel anunciado”.

Logo percebe-se que o corretor de imóveis, tendo ou não vínculo empregatício formal com a imobiliária, presta o serviço a ela e não ao cliente comprador do imóvel.

(...)

Diante de todo o exposto, verifica-se que, em relação aos serviços prestados pelos corretores de imóveis, constantes nas DIMOBs dos anos-calendário de 2014 a 2016, os mesmos caracterizam-se como Contribuintes Individuais, incidindo, portanto, Contribuições Previdenciárias sobre as comissões recebidas na intermediação de venda de imóveis para o Sujeito Passivo.

(...)

Por sua vez, o recorrente sustenta que inexistente tal relação de prestação de serviços com os corretores autônomos, considerados por ele como parceiros, uma vez que inexistiria qualquer subordinação entre eles, defendendo a aplicação dos §§ 2º, 3º e 4º do artigo 6º da Lei nº 6.530/1978, na redação dada pela Lei nº 13.097, de 2015:

Art. 6º As pessoas jurídicas inscritas no Conselho Regional de Corretores de Imóveis sujeitam-se aos mesmos deveres e têm os mesmos direitos das pessoas físicas nele inscritas.

§ 1º As pessoas jurídicas a que se refere este artigo deverão ter como sócio gerente ou diretor um Corretor de Imóveis individualmente inscrito. (Renumerado do parágrafo único pela Lei nº 13.097, de 2015)

§ 2º O corretor de imóveis pode associar-se a uma ou mais imobiliárias, mantendo sua autonomia profissional, sem qualquer outro vínculo, inclusive empregatício e previdenciário, mediante contrato de associação específico, registrado no Sindicato dos Corretores de Imóveis ou, onde não houver sindicato instalado, registrado nas delegacias da Federação Nacional de Corretores de Imóveis. (Incluído pela Lei nº 13.097, de 2015)

§ 3º Pelo contrato de que trata o § 2º deste artigo, o corretor de imóveis associado e a imobiliária coordenam, entre si, o desempenho de funções correlatas à intermediação imobiliária e ajustam critérios para a partilha dos resultados da atividade de corretagem, mediante obrigatória assistência da entidade sindical. (Incluído pela Lei nº 13.097, de 2015)

§ 4º O contrato de associação não implica troca de serviços, pagamentos ou remunerações entre a imobiliária e o corretor de imóveis associado, desde que

não configurados os elementos caracterizadores do vínculo empregatício previstos no art. 3º da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943. (Incluído pela Lei nº 13.097, de 2015)

A inclusão dos §§ 2º, 3º e 4º ao artigo 6º da Lei 6.530/1978 se deu pela Lei nº 13.097/2015, não se aplicando retroativamente, o que tona ineficaz este fundamento para a refutação de fatos anteriores a data de sua vigência. Inobstante isso, a leitura que faço dos dispositivos legais mencionados é sobre a possibilidade de atuação conjunta entre o corretor autônomo e a imobiliária, mas para que isso se efetive, não há que se existir qualquer relação de comando entre eles, uma vez que para sua configuração deve restar configurada absoluta igualdade de forças e desígnios, assegurada a participação sindical, a fim de que sejam resguardados os interesses dos corretores e assegurados os estreitos limites legais.

Senão vejamos os termos em que tais ajustes foram realizados entre o recorrente e os corretores autônomos (fls. 217 a 239):

(...)

1.2. A IMOBILIÁRIA franqueará ao CORRETOR AUTÔNOMO - ASSOCIADO que assim lhe solicitar ao aderir ao regulamento geral e código de ética:

- a) relação dos Produtos Imobiliários colocados à venda pelos incorporadores ou proprietários contendo seu descritivo e preços;
- b) o direito de propor a potenciais clientes compradores as condições de compra para os produtos imobiliários, ficando, desde já, certo e ajustado, que o CORRETOR AUTÔNOMO - ASSOCIADO não é e não deve se apresentar aos compradores como mandatário ou preposto da IMOBILIÁRIA, proprietário ou incorporador;
- c) acesso aos sistemas de tecnologia da IMOBILIÁRIA, e-mail, recebimento de SMS, permissão para comparecimento aos estandes de vendas o uso da estrutura de apoio da IMOBILIÁRIA;
- d) licença de marcas da IMOBILIÁRIA para uso em cartões de apresentação e assinatura eletrônica.

(...)

1.5. A IMOBILIÁRIA e o CORRETOR AUTÔNOMO - ASSOCIADO respondem pelos danos que causarem aos incorporadores, proprietários ou aos seus clientes compradores decorrentes de sua ação ou omissão, sem prejuízo da responsabilidade disciplinar e criminal em que venham a incorrer.

1.6. A presente associação ou parceria não prevê obrigação de exclusividade entre as partes.

(...)

3.1. Tanto a IMOBILIÁRIA quanto ao CORRETOR AUTÔNOMO - ASSOCIADO serão remunerados pelos seus clientes compradores em decorrência da corretagem que aproveitará aos compradores nos negócios obtidos em relação aos produtos imobiliários. Ambos, observarão o rateio na forma do artigo 728 do código civil e disposições específicas de acordos comerciais entre imobiliária e corretor autônomo associado, o que pode resultar em percentuais maiores para imobiliária em razão da estrutura franqueada ao corretor autônomo associado.

(...)

O primeiro ponto que chama atenção é que os ajustes entre a imobiliária recorrente e os corretores autônomos são padronizados, em que este último deve aderir ao Código de Ética da Imobiliária, a fim de que tenha acesso aos Produtos Imobiliários disponibilizados. Que inobstante os termos ajustados prevejam que o corretor não deva se apresentar como mandatário ou preposto da imobiliária, tem licença para utilizar sua marca em cartões de apresentação e assinatura eletrônica.

Ademais, a remuneração do corretor autônomo observará o rateio na forma do artigo 728 do código civil e “disposições específicas de acordos comerciais entre imobiliária e corretor autônomo associado, o que pode resultar em percentuais maiores para imobiliária em razão da estrutura franqueada ao corretor autônomo associado”.

Pois bem, observa-se uma nítida antinomia entre as disposições contratuais, que por um lado fazem expressas ressalvas quanto a inexistência de qualquer tipo de vínculo de prestação de serviço com a imobiliária, mas não se exime em determinar como os corretores autônomos devem se conduzir, inobstante autorizar o uso de seus signos no contato com o público externo de modo a deixar evidente que atuam em seu nome.

O julgador de piso, bem compreendeu a questão, argumentando que o contrato de corretagem previsto na legislação civilista tem por objeto reunir comprador e vendedor, geralmente no interesse deste último, embora não seja vedada a contratação do corretor pelo comprador, de tal sorte que não pode preponderar o interesse da imobiliária, que se for o caso restará demonstrada a prestação de serviço a esta.

6.17. Ademais, impende registrar que, no caso vertente, a imobiliária, tendo sido contratada para a comercialização de imóveis, buscou, por intermédio dos corretores autônomos, dar concreção a sua atuação, também via contrato, fazendo, assim, as vezes do incumbente/comitente em face dos últimos.

[...]

6.20. Destarte, o efetivo promitente vendedor (incorporadora) contratou a imobiliária (Impugnante) para intermediar vendas e esta, por seu turno, buscou o concurso dos corretores autônomos (subcontratação fática), os reais intermediários dos negócios jurídicos principais (compra e venda).

6.21. Como materialização de tal entendimento, tem-se acostados aos autos exemplos de “Acordos Operacionais”, fls. 217/239, juntados pela Autoridade

Fiscal, e “Acordos Operacionais” e “Contratos de Associação”, trazidos pela Impugnante, fls. 783/798, todos dando conta da formalização da confluência de esforços entre a Autuada e corretores autônomos na persecução de objetivos comuns – comercialização das unidades.

6.22. Assim, desponta da análise da legislação que a incumbência pelo pagamento dos corretores (comissão) deve ser atribuída àquele que os tenha contratado solicitando a sua intervenção.

6.23. Desta sorte, diante dos fatos encordoados, imperioso concluir-se que os interesses contrapostos, mas harmonizáveis aos do corretor, a fim de dar azo ao nascimento ao vínculo contratual de corretagem, foram, sem dúvida, os da Autuada, donde sobrevém, inexoravelmente, que o verdadeiro vínculo jurídico contratual foi estabelecido entre uns e outra.

Concordo com o entendimento do julgador de piso. Não é possível argumentar que tais corretores foram contratados diretamente pelos compradores, ainda que estes sejam responsáveis pelo pagamento. Ressalte-se que inexistente prévia contratação do corretor pelos supostos compradores, cabendo ainda observar que nos termos do inciso V do artigo 20, da Lei nº 6.530, de 1978, é vedado ao corretor anunciar publicamente proposta de transação a que não esteja autorizado através de documento escrito.

Donde resta concluir que não fosse pela existência de anterior ajuste entre as incorporadoras vendedoras e a imobiliária autuada, os corretores autônomos não poderiam exercer o seu mister com a autonomia profissional necessária para se configurar um contrato de parceria. Portanto, entendo que está configurada a prestação de serviços entre a autuada e seus corretores, mormente porque a intermediação imobiliária é o seu objeto social, que não poderia ser realizada sem a atuação destes profissionais.

À propósito, desta conclusão não destoa a jurisprudência administrativa da Câmara Superior em casos já anteriormente julgados:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE INTERMEDIÇÃO DE VENDA DE IMÓVEIS POR CORRETOR QUE ATUA EM NOME DA IMOBILIÁRIA. PAGAMENTO DA COMISSÃO DIRETAMENTE PELO CLIENTE. IRRELEVÂNCIA PARA CARACTERIZAÇÃO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO.

Independentemente do fato do cliente pagar a comissão diretamente ao corretor de imóveis, comprovando-se a existência de vínculo de trabalho deste para com a imobiliária, é esta que deve responder pelas obrigações tributárias decorrentes do serviço prestado.

Número da Decisão 9202-011.095 – Processo nº 10166.729629/2013-29

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 30/11/2008

SERVIÇO DE INTERMEDIÇÃO DE VENDA DE IMÓVEIS. CORRETOR QUE ATUA EM NOME DA IMOBILIÁRIA. COMPROVAÇÃO DE VÍNCULO. RESPONSABILIDADE.

O pagamento de comissão efetuado diretamente pelo cliente ao corretor de imóveis não tem o condão de descaracterizar a prestação, à imobiliária, de serviços de intermediação junto a terceiros. Comprovada a ocorrência da prestação de serviços, é da imobiliária a responsabilidade pelo cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias.

Número da Decisão 9202-005.455 – Processo nº 10166.722561/2011-95

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

INTERMEDIÇÃO DE VENDA DE IMÓVEIS. ATUAÇÃO EM NOME DA IMOBILIÁRIA. CORRETOR. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INEFICÁCIA DA TRANSFERÊNCIA.

A imobiliária é obrigada a recolher as contribuições previdenciárias incidentes sobre as comissões pagas aos corretores contribuintes individuais que lhe prestem serviço, sendo que eventual acerto para a transferência do ônus a terceiro não afeta sua responsabilidade tributária, tendo em vista o disposto no art. 123 do CTN.

Número da Decisão 9202-009.659 – Processo 10166.724556/2014-60

Ressalto, outrossim, o tópico do ajuste entre os corretores autônomos e o recorrente no tocante à remuneração devida a estes profissionais: “Ambos, observarão o rateio na forma do artigo 728 do código civil e disposições específicas de acordos comerciais entre imobiliária e corretor autônomo associado, o que pode resultar em percentuais maiores para imobiliária em razão da estrutura franqueada ao corretor autônomo associado”. Tal cláusula contratual demonstra de maneira inequívoca que os corretores autônomos e a atuada não estão em pé de igualdade, sobrepujando os interesses da imobiliária e colocando o prestador em situação de inferioridade.

