



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



|                    |   |
|--------------------|---|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10920.721944/2015-81</b>                     |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 2004-000.277 – 2ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 16 de setembro de 2025                          |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                      |
| <b>RECORRENTE</b>  | FURTADO NETO ADVOGADOS ASSOCIADOS               |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                |

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2010 a 30/11/2011

INOVAÇÃO RECURSAL. INSURGÊNCIA QUANTO À SANÇÃO. PRECLUSÃO. CONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Inadmissível, em grau recursal, trazer insurgência não contida na peça impugnatória, uma vez que, sobre a matéria, operado os efeitos da preclusão.

NULIDADE DA DECISÃO DA DRJ. INOCORRÊNCIA.

Não está o julgador obrigado a responder a todas as questões suscitadas pela parte, quando existentes suficientes motivos para a prolação de sua decisão.

Há obrigatoriedade de enfrentamento tão-somente das questões capazes de infirmar o lançamento do crédito tributário.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA

O procedimento de fiscalização ocorreu de forma regular, cumpridos todos os requisitos constantes do art. 11 do Decreto nº 70.235/1972 e ausentes quaisquer das causas de nulidade previstas no art. 59 do mesmo diploma.

EXERCÍCIO DO PODER DE POLÍCIA PELA AUTORIDADE FAZENDÁRIA. RECLASSIFICAÇÃO DE ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS. POSSIBILIDADE.

No exercício de seu poder de polícia, pode a autoridade fazendária reclassificar atos que visam escamotear a realidade dos fatos, desde que de forma fundamentada.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações relacionadas à multa qualificada e, na parte conhecida, rejeitar as preliminares e negar provimento ao recurso. Votou pelas conclusões e apresentou declaração de voto, o Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros.

*Assinado Digitalmente*

**Ludmila Mara Monteiro de Oliveira** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Liziane Angelotti Meira** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Diogo Cristian Denny (Substituto Integral), Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por FURTADO NETO ADVOGADOS ASSOCIADOS contra o acórdão, proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (DRJ/RPO), que julgou *improcedente* a impugnação apresentada, mantendo-se a exigência de R\$1.509.901,71 (um milhão, quinhentos e nove mil, novecentos e um reais e setenta e um centavos), referentes às contribuições devidas à Seguridade Social, incidente sobre remunerações pagas a segurados contribuintes individuais, na forma do inc. III do art. 22 da Lei nº 8.212/91, nas competências 01/2011 a 12/2013.

Em apertadíssima síntese, de acordo com o relatório apresentado pela fiscalização (f. 22/ss), a autuação se deu pela descaracterização da relação societária formalizada com indigitados sócios minoritários, que perceberam título de distribuição de lucros no período compreendido entre janeiro/2011 e dezembro/2013.

Segundo as autoridades fazendárias, as bases de cálculo foram apuradas na contabilidade do contribuinte, às contas de "Adiantamentos de Lucros Aos Sócios" (Grupo do Ativo nº 1.1.04) em contrapartida à conta de "Lucros Distribuídos" (Grupo do Patrimônio Líquido nº 2.4.13) cujos totais estariam em consonância com informações apresentadas pelo contribuinte em planilhas eletrônicas contendo detalhamento mensal dos valores pagos a cada beneficiário.

Em sede de impugnação (f. 359/379) arguido, em *caráter preliminar*, a nulidade do auto de infração, seja por afronta à ampla defesa, seja por ofensa ao princípio da segurança jurídica, seja por indigitada presença de argumentos ditos contraditórios. *No mérito*, afirmou que a "norma geral antielisiva (...) até a presente data não se encontra regulamentada por lei

ordinária”, além de “o parágrafo único do art. 166 do CTN não autorizar a desconsideração de negócios jurídicos com base apenas em aparências, conclusões, insinuações e interpretações das autoridades administrativas (...).” Pediu ainda fosse arquivada a Representação Fiscal para Fins Penais.

Ao apreciar as razões de defesa declinadas, prolatado o acórdão assim ementado:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

**Período de apuração:** 01/01/2011 a 31/12/2013

**AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. POSICIONAMENTO DE AFIRMAÇÕES DA FISCALIZAÇÃO FORA DO SEU CONTEXTO. NÃO RECONHECIMENTO.**

Não há nulidade na contradição aparente no que toca às afirmações fiscais quando estas são tiradas do seu contexto pelo contribuinte.

**AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CONHECIMENTO DA MATÉRIA INTEGRANTE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.**

Não há nulidade quando os autos descrevem perfeitamente os fatos sobre os quais se baseia o lançamento.

**AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CLASSIFICAÇÃO DA PESSOA FÍSICA COMO SEGURADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.**

Não há nulidade no lançamento que considera o sócio de serviço como tal, adotando a distribuição de lucros por ele auferida como remuneração.

**PREVIDENCIÁRIO. SOCIEDADE SIMPLES. SÓCIOS DE SERVIÇO. ANTIGO SÓCIO DE INDÚSTRIA. IDENTIDADE.**

No contexto de unificação do direito privado o atual sócio de serviço configura sucedâneo do antigo sócio de indústria. Integração que se faz, à luz da evolução do direito, no que toca à previsão contida do artigo 12, inciso V, alínea “f” da Lei nº 8.212/91.