A propósito a atuação do sindicato da categoria é elemento necessário ao acordo de parceria, de modo a se assegurar a autonomia funcional, que inexistia nos documentos de fls. 217/239, sendo que em vários destes ajustes, sequer consta com número de identificação do corretor autônomo na entidade de classe (§§ 2º e 3º do artigo 6º da Lei nº 6.530/78, na redação dada pela Lei nº 13.097, de 2015).

Embora a atuação de ambos, imobiliária e corretores, possam ser convergentes, especialmente porque a remuneração destes últimos depende do sucesso da transação, isso não descaracteriza o fato de existir a prestação de serviços dos corretores à imobiliária ou a atuação em nome desta, mormente em situações em que prepondera nesta o risco da atividade empresarial, cabendo realizar os investimentos, coordenar e supervisionar a atuação dos

corretores, limitando a sua atuação profissional, o que é absolutamente incompatível com uma relação de parceria.

Cabe observar que é irrelevante o fato de os corretores serem remunerados diretamente pelos compradores, o que não infirma a prestação de serviços existente com a imobiliária, nos termos do artigo 123, do Código Tributário Nacional:

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

Sem pretender ser prolixo, o artigo 12, V, da Lei 8.212/1991, considera segurado obrigatório da previdência social o contribuinte individual:

(...)

g) quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego;

h) a pessoa física que exerce, por conta própria, atividade econômica de natureza urbana, com fins lucrativos ou não;

Logo, dada a solidariedade e universalidade do sistema previdenciário nacional, todos são compelidos a contribuir com as devidas contribuições sociais, incidente sobre seu salário de contribuição. À propósito, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça, por meio da Súmula nº 458 se pronunciou em caso análogo, quanto a incidência de contribuição previdenciária incidente sobre a comissão paga a corretor de seguros:

A contribuição previdenciária incide sobre a comissão paga ao corretor de seguros. (Súmula nº 458, do STJ)

Com isso quero dizer que qualquer que tenha sido a intenção do legislador com a inclusão dos §§ 2º, 3º e 4º ao artigo 6º da Lei nº 6.530/1978, que regulamenta a profissão de corretor de imóveis pela Lei nº 13.097/2015, inquestionável a incidência de contribuições previdenciárias sobre as comissões a ele pagas ou devidas.

Assim sendo, vez que caracterizada a prestação de serviços entre os corretores autônomos e a imobiliária, correta a manutenção do lançamento.

CONCLUSÃO

Ante todo o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Marcelo Valverde Ferreira da Silva

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Thiago Buschinelli Sorrentino,

Senhor Presidente, congratulo o conselheiro-relator pela minudente análise do quadro, e adiro às conclusões apresentadas por Sua Senhoria.

Faço esta declaração de voto tão-somente para contemporizar esse acompanhamento à voto-vencido em assentada anterior, em recurso que versava sobre questão tangente, relativa aos critérios decisórios determinantes à diferenciação entre pejotização ilícita para fins tributários, de um lado, e terceirização ou associação lícitas para fins tributários, do outro.

No referido julgamento, assim me manifestei:

Senhor Presidente, parabenizo o conselheiro-relator pelo cuidado e pela profundidade da análise realizada, mas peço licença à Sua Senhoria e à maioria formada para apresentar um modo diverso de leitura do quadro fático jurídico.

Segundo se depreende do voto-condutor lido durante a sessão de julgamento, o conselheiro-relator destacou quatro elementos determinantes para entender ausentes os requisitos necessários ao reconhecimento de estruturação de atividade econômica segundo os limites permitidos pela legislação de regência, e que, ao próprio turno, indicariam a presença de relação de prestação de serviços com subordinação, em intensidade suficiente para caracterização de vínculo empregatício, ou ao menos de contratação de serviços autônomos (terceirizados).

Nos termos dos debates orais, compreendeu-se que tais elementos seriam:

A insuficiência de estrutura física para a prestação dos serviços, índice da inadequação dos *contratados* para organizar e gerir as atividades por si desempenhadas, e, conseqüentemente, da existência de subordinação e da confusão entre as atividades desenvolvidas por *contratantes* e *contratados*;

A vedação do uso de técnica de cálculo da participação dos sócios ou dos associados dissociada do investimento, porquanto a legislação de regência somente admitiria uma única forma de remuneração desses agentes econômicos, baseada no quanto cada um teria investido na formação do capital social da pessoa jurídica;

A circunstância de essa forma de arranjo das divisões de risco, investimentos, e aportes de conhecimento, ação, ou imateriais implicar a descaracterização desses sócios e associados como segurados individuais obrigatórios da seguridade social;

A ausência de pagamento de valores prefixados, a título de pró-labore.

Dada que minha percepção sobre os parâmetros de controle projetados a partir da orientação vinculante do Supremo Tribunal Federal é bem conhecida deste Colegiado, repetirei os fundamentos já escritos para os casos análogos julgados neste mês de novembro, e, muito sucintamente, justificarei as razões pelas quais entendo que a mesma solução deveria ser dada ao caso em exame.

1. DESCARACTERIZAÇÃO DO CONTRATO SOCIETÁRIO COM A CONSEQUENTE RECLASSIFICAÇÃO DOS INGRESSOS COMO REMUNERAÇÃO PELO TRABALHO ASSALARIADO OU PELO TRABALHO AUTÔNOMO TERCEIRIZADO.

1.a. Inafastabilidade do exame de pertinência e de aplicabilidade de orientações vinculantes. confirmação ou afastamento de *distinguishing*. Etapa inerente incapaz de violar a autoridade do precedente.

Para bem aplicar um precedente, é necessário compreender sua extensão. Não se trata de uma operação trivial. Com o auxílio de Becker, deve-se temer “*presumir conhecer aquilo que se supõe óbvio*”¹.

O emprego da técnica de distinção não viola a autoridade do precedente, que permanece intacta, pois a razão para se deixar de aplicar a orientação então firmada é a divergência entre os pressupostos fáticos-jurídicos determinantes, isto é, a falta de incidência e de subsunção (Duxbury, N. (2008). *The Nature and Authority of Precedent*. Cambridge: Cambridge University Press. doi:10.1017/CBO9780511818684).

Como bem observou o Min. Victor Nunes Leal, não se deve estender o espectro de aplicabilidade de uma orientação jurisprudencial para âmbito alheio ao que permitem os critérios determinantes que fundamentaram o precedente.

Aplicar um precedente a um caso divergente significa “violar” a respectiva autoridade tanto quanto deixar de aplicá-lo a um caso correto.

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.

¹ Paráfrase minha. O original pode ser recuperado de BECKER, Alfredo Augusto, *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª Ed., São Paulo: Lejus, 1998, p. 11. Sabe-se também que a frase é uma adaptação de ideia já veiculada por outros pensadores.

Como se sabe, deve-se ao Ministro Victor Nunes Leal a adoção da “Súmula Vinculante 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.

Diferentemente do recurso voluntário, 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 tem a causa de pedir fechada, de modo que a Corte não pode conhecer de novos 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 Chaves⁷, peço vênica 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. 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”.

Acautelados pelo aviso do responsável pela introdução do sistema sumular em nosso ordenamento jurídico, devemos dar máxima efetividade ao que diz os textos dos precedentes vinculantes, sem, contudo, estendê-los para hipóteses diversas.

Em sentido semelhante, a necessidade de análise prévia da aplicabilidade do precedente é essencial, conforme reconhecido pelo Superior Tribunal de Justiça, no seguinte julgado:

Inicialmente, cabe frisar que a aplicação de um precedente judicial [...] apenas pode ocorrer após a aplicação da técnica da distinção (*distinguishing*), a qual se refere a um método de comparação entre a hipótese em julgamento e o precedente que se deseja a ela aplicar.

A aplicação de tese firmada em sede de recurso repetitivo a uma outra hipótese não é automática, devendo ser fruto de uma leitura dos contornos fáticos e jurídicos das situações em comparação pela qual se verifica se a hipótese em julgamento é análoga ou não ao paradigma. Dessa forma, para aplicação de um precedente, é imperioso que exista similitude fática e jurídica entre a situação em análise com o precedente que visa aplicar.

A jurisprudência deste STJ aplica a técnica da distinção (*distinguishing*), a fim de reputar se determinada situação é análoga ou não a determinado precedente. Nesse sentido: RE nos EDcl nos EDcl no REsp 1.504.753/AL, 3ª Turma, DJe 29/09/2017); REsp 1.414.391/DF, 3ª Turma, DJe 17/05/2016; e, AgInt no RE no AgRg nos EREsp 1.039.364/ES, Corte Especial, DJe 06/02/2018.

(AgInt nos EDcl no AREsp n. 1.254.567/SP, relatora Ministra Nancy Andrighi, Terceira Turma, julgado em 14/8/2018, DJe de 16/8/2018.)

Portanto, faz-se necessário examinar os precedentes vinculantes aplicáveis, sem que se possa aprioristicamente deles extrair qualquer conclusão².

² Apesar de aparentemente óbvia e truísta, essa formulação tem por móvel análises diacrônicas, posteriores ao ato de aplicação do precedente, acerca de eventual ciência e intenção em suposta má aplicação dessas

1.B. A orientação vinculante do Supremo Tribunal Federal

Como visto, o desate da questão posta ao controle deste Colegiado demanda entender qual a orientação vinculante fixada pelo Supremo Tribunal Federal.

A revolução digital transformou profundamente as estruturas produtivas e laborais, criando um descompasso entre a realidade econômica contemporânea e as categorias jurídicas herdadas do século XX. Como observou o Ministro Luís Roberto Barroso no julgamento da ADPF 324, transitamos do modelo fordista-taylorista, caracterizado pela integração vertical e execução interna de toda a cadeia produtiva, para arranjos flexíveis e especializados, nos quais a coordenação e o controle realizam-se remotamente através de recursos tecnológicos. Essa transformação estrutural, que o Ministro denominou de revolução tecnológica, introduziu não apenas novos vocabulários e semânticas, mas fundamentalmente novas formas de organização do trabalho que desafiam as classificações binárias tradicionais.

Nesse contexto de profunda mutação, o Supremo Tribunal Federal deparou-se com a necessidade de harmonizar os valores constitucionais da livre iniciativa e dos valores sociais do trabalho, tarefa que realizou através de três decisões paradigmáticas que, embora aparentemente tratassem de questões distintas, convergem para um mesmo princípio ordenador, segundo *minha leitura* dos precedentes originários:

A hipossuficiência concreta da pessoa natural como critério determinante para distinguir relações legítimas de trabalho daquelas que configurariam **fraude ou simulação**.

A análise sistemática dos fundamentos adotados pelo STF na ADPF 324, na ADC 66 e no RE 958.252 revela uma notável convergência conceitual que transcende as aparentes diferenças temáticas entre terceirização, pejotização e questões tributárias. Na ADPF 324, ao declarar constitucional a terceirização de qualquer atividade econômica, o Tribunal fundamentou sua decisão nos princípios da livre iniciativa e livre concorrência, reconhecendo que a Constituição não impõe modelo produtivo específico nem veda estratégias empresariais flexíveis. Contudo, implícita nessa decisão encontra-se a premissa de que tal liberdade opera legitimamente quando os agentes econômicos envolvidos possuem capacidade negocial efetiva. Similarmente, na ADC 66, ao validar a contratação de serviços intelectuais através de pessoa jurídica, a Ministra Cármen Lúcia enfatizou a necessária compatibilização entre liberdade de organização econômica e valores sociais do trabalho, sugerindo que tal equilíbrio pressupõe partes contratantes em

orientações vinculantes, conforme exposto no XI Seminário Carf de Direito Tributário e Aduaneiro, ocorrido em Brasília, no mês de agosto de 2025.

condições de autodeterminação. O RE 958.252, por sua vez, ao estabelecer limites para o reconhecimento de vínculo empregatício em contextos de prestação de serviços, também considerou implicitamente a autonomia real dos prestadores como elemento diferenciador. Essa tríade jurisprudencial, portanto, não apenas legitima novas formas contratuais, mas estabelece-lhes um limite material: a ausência de hipossuficiência concreta do contratado.

A hipossuficiência concreta emerge, assim, como critério jurídico unificador capaz de conferir coerência sistêmica às decisões do STF e segurança jurídica aos agentes econômicos. Diferentemente da hipossuficiência presumida que caracteriza genericamente as relações trabalhistas tradicionais, a hipossuficiência concreta demanda análise casuística das condições materiais, educacionais, econômicas e negociais do prestador de serviços. Trata-se de verificar se a pessoa natural possui efetiva capacidade de negociar condições contratuais, diversificar sua clientela, assumir riscos empresariais e organizar autonomamente sua atividade profissional. Quando presente tal capacidade, legitimar-se-ia a contratação através de pessoa jurídica ou terceirização; quando ausente, configurar-se-ia a necessidade de proteção trabalhista independentemente da roupagem formal adotada. Esse critério apresenta a vantagem de superar a artificialidade da dicotomia atividade-fim versus atividade-meio, que, como observou o Ministro Luiz Fux, ignora a dinâmica da economia moderna e a constante mutação do objeto social das empresas. A hipossuficiência concreta permite, ademais, distinguir situações genuínas de empreendedorismo e prestação autônoma de serviços daquelas que constituem mera simulação destinada a elidir direitos trabalhistas ou obrigações tributárias.

A superioridade do critério da hipossuficiência concreta sobre outros parâmetros tradicionalmente utilizados manifesta-se em múltiplas dimensões. Primeiramente, ele harmoniza-se com a realidade econômica contemporânea, na qual, conforme exemplificado pelo Ministro Fux através do caso da *Apple* e *Foxconn*, produtos finais resultam frequentemente de complexas cadeias de valor envolvendo múltiplos agentes especializados. A tentativa de classificar tais relações através da dicotomia atividade-fim/meio revela-se não apenas imprecisa, mas contraproducente, pois desconsidera as vicissitudes da especialização produtiva moderna. Em segundo lugar, o critério da hipossuficiência concreta respeita a autonomia da vontade quando esta efetivamente existe, permitindo que profissionais qualificados e com poder de barganha optem legitimamente por arranjos contratuais diversos do vínculo empregatício tradicional. Terceiro, e talvez mais importante, esse critério protege aqueles que verdadeiramente necessitam da tutela trabalhista, independentemente de artifícios formais ou classificações abstratas de atividades. A observação das práticas empresariais contemporâneas sugere que muitos trabalhadores, embora formalmente constituídos como pessoas jurídicas, encontram-se em situação de dependência econômica e subordinação fática idêntica à de empregados tradicionais, enquanto

outros, prestando serviços idênticos, gozam de autonomia real e diversificação de clientela.

A articulação entre liberdade econômica e proteção do trabalhador vulnerável, longe de constituir antinomia, revela-se como complementaridade necessária quando mediada pelo critério da hipossuficiência concreta. A Constituição Federal, ao estabelecer como fundamentos da República tanto os valores sociais do trabalho quanto a livre iniciativa, não criou princípios mutuamente excludentes, mas diretrizes que demandam harmonização contextual. O reconhecimento da legitimidade de formas flexíveis de contratação, conforme estabelecido pelo STF, não implica desproteger trabalhadores vulneráveis, mas sim reconhecer que nem toda prestação de serviços configura relação de emprego. A hipossuficiência concreta funciona como elemento de calibragem dessa equação, permitindo que a liberdade contratual prevaleça quando as partes possuem efetiva capacidade negocial, ao mesmo tempo em que aciona a proteção trabalhista quando tal capacidade mostra-se fictícia ou meramente formal. Essa abordagem revela particular pertinência no contexto da economia digital e das plataformas tecnológicas, onde a classificação dos prestadores de serviços tem gerado intensos debates jurídicos. A aplicação do critério da hipossuficiência concreta permitir-nos-ia distinguir, por exemplo, entre programadores altamente qualificados que prestam serviços a múltiplas empresas e motoristas de aplicativo em situação de dependência econômica exclusiva, ainda que ambos operem formalmente como autônomos.

A adoção da hipossuficiência concreta como critério determinante geraria consequências práticas significativas para a segurança jurídica e a eficiência do sistema judicial. Em primeiro lugar, proporcionar-se-ia maior previsibilidade aos agentes econômicos, que poderiam estruturar suas relações contratuais com base em parâmetros objetivos e verificáveis, reduzindo a zona de incerteza que atualmente caracteriza decisões sobre terceirização e *pejotização*.

A tendência observável no contexto empresarial brasileiro indica crescente demanda por critérios claros que permitam distinguir situações lícitas de fraudes, necessidade que o critério da hipossuficiência concreta atenderia com maior precisão que as categorias tradicionais.

Ademais, facilitar-se-ia o trabalho dos órgãos de fiscalização trabalhista e tributária, que disporiam de parâmetro unificado para avaliar a legitimidade de arranjos contratuais, superando a atual fragmentação de entendimentos entre diferentes instâncias administrativas e judiciais.

A propósito, o recente julgamento da Reclamação 71.838 pelo STF, no qual o Ministro Cristiano Zanin e a 1ª Turma cassaram decisão do CARF que desconsiderava os precedentes sobre terceirização, exemplifica a necessidade de critérios uniformes que evitem decisões contraditórias entre órgãos administrativos e judiciais.

A análise das idiossincrasias de cada caso concreto, longe de representar insegurança jurídica, constituiria aplicação coerente do princípio da primazia da realidade sobre a forma, tradicionalmente acolhido pelo direito do trabalho brasileiro. O que se propõe não é casuísmo arbitrário, mas a construção de parâmetros objetivos de aferição da hipossuficiência concreta, tais como: grau de dependência econômica do tomador de serviços, possibilidade efetiva de recusa de trabalhos, capacidade de estabelecimento autônomo de preços e condições, existência de estrutura empresarial própria, diversificação de clientela, assunção real de riscos do negócio e qualificação profissional diferenciada. Esses elementos, analisados conjuntamente, permitiriam distinguir com maior precisão situações de genuína autonomia daquelas que configuram subordinação disfarçada. A crescente sofisticação das relações produtivas exige igual sofisticação dos instrumentos jurídicos de análise, superando-se classificações binárias inadequadas à complexidade contemporânea.

Poder-se-ia objetar que o critério da hipossuficiência concreta introduziria excessiva subjetividade nas decisões judiciais, comprometendo a segurança jurídica que se pretende alcançar.

Tal objeção, contudo, desconsidera que a atual aplicação da dicotomia atividade-fim/meio já padece de intensa subjetividade e variação jurisprudencial, como reconheceu o próprio Ministro Barroso ao afirmar que a jurisprudência trabalhista sobre terceirização tem sido oscilante e não estabelece critérios claros e objetivos. A hipossuficiência concreta, ao contrário, permitiria o desenvolvimento de padrões jurisprudenciais progressivamente mais precisos, construídos através da análise reiterada de casos similares.

Não menos importante, a verificação de elementos objetivos como dependência econômica, diversificação de clientela e autonomia organizacional conferiria maior concretude à análise judicial do que tentativas de classificar abstratamente atividades empresariais em constante mutação.

A convergência identificada nas decisões do STF não constitui mera coincidência, mas reflexo da necessidade de adaptar o ordenamento jurídico às transformações estruturais da economia sem abandonar a proteção aos trabalhadores **genuinamente vulneráveis**. O reconhecimento da hipossuficiência concreta como denominador comum dessas decisões oferece caminho interpretativo capaz de harmonizar valores constitucionais aparentemente conflitantes, respeitando tanto a liberdade de organização empresarial quanto a dignidade do trabalho humano. A consolidação desse critério como parâmetro decisório principal em casos envolvendo novas formas de contratação laboral representaria evolução natural da jurisprudência do STF, conferindo-lhe coerência sistêmica e efetividade prática. Somente através de critérios que captem a complexidade das relações produtivas contemporâneas poder-se-á construir sistema jurídico capaz de promover simultaneamente inovação econômica e justiça social, superando falsas dicotomias que obstaculizam o desenvolvimento nacional equilibrado.

Deve-se também ter presente, a partir da recursividade da competência do Supremo Tribunal Federal, que lhe permite modificar retroativamente a interpretação das orientações fixadas há mais ou menos tempo (em processos chamados por vezes de *evolução*, *constituição viva*, *neoconstitucionalismo*, *superação*, dentre outros), de modo mais ou menos explícito. Assim, ao aplicador tardio das orientações testadas e modificadas pelo próprio Supremo, cabe a confortável posição de contar com um acervo de precedentes formados especialmente em reclamações constitucionais, mas não somente nelas, para realinhar-se ao modo como a Corte Suprema deseja que determinadas questões sejam resolvidas, conforme a quadra espaçotemporal do ato de aplicação.

Nesse contexto, este Colegiado tem a vantagem de contar com tais referências, como o julgamento da mencionada Rcl 71.838, que cassou um acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, de cujo julgamento tive a honra de participar como suplente convocado.

Na ocasião, embora eu tivesse lido o quadro fático-jurídico do caso de modo a divisar o *distinguishing* a sugerir a inaplicação da orientação vinculante, **o STF entendeu de modo mais amplo, novamente, a partir do conceito de hipossuficiência concreta, em minha leitura.**

O acórdão foi proferido pela Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, em vinte e quatro de fevereiro de dois mil e vinte e cinco, sob a relatoria do Ministro Cristiano Zanin.

Como se lê no referido acórdão, o processo teve como agravante a União, representada pelo Advogado-Geral da União e pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional. Figurou como interessado o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o CARF, sem representação processual nos autos.

A controvérsia originou-se de agravo regimental³ interposto contra decisão monocrática que havia julgado procedente a reclamação constitucional para cassar decisão administrativa proferida pelo CARF. A decisão cassada havia afastado a litude da terceirização de serviços e reconhecido a existência de vínculo de emprego entre os sócios das empresas prestadoras e os reclamantes (a contribuinte), contrariando assim os precedentes vinculantes estabelecidos pelo Supremo Tribunal Federal na Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental número 324 e na Ação Declaratória de Constitucionalidade 66, ambas do Distrito Federal.

O Tribunal enfrentou duas questões fundamentais: primeiro, a possibilidade de reclamação constitucional contra ato administrativo; segundo, se houve, no caso concreto, afronta aos precedentes vinculantes do Supremo que autorizam a terceirização de qualquer atividade econômica e outras formas de contratação alternativas à relação tradicional de trabalho.

³ Por cacoete legado, refiro-me sempre a agravo regimental, no âmbito do STF, e não a agravo interno.

Em suas razões de decidir, o acórdão estabeleceu que não seria necessário encaminhar o processo ao Plenário do Supremo Tribunal Federal, uma vez que as reclamações constitucionais devem, em princípio, ser julgadas pelas Turmas, conforme dispõe o artigo 9º, inciso primeiro, alínea "c", do Regimento Interno da Corte⁴.

O julgado **reafirmou** que, nos termos do parágrafo segundo do artigo 102 da Constituição Federal, as decisões definitivas de mérito proferidas pelo Supremo Tribunal Federal nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzem eficácia **contra todos e efeito vinculante relativamente** aos demais órgãos do Poder Judiciário e à **administração pública direta e indireta**, nas esferas federal, estadual e municipal.

Registrou-se que a reclamação constitui instrumento previsto para garantir a autoridade das decisões do Supremo Tribunal Federal, conforme estabelecido no artigo 102, inciso primeiro, alínea "I", da Constituição Federal, e que se admite sua utilização contra atos que afrontem decisões proferidas pela Suprema Corte em ações declaratórias de constitucionalidade, ações diretas de inconstitucionalidade ou arguições de descumprimento de preceito fundamental.

No mérito, o acórdão concluiu que, ao reconhecer a incidência de vínculo empregatício também em relação aos serviços prestados e aos pagamentos efetuados à pessoa jurídica, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais desconsiderou os aspectos jurídicos relacionados à questão, especialmente os precedentes do Supremo Tribunal Federal que **consagram a liberdade econômica e de organização das atividades produtivas**.

Por essas razões, a Primeira Turma, por maioria de votos, negou provimento ao agravo regimental e, com fundamento no parágrafo onze do artigo 85 do Código de Processo Civil, majorou em dez por cento os honorários advocatícios anteriormente fixados, nos termos do voto do Relator. Ficaram vencidos os Ministros Flávio Dino e Cármen Lúcia, que divergiram do entendimento da maioria. **A sessão de julgamento realizou-se de forma virtual**, entre quatorze e vinte e um de fevereiro de dois mil e vinte e cinco, com a participação dos Ministros Cristiano Zanin, que presidiu a sessão, Cármen Lúcia, Luiz Fux, Alexandre de Moraes e Flávio Dino.

Referido precedente foi assim ementado:

Ementa: AGRAVO REGIMENTAL EM RECLAMAÇÃO. RECLAMAÇÃO PROPOSTA CONTRA DECISÃO PROFERIDA PELO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – CARF. POSSIBILIDADE. VIOLAÇÃO AO QUE DECIDIDO NA AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE 66/DF E NA ARGUIÇÃO DE

⁴ Alteração de competência interna relativamente recente. Nem sempre foi assim. A competência interna era definida pelo órgão afrontado: decisões plenárias vilipendiadas deveriam ser protegidas pelo Pleno, enquanto decisões fracionárias desrespeitadas, seriam guardadas pela respectiva Turma prolatora. *Omnia mutatur, nihil inherit*.

DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL 324/DF. TERCEIRIZAÇÃO LÍCITA. LIBERDADE DE INICIATIVA E DE ORGANIZAÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS. RECLAMAÇÃO JULGADA PROCEDENTE. AGRAVO DESPROVIDO, COM MAJORAÇÃO DE HONORÁRIOS.

I. Caso em exame

1. Agravo regimental interposto contra decisão monocrática que julgou procedente reclamação para cassar a decisão administrativa do CARF, na parte em que afastou a licitude da terceirização e reconheceu a existência de vínculo de emprego entre os sócios das empresas e os reclamantes, em observância às decisões prolatadas na ADPF 324/DF e na ADC 66/DF.

II . Questão em discussão

2. Definir se (i) cabe reclamação contra ato administrativo e (ii) se, no caso concreto, houve afronta aos precedentes vinculantes do Supremo Tribunal Federal que permitem a terceirização de qualquer atividade econômica e outras formas de contratação e prestação de serviços, alternativas à relação de trabalho.

III. Razões de decidir

[...]

7. No caso concreto, ao reconhecer a incidência do vínculo de emprego também em relação aos serviços prestados e pagamentos efetuados à pessoa jurídica, o CARF desconsiderou os aspectos jurídicos relacionados à questão, em especial os precedentes do Supremo Tribunal Federal que consagram a liberdade econômica e de organização das atividades produtivas.

[...]

8. Agravo regimental desprovido, com majoração de honorários.

[...] (grifei)

(STF - Rcl: 71838 DF - DISTRITO FEDERAL, Relator.: Min. CRISTIANO ZANIN, Data de Julgamento: 24/02/2025, Primeira Turma, Data de Publicação: PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 27-02-2025 PUBLIC 28-02-2025)

Vejamos os critérios determinantes que o STF entendeu como violados, adotados na decisão-reclamada, apesar do *distinguishing* feito na época, ao qual aderi.

Trata-se de acórdão proferido pela Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, sob o número 9202-011.169, em sessão realizada em dezenove de março de dois mil e vinte e quatro, no âmbito do REspFaz 10983.720180/2013-18, tendo como recorrente a Fazenda Nacional e como interessada a empresa Prosul Projetos Supervisão e Planejamento Ltda.

O processo versou sobre contribuições sociais previdenciárias referentes ao período de primeiro de janeiro de dois mil e nove a trinta e um de dezembro de dois mil e onze. A controvérsia central girou em torno da prática denominada *pejotização*, consistente na contratação de pessoas jurídicas interpostas para mascarar a existência de vínculos empregatícios.

Segundo a fiscalização, a empresa Prosul, especializada na prestação de serviços de engenharia consultiva com atuação em obras de infraestrutura de grande porte nas áreas de transportes, meio ambiente, energia, gás, construção civil, captação de recursos, microleitura e topografia, teria contratado **vinte e quatro empresas** prestadoras de serviços, totalizando **oitenta e seis sócios**, que na realidade prestariam serviços como *segurados empregados disfarçados* sob a forma de pessoas jurídicas.

As profissões envolvidas na suposta *pejotização* eram predominantemente da área de engenharia e atividades correlatas. A fiscalização constatou que a empresa contratava serviços de **engenheiros, desenhistas, projetistas e técnicos de elétrica**, quer dizer, profissionais cujas atividades constituíam o próprio objeto social da empresa autuada. Além desses profissionais da área técnica de engenharia, havia também contratações nas áreas de **informática e administração**.

O relatório fiscal detalhou minuciosamente a situação de cada uma das **vinte e quatro empresas contratadas**. Entre os casos específicos mencionados, destacam-se profissionais que atuavam em **elaboração de desenhos, elaboração de projetos civis, prestação de serviços técnicos em engenharia, supervisão técnica de obras, gerenciamento de projetos, planejamento e fiscalização de obras civis e montagens industriais**.

A fiscalização demonstrou que cinquenta e três dos oitenta e seis sócios das empresas contratadas foram ou eram segurados empregados da própria Prosul. Dos trinta e três sócios restantes, quinze declaravam-se empregados da empresa junto ao Conselho Regional de Engenharia e Agronomia, conforme constava das Anotações de Responsabilidade Técnica - ARTs apresentadas. Verificou-se que muitos desses profissionais, ao se desligarem da empresa como empregados registrados, continuavam prestando exatamente as mesmas atividades profissionais, agora formalmente como sócios de pessoas jurídicas contratadas.

A autoridade fiscal constatou a presença dos elementos caracterizadores da relação de emprego previstos no artigo doze, inciso primeiro, alínea "a", da Lei número 8.212 de 1991, quais sejam: (a) pessoalidade, (b) não eventualidade, (c) onerosidade e (d) subordinação. Os serviços eram prestados pessoalmente pelos sócios, de forma habitual e contínua, mediante remuneração e sob subordinação aos desígnios da empresa contratante.

Entre os indícios levantados pela fiscalização, constavam: prestação de serviços exclusiva ou quase exclusiva para a Prosul, com percentuais de receita entre

oitenta e nove por cento e cem por cento oriundos da contratante; ausência de segurados empregados nas empresas prestadoras; contratos genéricos de prestação de serviços sem especificação clara das atividades; adiantamentos de numerário efetuados diretamente para as pessoas físicas dos sócios e não para as pessoas jurídicas; prestação de contas de viagens feitas pelas pessoas físicas à Prosul; manutenção de planos de saúde e odontológicos pela Prosul em favor dos sócios das empresas terceirizadas; alocação dos profissionais nos projetos da empresa de forma idêntica à alocação de empregados; controle de horas trabalhadas indicando exclusividade e jornada completa; utilização de formulários padrão da Prosul para relatórios e comprovação de despesas; pagamento de décimo terceiro salário às empresas prestadoras; e o fato de que a escrituração contábil das empresas terceirizadas funcionava como espelho da contabilidade da Prosul.

A Câmara de origem havia dado provimento ao recurso voluntário da empresa, cancelando o lançamento ao fundamento de que, com base no Tema 725 da Repercussão Geral do Supremo Tribunal Federal e na Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental número 324, seria lícita a terceirização de qualquer atividade, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, e que não haveria provas da existência de vínculo empregatício nos autos.

Contra essa decisão, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial de divergência, argumentando que **a autuação não se baseara simplesmente na constatação de terceirização de atividade-fim, mas sim na verificação concreta dos elementos caracterizadores da qualidade de segurados obrigatórios do Regime Geral de Previdência Social**. O recurso foi parcialmente admitido para discussão de duas matérias: a *pejotização* na prestação de serviços ao contribuinte e a qualificação da multa de ofício.

O acórdão ora analisado registra extenso debate entre os conselheiros. O relator originário votou pelo conhecimento do recurso, mas no mérito não chegou a proferir voto, tendo sido posteriormente designado um relator *ad hoc*. Este último votou pelo conhecimento do recurso especial e, no mérito, pelo não provimento, mantendo o cancelamento do lançamento. Seu entendimento foi de que a divergência admitida se limitava à questão de ser ou não possível terceirizar atividade-fim, tema já definido pelo Supremo Tribunal Federal, e que não caberia à Câmara Superior reexaminar provas para alterar o quadro fático estabelecido pelo acórdão recorrido.

Entretanto, houve divergência inaugurada pelo conselheiro Maurício Nogueira Righetti, que se tornou o entendimento vencedor. Segundo esse posicionamento (ao qual aderi na ocasião, frise-se), a fiscalização não havia simplesmente considerado ilícita a terceirização de atividade-fim, mas sim demonstrado, mediante farto conjunto probatório, a existência efetiva de relação de emprego disfarçada sob a roupagem de contratos empresariais. O voto vencedor destacou

que, considerando o cenário de forma ampla, havia uma verdadeira estrutura criada para a terceirização irregular, com demonstração de pessoalidade, não eventualidade, onerosidade e subordinação jurídica dos profissionais em relação à empresa autuada.

A conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, em declaração de voto, foi além e consignou que, a seu ver, o acórdão recorrido seria passível de rescisão se em âmbito judicial estivesse, por erro de fato verificável, ou deveria ter sido decretada sua nulidade por falta de fundamentação, já que a Câmara de origem teria apreciado questão diversa da que lhe fora submetida. Apontou que o acórdão recorrido ignorou completamente o minucioso trabalho da fiscalização, que não partiu da premissa de ser ilegal a terceirização de atividade-fim, mas sim demonstrou, caso a caso, a presença dos requisitos caracterizadores da relação de emprego. Por essa razão, declarou a nulidade do acórdão recorrido por carência de fundamentação.

Ao final, o colegiado, por maioria de votos, acordou em conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional. No mérito, também por maioria, deu provimento à matéria relativa à *pejotização* na prestação de serviços ao contribuinte, restabelecendo o lançamento fiscal. Ficaram vencidos os conselheiros Leonam Rocha de Medeiros, que foi o relator do mérito e votou pelo não provimento, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Fernanda Melo Leal. A conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira votou pela anulação de ofício do acórdão recorrido. Quanto à segunda matéria, referente à qualificação da multa de ofício, o colegiado, por unanimidade, deu provimento para desqualificá-la.

Foi designado para redigir o voto vencedor e condutor o conselheiro Maurício Nogueira Righetti. Determinou-se o retorno dos autos à origem, para análise das matérias tidas como prejudicadas pelo acórdão recorrido, quais sejam, a responsabilidade solidária imputada a W. B. e as obrigações acessórias supostamente descumpridas pela empresa recorrida.

Em síntese, a Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais reformou a decisão de primeira instância administrativa, reconhecendo que a contratação de **profissionais de engenharia**, incluindo **engenheiros, projetistas, desenhistas, técnicos**, bem como de **profissionais de informática e administrativos**, por meio de pessoas jurídicas interpostas, configurava na realidade a existência de vínculos empregatícios disfarçados, caracterizando a prática ilícita de *pejotização* para fins de evasão de contribuições previdenciárias.

Aparentemente, a circunstância de os sócios ou associados pertencerem às profissões regulamentadas, como engenheiros e advogados, é tomada como **marcador presuntivo**, se não verdadeiramente **prescritivo**, da inexistência de hipossuficiência, pelo STF, ao aplicar a respectiva orientação vinculante.

A propósito, observe-se outro precedente, pertinente à contratação de **advogados**:

EMENTA

Agravo regimental em reclamação. Tema nº 725 da Repercussão Geral (RE nº 958.252) e ADPF nº 324. Prestação de serviços na atividade-fim de sociedade de advogados por advogada sócia-quotista. Existência de aderência estrita entre o ato reclamado e os paradigmas da Corte. Agravo regimental não provido.

1. O tema de fundo, referente à prestação de serviços na atividade-fim de sociedade de advogados por advogada **sócia-quotista**, por se relacionar com a compatibilidade dos valores do trabalho e da livre iniciativa na terceirização do trabalho, revela aderência estrita com a matéria tratada no Tema nº 725 da Sistemática da Repercussão Geral e na ADPF nº 324.

2. Agravo regimental não provido.

(STF - Rcl: 57793 RJ, Relator.: DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 26/06/2023, Primeira Turma, Data de Publicação: PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 31-07-2023 PUBLIC 01-08-2023)

Ao fim, concluo que, **neste momento**, o critério decisório determinante mais seguro para boa aplicação da orientação vinculante do STF é a **hipossuficiência concreta**.

1.C. Conclusões parciais necessárias a partir da orientação vinculante baseada na hipossuficiência concreta

Partindo-se da premissa que o critério decisório determinante e vinculante admissível nos casos de *pejotização* (modalidades pelo PJs ou vínculos societários ou associativos, indistintamente) vs. *terceirização* seja a **hipossuficiência concreta**, deve-se necessariamente admitir que os parâmetros obsoletos, superados, legados e deprecados utilizados para mensuração até a mutação constitucional tendem fortemente a se mostrarem inúteis e condutores ao erro.

Também por brevidade, transcrevo declaração de voto em que externei meu entendimento sobre algumas das vicissitudes dessa necessária leitura contemporânea, sincrônica, da legislação de regência, sem os conceitos pré-constituídos com base em textos e entendimentos de outrora:

No bem lançado voto, a conselheira-relatora aponta os seguintes fundamentos, para entender pela negativa de provimento ao recurso voluntário:

- Inexistência de contrato de cessão entre o atleta e sua própria pessoa jurídica;
- Inaplicabilidade do art. 129 da Lei 11.196/2005 - atividade de atleta não configura[ria] serviço intelectual, científico, artístico ou cultural;
- Identidade de prazos entre contratos de trabalho e de cessão de imagem;
- Pagamentos fixos mensais independentemente de exploração efetiva;
- Exclusividade dos direitos detida pelo clube;
- Despesas operacionais pagas diretamente pelo clube, não pela pessoa jurídica;
- Obrigações personalíssimas executadas diretamente pelo atleta;
- Ausência de estrutura empresarial na pessoa jurídica;
- Único sócio gerador de receita (a outra sócia não participava da atividade);
- Ausência de obrigação de "fazer" nos contratos - mera cessão sem prestação de serviços.

A evolução da economia contemporânea, particularmente no setor de propriedade intelectual e direitos de personalidade, apresenta desafios interpretativos significativos para o sistema tributário brasileiro. A questão da cessão de direitos de imagem através de pessoas jurídicas ilustra com clareza essa tensão entre novas realidades econômicas e categorias jurídicas tradicionais. Embora compreensíveis as preocupações da administração fazendária com possíveis práticas evasivas, uma análise cuidadosa dos fundamentos frequentemente invocados para desconsiderar essas estruturas revela nuances que merecem consideração mais detida.

Começamos pela questão da formalização contratual entre o titular dos direitos e a pessoa jurídica por ele constituída. É certo que a documentação adequada constitui elemento importante para a segurança jurídica das relações empresariais. Todavia, quando analisamos a situação específica em que o próprio titular constitui sociedade para exploração de seus direitos de imagem, surge naturalmente a indagação sobre a necessidade de contrato adicional. A constituição societária, com a definição de seu objeto social e a integralização do capital com direitos imateriais, pode legitimamente operar como instrumento suficiente para a transferência desses direitos à pessoa jurídica. Não se trata de defender a informalidade, mas de reconhecer que diferentes arranjos documentais podem alcançar o mesmo resultado jurídico válido.

Essa compreensão nos conduz naturalmente à análise do artigo 129 da Lei 11.196/2005, frequentemente invocado nessas discussões. Embora seja razoável questionar se a atividade desportiva enquadrar-se-ia perfeitamente na categoria de serviços intelectuais, artísticos ou culturais, convém observar que a exploração

de direitos de imagem transcende a mera prática esportiva. Quando uma pessoa jurídica administra, negocia e comercializa esses direitos, desenvolve atividade empresarial de gestão de propriedade intelectual que possui características próprias. A distinção constitucional entre cultura e desporto, embora relevante para outros fins, não necessariamente impede o reconhecimento de que a gestão profissional de direitos de imagem constitua atividade empresarial autônoma, com suas próprias vicissitudes e complexidades.

Para ilustrar, trago o exemplo de uma frase atribuída ao jogador de futebol George Best. Segundo ele teria dito ao se comparar com o atleta Pelé, o brasileiro ser-lhe-ia superior em técnica e resultados futebolísticos, pois o irlandês preferia não desperdiçar todo o tempo em treinamentos dedicados ao esporte. De fato, a vida às luzes da ribalta, com demonstrações públicas constantes de excessos, reverteu-se em apelo fanático junto à torcida do *Manchester United* e da *Tuaisceart Éireann*, por nós conhecida como Irlanda do Norte.

Nesse contexto, é possível argumentar com segurança que o valor econômico da imagem de qualquer indivíduo não está atrelado a sua capacidade profissional, pois ela é formada a partir da percepção e dos gostos da população ou de parte dela, em uma dada quadra temporal (como no *zeitgeist*, ou *o tempora! o mores!*).

Essa dissociação constatada é relevante, na medida em que indica que a eventual busca por um propósito comercial não pode estar adstrita a elementos unicamente ligados ao desempenho profissional, nos casos relativos à propriedade imaterial, especialmente da formação de valor da imagem.

Por seu turno, a coincidência de prazos entre contratos trabalhistas e de cessão de imagem merece análise cuidadosa, pois de fato pode suscitar questionamentos legítimos. Entretanto, tal sincronia temporal também pode decorrer de racionalidade empresarial perfeitamente compreensível. Durante o período de vínculo com determinado clube, o atleta alcança máxima exposição midiática, tornando seus direitos de imagem particularmente valiosos. Seria, portanto, natural que os contratos de exploração desses direitos acompanhassem o período de maior valor econômico. A idiosincrasia do mercado esportivo está precisamente nessa correlação entre veneração popular e valor de imagem, o que pode explicar, sem necessariamente indicar simulação, a coordenação temporal dos contratos.

De modo similar, a adoção de pagamentos fixos mensais, embora possa parecer desvinculada da exploração efetiva dos direitos, representa prática comum em diversos setores da economia criativa. Editoras pagam adiantamentos fixos a autores, independentemente das vendas futuras. Empresas de tecnologia licenciam patentes por valores predeterminados, sem vinculação direta ao uso efetivo. Essa previsibilidade financeira atende a necessidades legítimas de planejamento empresarial e alocação de riscos, constituindo escolha comercial que, isoladamente, não deveria ser interpretada como indício de irregularidade.

Prosseguindo, a questão da exclusividade na cessão merece reflexão equilibrada. É verdade que a exclusividade pode, em certas circunstâncias, sugerir vinculação estreita entre as partes. Por outro lado, o mercado de direitos de imagem, por suas características intrínsecas, frequentemente demanda arranjos exclusivos para viabilizar a exploração econômica eficiente. Patrocinadores e licenciados esperam poder associar suas marcas de forma clara e sem conflitos à imagem do atleta. A fragmentação desses direitos entre múltiplos cessionários poderia comprometer significativamente seu valor de transação. Assim, a exclusividade pode representar não subordinação, mas racionalidade econômica adaptada às peculiaridades desse mercado específico, como em uma espécie de “monopólio natural”.

Quanto à questão das despesas operacionais assumidas diretamente pelos clubes ou patrocinadores, reconhecemos que tal prática pode suscitar dúvidas sobre a efetiva autonomia da pessoa jurídica cessionária. Contudo, diferentes modelos de alocação de custos são possíveis no mundo empresarial, refletindo considerações de eficiência operacional, controle de qualidade ou simples conveniência administrativa. Empresas frequentemente optam por centralizar certas operações ou despesas por razões que nada têm a ver com simulação ou fraude. A análise deve considerar o conjunto das circunstâncias, não apenas aspectos isolados da estrutura negocial.

Evidentemente, muitos empreendedores preferem incluir despesas na formação do próprio preço, de modo a ocultá-las não apenas do mercado, mas também de seus concorrentes. Porém, essa técnica de precificação não é obrigatória, segundo o direito brasileiro.

Essa distinção conceitual nos ajuda a compreender melhor a questão da estrutura empresarial. É compreensível a preocupação com pessoas jurídicas desprovidas de substância operacional real. No entanto, a economia moderna, especialmente no setor de propriedade intelectual, comporta modelos de negócio com estruturas enxutas, nas quais o principal ativo é intangível. Empresas de gestão de direitos autorais, marcas e patentes frequentemente operam com equipes mínimas, terceirizando atividades acessórias. A simplicidade estrutural, embora possa justificar exame mais cuidadoso, não deveria, por si só, invalidar o modelo de negócio.

A presença de familiares na composição societária, com apenas um dos sócios diretamente envolvido na geração de receitas, representa realidade comum no empresariado brasileiro e merece consideração parcimoniosa. O direito societário há muito reconhece diferentes formas de participação: sócios de capital, sócios de indústria, sócios administradores e meros quotistas. Em empresas familiares, especialmente aquelas centradas em talentos ou habilidades pessoais, é natural que nem todos os sócios participem igualmente da atividade principal. Tal arranjo pode refletir planejamento sucessório legítimo, organização patrimonial familiar

ou simples divisão de responsabilidades, sem necessariamente configurar artifício para evasão fiscal.

Por fim, é fundamental reconhecer que a cessão de direitos de imagem não se enquadra perfeitamente nas categorias tradicionais de prestação de serviços, fornecimento de bens, nem industrialização. Trata-se de operação jurídica com características próprias, envolvendo o licenciamento de direitos imateriais cuja exploração econômica segue lógica distinta. Quando adequadamente estruturada e documentada, com substância econômica real e propósito negocial legítimo, tal operação merece reconhecimento tributário correspondente à sua natureza jurídica específica.

Não por menos, a insuficiência e invalidade da divisão das atividades econômicas nas três categorias inerentes aos Sécs. XVIII e XIX já foi há muito reconhecida pelo próprio Supremo Tribunal Federal, quando se deparou com discussão da tributação das instituições financeiras pelo extinto Finsocial (cf., apenas a título de curiosidade histórica, o RE 198.604). As atividades bancárias, atuariais e financeiras foram o ornitorrinco a invalidar a rígida tripartição entre serviços, comércio e indústria.

Assim, a questão da tributação de direitos de imagem através de pessoas jurídicas não comporta soluções simplistas ou generalizações apressadas. Cada situação concreta apresenta suas particularidades que demandam análise cuidadosa e ponderada. Reconhecemos a legitimidade das preocupações fiscais com possíveis abusos e a necessidade de coibir práticas genuinamente evasivas. Por outro lado, é igualmente importante preservar espaço para modelos de negócio legítimos que reflitam a evolução da economia contemporânea.

A cessão de direitos de imagem através de pessoas jurídicas, quando revestida de substância econômica real e propósito negocial genuíno, representa modalidade legítima de estruturação empresarial que merece tratamento tributário apropriado. A descon sideração dessas estruturas deveria ocorrer apenas mediante demonstração concreta de simulação ou fraude, com análise individualizada das circunstâncias específicas de cada caso, evitando-se presunções genéricas que possam inibir o desenvolvimento de setores econômicos legítimos.

Com essas considerações laterais, peço novamente licença à eminente conselheira-relatora, para dar provimento ao recurso voluntário.

[...]

(RV 18470.729769/2014-46, Ac. 2202-011.453, rel. Cons. Sara Maria de Almeida Carneiro, sessão de 09/09/2025, declaração de voto do Cons. Thiago Buschinelli Sorrentino).

De julgamento de caso análogo, nesta reunião de novembro, retiro mais um trecho:

CRITÉRIOS DECISÓRIOS DETERMINANTES: (a) CÁLCULO DO VALOR A SER DISTRIBUÍDO ASSOCIADO A GRANDEZAS RELACIONADAS À PERCEPÇÃO DO VALOR DE CADA SÓCIO NA CONSECUÇÃO DO EMPREENDIMENTO; (b) APORTE DE CAPITAL SIMBÓLICO; (c) ALTA ROTATIVIDADE DE SÓCIOS OU DE ASSOCIADOS; (d) DELEGAÇÃO AMPLA DE PODERES AO ADMINISTRADOR.

A transformação das relações socioeconômicas que marca a transição do modelo industrial hierárquico do século XIX para a economia do conhecimento do século XXI impõe-nos reexaminar os paradigmas tradicionais de classificação jurídica das formas de colaboração empresarial. Neste contexto de profundas mudanças estruturais, afirmar que elementos como pagamentos por plantão, escalas de trabalho, rotatividade de participantes societários ou distribuições proporcionais aos serviços prestados constituem, por si sós, evidências suficientes de simulação contratual revelar-se-ia anacrônico e incompatível com a realidade contemporânea das organizações empresariais.

O primeiro fundamento que sustenta a insuficiência desses indícios reside na própria natureza evolutiva das formas de empreendimento na economia do conhecimento. A liberdade de associação, consagrada no artigo 5º, XVII, da Constituição Federal, conjugada com o princípio da livre iniciativa estabelecido no artigo 170, caput, autoriza e legitima arranjos societários que transcendem os modelos rígidos da era industrial. Quando observamos a crescente adoção de estruturas organizacionais horizontalizadas, nas quais profissionais especializados associam-se para prestar serviços de alta complexidade técnica, verificamos que características antes consideradas típicas do emprego assalariado, como a existência de escalas ou a coordenação de atividades, constituem-se em meros instrumentos de organização eficiente, não em evidências de subordinação jurídica. A garantia dessa assertiva encontra-se na própria lógica da economia contemporânea: se a geração de riqueza migrou da produção material massificada para a propriedade intelectual e o conhecimento especializado, seria contraditório exigir que as formas jurídicas permanecessem presas aos moldes do capitalismo mercantil.

Dir-se-ia, em contraposição, que tais características denunciariam a ausência de verdadeira *affectio societatis*. Contudo, essa objeção desconsidera que a própria noção de sociedade empresarial experimentou profunda ressignificação, admitindo-se hoje arranjos nos quais a contribuição intelectual ou técnica substitui o aporte de capital como elemento primordial da participação societária.

O segundo pilar argumentativo emerge da evolução jurisprudencial consolidada pelo Supremo Tribunal Federal no tratamento das relações de prestação de serviços. Como observa Sorrentino em sua análise dos precedentes paradigmáticos, a Corte Constitucional, através das decisões proferidas na ADPF

324, no RE 958.252 e na ADC 66, estabeleceu novos marcos interpretativos que privilegiam a autonomia negocial e reconhecem a legitimidade de arranjos empresariais complexos. Tal reorientação hermenêutica afasta-se deliberadamente dos critérios tradicionais cristalizados na legislação trabalhista, abraçando concepção que valoriza a liberdade contratual desde que ausente a fraude. Se o próprio Supremo Tribunal Federal declarou a invalidez constitucional de critérios outrora utilizados para caracterização automática do vínculo empregatício, como a natureza intelectual da prestação de serviços ou a essencialidade da atividade, por que haveria as autoridades administrativas de persistir em análise fundada em presunções ultrapassadas? A garantia reside na força normativa dos precedentes constitucionais: quando a mais alta Corte do país reconhece a legitimidade de formas contratuais que transcendem o modelo tradicional de emprego, estabelece-se novo paradigma interpretativo que deve informar toda a aplicação do direito.

Poder-se-ia objetar que tais precedentes se limitam à esfera trabalhista. Entretanto, a projeção desses fundamentos sobre a seara tributária constitui desdobramento lógico inevitável, pois a coerência do ordenamento jurídico não admite que uma mesma relação seja simultaneamente legítima para fins trabalhistas e fraudulenta para fins tributários.

O terceiro argumento centra-se na análise substantiva dos elementos apontados como indícios de simulação, demonstrando sua perfeita compatibilidade com verdadeiras relações societárias contemporâneas. A existência de pagamentos correlacionados com plantões ou unidades de serviço prestado não desnatura, per se, a relação societária, constituindo apenas modalidade de distribuição de resultados proporcional à contribuição de cada sócio para a geração de receitas. Tal sistemática encontra amparo no artigo 1.007 do Código Civil, que permite aos sócios estabelecer livremente a forma de partilha dos lucros. A alta rotatividade de sócios e as participações ínfimas, longe de evidenciarem fraude, refletem a dinamicidade e flexibilidade características dos empreendimentos modernos, nos quais profissionais associam-se temporariamente para projetos específicos. As escalas de plantão e regras de organização interna, por sua vez, constituem instrumentos indispensáveis de coordenação em qualquer empreendimento que envolva múltiplos participantes, não se confundindo com subordinação hierárquica. A garantia desta proposição encontra-se na própria natureza das sociedades profissionais: quando médicos se organizam para prestar serviços em regime de plantão, estão exercendo legítimo poder de auto-organização societária, não simulando relação de emprego.

Ademais, convém ressaltar que o ordenamento jurídico pátrio, mesmo em suas formulações mais tradicionais, sempre reconheceu a dicotomia fundamental entre sócios de capital e sócios de serviços, categorias estas que remontam às próprias origens do direito societário brasileiro. O Código Comercial de 1850, em seu artigo 317, já contemplava expressamente a figura do sócio de indústria, aquele cuja contribuição principal consistia em trabalho ou conhecimento técnico,

distinguindo-o claramente do sócio capitalista. Tal distinção, longe de constituir mera curiosidade histórica, revela-se como princípio estruturante do direito societário, reconhecendo que a formação do patrimônio comum pode dar-se tanto através do aporte de recursos financeiros quanto pela contribuição de habilidades, conhecimentos ou serviços especializados.

A perpetuação dessa dualidade no Código Civil de 2002, particularmente nos artigos 1.006 e 1.007, demonstra que o legislador brasileiro jamais concebeu a sociedade empresarial como estrutura monolítica, admitindo expressamente que diferentes sócios contribuam de formas substancialmente diversas para o empreendimento comum. Quando o artigo 1.006 estabelece que o sócio participa dos lucros e das perdas "na proporção das respectivas quotas", mas ressalva que tal proporção pode ser alterada pelo contrato social, reconhece-se implicitamente que a natureza da contribuição, seja ela em capital, seja em serviços, justifica tratamentos diferenciados. A sabedoria dessa distinção manifesta-se com particular clareza quando consideramos que exigir do sócio de serviços contribuição financeira equivaleria a desnaturar sua própria essência, assim como seria absurdo demandar do sócio capitalista prestação laboral como condição de sua participação societária.

Neste contexto, as vicissitudes inerentes à contribuição através de serviços, tais como a necessidade de estabelecer escalas, definir responsabilidades específicas ou correlacionar remunerações com a efetiva prestação de atividades, constituem desdobramentos naturais e esperados dessa modalidade de participação societária. O sócio cuja contribuição principal consiste em sua expertise médica necessariamente ver-se-á submetido a regramento que discipline o exercício dessa contribuição, sem que isso implique em subordinação hierárquica típica da relação empregatícia. Tal disciplinamento decorre não de um poder diretivo externo, mas da própria necessidade de coordenação entre os diversos participantes do empreendimento comum, exercida no interesse coletivo da sociedade.

A idiossincrasia dessa forma de organização societária revela-se ainda mais evidente quando contrastamos o tratamento dispensado aos sócios de serviços com aquele conferido aos sócios meramente capitalistas. Enquanto estes podem limitar sua participação ao aporte inicial de recursos, permanecendo absolutamente alheios à condução cotidiana dos negócios sociais, aqueles necessariamente envolvem-se na operacionalização do empreendimento, pois sua contribuição materializa-se precisamente através dessa atuação continuada. Estabelecer-se-iam, destarte, regimes jurídicos distintos que refletem a natureza diversa das contribuições: ao sócio capitalista, a liberdade de não interferir na gestão; ao sócio de serviços, o dever de contribuir ativamente, mas também o direito de participar nos resultados na medida dessa contribuição.

Esta compreensão histórica e sistemática do direito societário brasileiro demonstra que os elementos frequentemente apontados como indícios de

fraude, longe de constituírem anomalias reveladoras de simulação, representam características intrínsecas e necessárias das sociedades que congregam sócios de serviços. A existência de remunerações variáveis conforme a prestação de serviços, a imposição de escalas e responsabilidades específicas, ou mesmo a alta rotatividade daqueles que não se adaptam ao modelo, todas essas circunstâncias decorrem naturalmente da própria essência dessa modalidade societária, historicamente reconhecida e legitimada pelo ordenamento jurídico nacional.

Não por menos, a peculiaridade do modelo brasileiro de relações socioeconômicas, marcado pela transição abrupta de uma economia agrário-industrial para uma economia de serviços complexos, impõe aos intérpretes do direito especial cautela na aplicação de categorias jurídicas concebidas em contexto histórico diverso. Quando profissionais altamente qualificados optam por organizar-se em estruturas societárias flexíveis, adaptadas às demandas fluidas do mercado contemporâneo, não se pode presumir simulação baseando-se em características que são, na verdade, inerentes a essa nova forma de empreender.

Afirmar que os elementos mencionados configuram prova suficiente de simulação equivaleria a negar a própria evolução das formas de organização empresarial, cristalizando o direito em categorias obsoletas que não mais correspondem à realidade econômica. A liberdade de empreender, valor fundamental da ordem econômica, exige que se reconheça a legitimidade de arranjos organizacionais inovadores, reservando-se a desconstituição apenas para casos nos quais se comprove efetiva fraude, com demonstração inequívoca de que a forma societária constitui mero artifício para dissimular verdadeira relação de emprego subordinado. Na ausência dessa prova robusta, os indícios apontados revelam-se manifestamente insuficientes para sustentar a alegação de simulação, devendo prevalecer a presunção de legitimidade dos atos jurídicos praticados no exercício da autonomia privada constitucionalmente garantida.

A propósito, essa percepção da evolução do tratamento dado pelas normas empresariais-societárias transcendeu as presentes conjecturas para se tornar debate no Superior Tribunal de Justiça, que considerou válida a remuneração de sócios exclusivamente pela via da distribuição de lucros, calcadas em índices específicos ao desempenho de cada qual nos objetivos sociais, dispensando-se o pró-labore, bem como o cálculo tradicional, baseado apenas na forma legada do retorno do capital investido.

Veja-se, pela respectiva eficácia **persuasiva**:

l) "no caso presente, houve estipulação dos sócios de que os dividendos não seriam proporcionais às cotas de cada sócio, mas sim aos dias de trabalho na empresa. O que se fez, então, e com ampla maioria da assembleia, foi a aprovação de novo critério de cálculo de distribuição de dividendos, pautado

não na participação social e sim no número de dias trabalhados por cada sócio para o sucesso da empresa";

II) "o Contrato Social da Recorrida possibilitou que a sociedade ajustasse em reunião de sócios a forma de distribuição dos dividendos, do mesmo modo que também previu que os dividendos não precisariam ser divididos proporcionalmente ao volume de quotas de cada sócio (cláusula sexta e parágrafo único do contrato - fls. 142/148). Os sócios, por sua vez, aceitaram essas novas deliberações, com exceção da Recorrente, que se insurgiu especificamente contra o 'cálculo das distribuições de lucros proporcionalmente aos dias de trabalho dedicados à MK'. Ora, sabia a Recorrente que se prosseguisse trabalhando apenas 3 dias por semana, receberia um valor proporcional a estes dias. O regimento interno, aprovado, registrado e seguido por todos, era absolutamente claro".

[...]

Assiste razão aos requeridos ao afirmar que não deve prevalecer a condenação ao pagamento de dividendos imposta pela sentença, uma vez que, diferentemente do que dela constou, em novembro de 2012 foi deliberada alteração na forma de distribuição de lucros, pela qual cada sócio passou a recebê-los de acordo com os serviços prestados na sociedade.

Vale ainda ressaltar que a aludida modificação foi ratificada em assembleia em agosto de 2013 por todos os sócios da sociedade, exceção feita apenas à demandante (cf. fls. 383).

[...]

No caso presente, houve estipulação dos sócios de que os dividendos não seriam proporcionais às cotas de cada sócio, mas sim aos dias de trabalho na empresa.

[...]

Na lição de Alfredo de Assis Gonçalves Neto, vigora o princípio da liberdade de contratar, podendo o contrato social fixar livremente a participação de cada sócio nos lucros, observado o limite do art. 1.008 do CC (Direito de Empresa, Comentários aos artigos 966 a 1.195 do Código Civil, 2 Edição, pp. 169 e 192-193; no mesmo sentido, Egberto Lacerda Teixeira, Das Sociedades por Quotas de Responsabilidade Limitada, pp. 337-338).

Desse modo, foi observada a previsão contida no art. 1.008 do Código Civil, de que não pode nenhum sócio ser excluído da participação nos lucros e

Ademais, em uma sociedade prestadora de serviços de consultoria, em que o capital social é R\$ 1.000,00, parece justo que a divisão dos lucros seja proporcional ao trabalho desempenhado por cada um dos sócios na empresa.

[...]

Não se confundem, portanto, duas situações absolutamente distintas: (i) é inválida cláusula que exclua o sócio da participação das perdas e lucros (art. 1.008

CC); (ii) é válida e hígida cláusula que distribui os lucros mediante critérios distintos da participação social (art. 1.007 CC). (grifei)

Referido precedente foi assim ementado:

DIREITO CIVIL E SOCIETÁRIO. RECURSO ESPECIAL. SOCIEDADE EMPRESÁRIA LIMITADA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. DIREITOS E OBRIGAÇÕES DOS SÓCIOS. CONTRATO SOCIAL. SÓCIOS QUE DECIDIRAM EM ASSEMBLEIA POR CRITÉRIO ESPECÍFICO NA DISTRIBUIÇÃO DE DIVIDENDOS ATRELADO AOS DIAS TRABALHADOS POR SÓCIO. POSSIBILIDADE. EXEGESE DOS ARTS. 997, 1.007 E 1.008 DO CÓDIGO CIVIL. PRINCÍPIO DA LIBERDADE CONTRATUAL. RECURSO DESPROVIDO.

1. É ínsita a qualquer sociedade empresária a exploração de atividade econômica visando à obtenção de lucro e à partilha dos resultados, devendo o contrato social estabelecer a participação de cada sócio nos lucros e nas perdas (CC, art. 997, VII).

2. Conforme os arts. 1.007 e 1.008 do Código Civil, em regra, os lucros e os prejuízos deverão ser partilhados entre os sócios de acordo com a participação de cada um na composição do capital social, **mas se admite estipulação em contrário, desde que não implique exclusão de sócio de participação nos lucros e nas perdas.**

3. Na espécie, a maioria dos sócios da sociedade empresária limitada, organizada para a **prestação de serviços de gestão empresarial**, deliberou adotar novo critério de cálculo de distribuição de dividendos, **pautado não na participação no diminuto capital social, mas sim proporcional aos dias efetivamente trabalhados por cada sócio, passando a participação nos lucros a ser correspondente aos dias de efetivo labor.** Não houve, assim, exclusão absoluta de sócio ao recebimento dos lucros e participação nas perdas e, por conseguinte, violação ao art. 1.008 do Código Civil.

4. Recurso especial desprovido. (grifei)

(STJ - REsp: 2053655 SP 2017/0078173-3, Relator.: Ministro RAUL ARAÚJO, Data de Julgamento: 11/02/2025, T4 - QUARTA TURMA, Data de Publicação: DJEN 05/03/2025)

Entre nós, registro as seguintes observações do Conselheiro Fernando Gomes Favacho:

Não há ilegalidade na distribuição de lucros aos sócios, considerando que a sociedade foi devidamente constituída e opera conforme a legislação vigente (sociedade simples/profissional), com atividades realizadas de forma regular, centradas nas pessoas dos sócios que a fundaram para a exploração conjunta de atividade médica de alta especialização.

É permitido à Impugnante realizar a distribuição de lucros de forma desproporcional, com base na contribuição efetiva de cada sócio para a geração desses lucros, não havendo previsão legal que exija uma remuneração fixa a título de pró-labore. A empresa deve ser isenta de ingerência fiscal em suas atividades, visto que suas operações respeitam a legislação aplicável e os interesses negociais das partes, constituindo uma opção legal ou um planejamento estratégico lícito.

A desconsideração de atos e negócios jurídicos da empresa e de seus sócios representaria uma aplicação indevida do parágrafo único do artigo 116 do CTN, que, embora mencionado como base da acusação no Relatório Fiscal, não deve ser invocado pela falta de regulamentação via lei ordinária.

(RECURSO VOLUNTARIO: 10166.724874/2019-35 2201-012 .005, Relator.: FERNANDO GOMES FAVACHO, Data de Julgamento: 04/02/2025, Data de Publicação: 06/03/2025⁵)

Assim, extraem-se três conclusões parciais:

O ordenamento não impõe o pagamento de pró-labore como condição para a distribuição de lucros e resultados; e

O ordenamento não impõe o cálculo de participação nos lucros e resultados tão-somente baseado na participação de cada sócio no capital social, sendo admissíveis formas que adaptem essa remuneração às métricas, índices e grandezas mais alinhadas com a idiossincrática visão dos empreendedores envolvidos.

A adoção de critérios de cálculo modernos para a distribuição dos lucros não pressupõe a manutenção de parcela calculada com base na participação no capital social.

⁵ Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias. Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. SOCIEDADE DE MÉDICOS. LIBERDADE DE PACTUAÇÃO. CONTABILIDADE E CONTRATO SOCIAL REGULARES. LUCROS RECEBIDOS E EFETIVADOS. Não há vedação legal no que se refere à distribuição desproporcional de lucros em relação à participação social, nas sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões regulamentadas, quando o contrato social for claro ao dispor sobre tal distribuição, e os registros contábeis contabilizarem regularmente o lucro. (CARF - RECURSO VOLUNTARIO: 10166.724874/2019-35 2201-012.005, Relator.: FERNANDO GOMES FAVACHO, Data de Julgamento: 04/02/2025, Data de Publicação: 06/03/2025)

Desse modo, não estão presentes nos autos as propriedades que ensejariam a exclusão pretendida pela autoridade fiscal, e secundada pelo órgão julgador de origem.

[...]

ALEGADA INEXISTÊNCIA DE PROPRIEDADES A VALIDAR A EXISTÊNCIA E A DISTRIBUTIBILIDADE DE LUCROS E RESULTADOS

Por fim, a pretensão de fundamentar o lançamento tributário na ausência de demonstrações ou levantamentos intermediários que lastreassem distribuições de lucros isentos padece de vício lógico insuperável, porquanto confunde a eventual irregularidade formal de natureza contábil com a existência de simulação negocial. A legislação tributária, ao estabelecer a possibilidade de distribuição de lucros com base em balanços intermediários, não erige a observância estrita de formalidades contábeis em condição *sine qua non* para a legitimidade da própria relação societária subjacente (que é a premissa essencial do lançamento, ou o critério determinante central e do qual toda a fundamentação do ato administrativo depende). Quando a autoridade fiscal sustenta que **a inexistência de tais demonstrativos comprova a simulação do contrato social**, incorre em salto argumentativo que desconsidera a distinção fundamental entre vícios formais sanáveis e vícios substanciais que maculam a própria existência do negócio jurídico. A ausência de levantamentos intermediários poderia, quando muito, ensejar a tributação dos valores distribuídos como rendimentos tributáveis, jamais autorizar a completa desconsideração da personalidade jurídica e a requalificação integral da relação como vínculo disfarçado.

Mais revelador ainda é constatar que a própria autoridade fiscal, ao estruturar seu raciocínio, **partiu da premissa apriorística de que haveria simulação, utilizando a questão contábil como mero argumento auxiliar para corroborar conclusão previamente estabelecida**. Tal inversão metodológica manifesta-se quando se observa que o auto de infração não se limitou a glosar a isenção sobre lucros distribuídos, **mas avançou para negar a própria existência da relação societária**.

Se o verdadeiro fundamento do lançamento residisse na irregularidade das distribuições de lucros, ter-se-ia procedido à tributação desses valores específicos, mantendo-se incólume o reconhecimento da sociedade. O fato de a fiscalização ter optado pela desconstituição integral do arranjo societário demonstra que a questão contábil constituiu mero pretexto, sendo a verdadeira *ratio decidendi* a presunção, não demonstrada por elementos concretos e suficientes, de que toda a estrutura societária configuraria simulação. Neste contexto, exigir demonstrativos contábeis perfeitos de uma relação cuja própria

existência se nega revela-se contraditório, equivalendo a demandar que o contribuinte prove a regularidade formal de algo que a autoridade fiscal considera ontologicamente inexistente.

[...]

Embora nenhum dos onze precedentes indicados ofereça elementos específicos à interpretação da orientação vinculante, eles são úteis, pois permitem reconhecer mais alguns critérios determinantes que foram adotados para reconhecimento das alegadas fraude e simulação, que ainda não haviam sido enfrentados na assentada anterior.

São eles: **(a) frequência do pagamento, e (b) recrutamento com promessa de evasão.**

Entendo que eles necessariamente devem ser enfrentados, pois a orientação do STF deixa claro que a permissão para formação de novas estruturas e arranjos empresariais não imuniza contra fraude e simulação, que devem continuar a serem combatidas pelo Estado.

Novamente sem prejuízo de eventual evolução na compreensão da matéria (cf. a Rcl 3.316-AgR), entendo que a interpretação dada pela autoridade lançadora, e secundada pelo órgão julgador de origem, não enfrentou os desdobramentos esperados das novas formas, lícita, de organização e de estruturação dos empreendimentos e dos esforços humanos.

Uma vez tomada como axioma a licitude potencial desses novos arranjos, com a viabilidade de valoração da participação nos lucros e resultados dissociada do investimento em capital, faz-se necessário reconhecer também que os parâmetros e *constraints* para a apuração dos respectivos valores passem a espelhar características ínsitas, como a periodicidade.

Se o lucro calibrado com base no capital investido pressupõe o transcurso integral do exercício empresarial, ou, ao menos de algum período capaz de refletir essa grandeza de modo normativamente permitido, a apuração baseada no valor agregado pelo agente segue racionalidade diversa, atrelada à respectiva ação concreta, e aos resultados mais imediatos dessa intervenção no mercado.

É essa alteração na própria racionalidade acerca da licitude das novas estruturas de empreendimento que me impede de ver, ao menos até o momento, a caracterização de *fraude* ou de *simulação* tão-somente em função de os pagamentos ocorrerem em cronograma adequado à gradação do quanto de valor foi agregado concretamente pelo agente, em prol do objetivo em comum, ainda que essa metodologia temporal fosse inadequada para a aferição legada da participação baseada no capital investido.

Aqui, vale a pena relembrar que o determinante da autuação não foi o desrespeito às normas de apuração e da distribuição do lucro, pois as respectivas alusões tiveram papel acessório, ancilar, ou de simples reforço persuasivo à verdadeira tese, que é a de *fraude* e de *simulação*. Vale dizer, a periodicidade do pagamento não foi um índice, nem um marcador, da inexistência de lucros distribuíveis, porquanto ela serviu para comprovar a existência de relação de emprego, ou, na melhor das hipóteses, de terceirização autônoma.

Logo, também deixo de cancelar esse fundamento, ao menos da forma como ele foi desenhado no lançamento, e no julgamento de origem.

Finalmente, mas não menos importante, há a alegação de prova do conluio ou colusão para o cometimento de sonegação, entendida como a redução sub-reptícia e consciente de tributos devidos.

Sobre o tema, há uma sobreposição entre direito tributário patrimonial, direito tributário sancionador administrativo, e direito tributário sancionador penal. As normas das três vertentes utilizam os mesmos conceitos legais para validar as respectivas punições, que aqui reduz a denominadores comuns essenciais: (a) consciência e (b) intenção (dolo).

Para as autoridades estatais dedicadas à persecução criminal, em todos os seus estágios, a correta e suficiente identificação e demonstração desses dois elementos é um dever inafastável, sem o qual o Estado perde a legitimidade para aplicar sanções criminais. E não se trata de uma obrigação trivial, com lembrado em inúmeros julgamentos que examinam os chamados *crimes de gabinete*, pois raramente os respectivos suspeitos deixam registros conspícuos de suas intenções.

A autoridade lançadora aponta ter lido documentos nesse sentido, que revelariam a cooptação de agentes especificamente para reduzirem indevidamente tributos, ao se juntarem falsamente à pessoa jurídica como sócios ou associados.

Novamente ressaltando a possibilidade de evoluir na compreensão dessa matéria, e apontando que a busca por esses elementos, pela autoridade tributária, faz parte de trabalho eficiente de inteligência no combate à sonegação, ainda tenho dificuldade em divisar a presença desses marcadores concretos, tais como descritos no lançamento.

Parece-me que há uma diferença potencial e decisiva entre identificar uma forma lícita de executar determinada atividade econômica, com menor custo, inclusive tributário, e, em posição antípoda, ter a ciência de que essa forma lícita inexistente, sendo necessário dar à realidade uma aparência diversa, para atrair um regime de tributação **indevidamente** mais favorável.

Aplicam-se aqui os mesmos vetores da *Navalha de Hanlon*, porém agora associados ao reconhecimento da licitude potencial da associação de profissionais qualificados sob novos paradigmas. Se a associação de médicos para a prestação de serviços, sem linearidade na participação no capital social, é potencialmente

lícita, seria irracional esperar que um dado grupo de médicos, concretamente, tomasse putativa e aprioristicamente essa associação como ilícita, para então se apresentarem às autoridades fiscais como uma sociedade inexistente de fato.

Ainda nesse cenário, seria essencial a demonstração de que ambos os agentes, supostos aliciadores-patrões, de um lado, e empregados de fato, sócios ou associados aparentes, do outro, tivessem manifestado, inequivocamente, no caso concreto, ciência e desejo de se apresentarem como sócios ou associados, para reduzir, agora indevidamente, os tributos devidos. Apenas a partir da constatação de que a associação empresarial, possível, porquanto lícita, implicaria carga tributária menor do que a contratação como autônomo ou empregado, parece ser insuficiente para firmar, sem dúvida razoável, essa ciência e colusão de desígnios.

A não ser, evidentemente, que se demonstrasse que os médicos alegadamente cooptados fossem hipossuficientes, e, assim, coagidos a aderir a um modelo ilícito de trabalho. Mas essa hipossuficiência não pode ser presumida, na linha dos precedentes vinculantes indicados, e, ao menos até onde consigo interpretar, ela não fora provada pela autoridade lançadora.

Feita essa memória, passa-se à aplicação ao quadro em exame.

2. QUESTÃO DE FUNDO

A questão de fundo devolvida ao conhecimento deste Colegiado consiste em se decidir se a atividade desempenhada pela recorrente se caracteriza como empresarial, de um lado, ou trabalho assalariado/prestação de serviços, do outro, com a consequente validade da reclassificação dos valores recebidos a título de lucros para rendimentos tributáveis.

A meu sentir, os quadros descritos nestes autos e nos autos do acórdão-cassado pelo STF são equivalentes, de modo a sugerir a mesma solução.

Veja-se, sinteticamente:

Em conclusão parcial, reconhece-se se haver pertinência analógica alta para fins de fundamentação jurídica, especialmente quanto aos seguintes elementos centrais: (a) identidade de tributo - contribuições previdenciárias; (b) identidade de princípio - primazia da realidade sobre forma jurídica; (c) identidade de tese - descaracterização de estrutura formalmente válida quando comprovada natureza remuneratória; (d) identidade de método probatório - uso de indícios de dependência/falta de autonomia; (e) identidade de padrão decisório - rejeição de argumentos de legalidade formal em face de prova material da fraude

As diferenças são ancilares e acidentais, sem alterar a conclusão pela necessidade de aplicação do mesmo tratamento, pois se referem puramente aos aspectos procedimentais (instância julgadora) e técnicos (qualificação como empregado vs contribuinte individual; interposição de PJ vs mascaramento contábil), sem comprometer a convergência substancial das teses jurídicas aplicadas e dos quadros fáticos-jurídicos.

Diante da necessidade de aplicação de entendimento uniforme, mais uma vez apelo à reprodução de tabela sintetizadora constante de manifestação vencida em outro julgamento nesta reunião de novembro, para registrar os elementos que reputo críticos e essenciais para boa aplicação na orientação vinculante no caso concreto, conforme adaptações necessárias:

[...]

Por fim, cabe apresentar dois fundamentos inéditos, ainda não enfrentados nos casos citados.

Sobre o “risco atuarial”, ao restringir a remuneração do sócio ou associado exclusivamente ao capital investido, vedando sua vinculação ao valor percebido da participação, a autoridade lançadora contrariou elemento essencial da liberdade de organização econômica estabelecida em orientação vinculante do STF. Tal restrição anula a efetividade do precedente vinculante, reinstaurando, por via indireta, a interpretação superada pela Corte Suprema. Verifica-se esvaziamento da orientação vinculante: a liberdade de organização, embora nominalmente preservada, permanece materialmente inexequível ante a ausência de instrumentos jurídicos viáveis para sua concretização (cf. *Vor dem Gesetz*, 1915).

Como apontou o min. Sepúlveda Pertence, em precedentes relativos à Guerra Fiscal do ICM-ICMS (art. 155, § 2º, XIII, *g* da Constituição), “*inconstitucionalidades não se compensam*”.

Eventual insuficiência do desenho legislativo concreto das fontes de custeio não poderia ser superada por leitura modificativa da legislação de regência que obrigasse a contratação de sócios e de associados por vínculos empregatícios, se o pressuposto for da licitude potencial do modelo e da forma de remuneração adaptadas à quadra atual (cf. o já citado REsp 2.053.655, pelos fundamentos persuasivos).

Acerca da hipossuficiência e legalidade potencial desse peculiar modo de organização dos esforços humanos para a criação de valor, geração de resultados, e partilha dessa conta aos participantes voluntários, tomo de empréstimo uma expressão utilizada pelo min. Gilmar Mendes durante o julgamento da constitucionalidade da ampliação da base de cálculo da Cofins e da Contribuição

ao PIS, para entender que a atividade de corretagem, já considerada profissão regulamentada ao menos desde 1978, hoje prevê, de forma expressa e meramente **expletiva**, a possibilidade de associação ou de outras formas de terceirização, sem a projeção de obrigações trabalhistas (Lei 13.097/2015).

Essa observação é meramente lateral (*obiter dictum*), dada a diacronicidade irrelevante, na medida em que ela veio apenas a confirmar algo ínsito às profissões regulamentadas⁶.

3. CONCLUSÃO

Ante o exposto, renovando o pedido de licença ao conselheiro-relator e à maioria formada, julgo procedente os pedidos formulados no recurso voluntário, dando-lhe provimento.

É como voto.

No caso em exame, embora existam pontos de sobreposição pertinentes à minha discordância quanto aos fundamentos, observo que o relator bem demonstrou inexistir lastro probatório suficiente a demonstrar que os corretores teriam sido contratados pelos adquirentes-compradores dos imóveis negociados.

Sem essa demonstração, associada à falta de elementos concretos relativos à existência jurídico-econômica da associação empresarial ou da terceirização, é impossível reverter as conclusões a que chegou o órgão-julgador de origem, no sentido de que haveria, de fato, prestação de serviços em típico regime empregatício.

Ante o exposto, novamente ressaltando o belo trabalho realizado pelo conselheiro-relator, adiro ao respectivo voto, pelas conclusões.

⁶ Por se tratar de argumento meramente de constatação, é necessário examinar eventual validade das instâncias associativas. De todo o modo, se fosse o caso, caberia distinguir elementos determinantes, que não retiram a identidade do ato, nem do negócio jurídico, levando-o apenas à invalidade, da falta de pontos capazes de indicar escamoteação intencional, isto é, a falsidade ilícita motivadora de eventual classificação jurídica.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino

DOCUMENTO VALIDADO