**SOCIEDADE SIMPLES. QUOTA DE SERVIÇO. PREVISÃO ESPECÍFICA DAS OBRIGAÇÕES SOCIAIS. AUSÊNCIA. IRREGULARIDADE DA CONDIÇÃO DE SÓCIO DE SERVIÇO.**

No âmbito da sociedade simples, a lei civil exige a descrição das obrigações a serem adimplidas pelo sócio de serviço como sua contribuição à sociedade. A ausência desta previsão, que não se supre apenas pela descrição do objeto da sociedade que se forma, torna irregular a condição do sócio de serviço.

**SOCIEDADE SIMPLES. QUOTA DE SERVIÇO. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. CARÁTER REMUNERATÓRIO. CONCENTRAÇÃO DE PODER DECISÓRIO. SUBSTITUIÇÃO DE MÃO DE OBRA EMPREGADA.**

Configura pagamento de remuneração tributável a distribuição de lucros feita por sociedade simples a sócios de serviço de forma periódica, sem a demonstração de apuração de lucros previamente à distribuição, e sem a adoção

de critérios objetivos para tanto. A “distribuição de lucros” de forma desproporcional entre sócios da mesma condição, diante da falta de critérios objetivos que a justifiquem, aliado à ausência de identificação detalhada da contribuição de cada sócio de serviço ao objeto social, enquadra os valores distribuídos em remuneração. A concentração exagerada de poder decisório na figura do sócio majoritário de capital, notadamente pelo poder a ele atribuído no que toca ao gerenciamento dos “lucros a distribuir” entre os sócios de serviço configura elemento de convicção quanto à simulação da remuneração em distribuição de lucros. Constitui demonstração de que a figura do sócio de serviço objetivou camuflar efetiva remuneração por serviços prestados pela evidente redução ao longo dos anos da quantidade de sócios de serviço e a crescente contratação de advogados empregados.

#### **AUTO DE INFRAÇÃO. SOCIEDADE SIMPLES. SÓCIO MINORITÁRIO DE CAPITAL.**

É dever da sociedade simples mista, com sócios de serviço e sócios de capital, em relação a estes, a perfeita discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e aquela proveniente do capital social. Inteligência do artigo 201, § 5o , inciso II, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto no 3.048/99. Reputa-se remuneração tributável o valor pago ao sócio minoritário de capital quando não haja discriminação entre a sua remuneração e a proveniente do capital, e, ainda, não tenha havido, quando do seu ingresso na sociedade, qualquer versão patrimonial na integralização das quotas de capital, pelo fato de lhe terem sido cedidas a título gratuito as quotas de capital pelo sócio majoritário.

#### **TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO DE ATO SOCIETÁRIO. DESCONSIDERAÇÃO DA DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. NORMA ANTELISÃO.**

É lícito à fiscalização, a partir de fatos concretos demonstrados nos autos, afastar a natureza de distribuição de lucros feita a sócios em simulação à sua verdadeira essência de remuneração. Inteligência do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional - CTN, que, no âmbito previdenciário, já conta com a previsão da prestação de serviços pela pessoa física na qualidade de segurado contribuinte individual, dispensando-se nova legislação quanto a esta situação.

#### **LANÇAMENTO. MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL QUALIFICADO.**

É cabível a qualificação da multa de ofício em face do comportamento simulado do contribuinte que disfarça remuneração em distribuição de lucros.

#### **Impugnação Improcedente**

#### **Crédito Tributário Mantido (f. 429/431)**

Cientificado em **15 de julho de 2016 – sexta-feira** (f. 509) apresentou, em **16 de agosto de 2016**, recurso voluntário (f. 522/584) replicando as mesmas preliminares trazidas na peça impugnatória, acrescentando pedido de decretação de nulidade da decisão da DRJ e insurgência quanto à sanção cominada.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheira **Ludmila Mara Monteiro de Oliveira**, Relatora

Difiro a aferição do preenchimento dos pressupostos de admissibilidade para após cotejar as razões declinadas em primeira e em segunda instância.

No sistema brasileiro – seja em âmbito administrativo ou judicial –, a finalidade do recurso é única, qual seja, devolver ao órgão de segunda instância o conhecimento das *mesmas questões suscitadas e discutidas no juízo de primeiro grau*. Por isso, inadmissível, em grau recursal, modificar a decisão de primeiro grau com base em novos fundamentos que não foram objeto da defesa – e que, por óbvio, sequer foram discutidos na origem.

Apenas em sede recursal acrescenta pedido subsidiário, afirmando que

jamais poderia se reconhecer a presença do dolo específico necessário para a caracterização da simulação fraude ou conluio, únicos elementos aptos a duplicação da multa de ofício de que trata o parágrafo primeiro do artigo 44 da Lei n. 9.430/96.

Na peça impugnatória (f. 359/377) nada é dito acerca da multa qualificada, e apenas quanto à Representação Fiscal para Fins Penais. Confira-se:

Por tudo o quanto exposto, demonstrada a inexistência inexistindo de qualquer ação ou omissão dolosa do contribuinte visando retardar o conhecimento do fato gerador de tributos ou as condições pessoas do contribuinte, e inexistindo ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador de tributos, totalmente descabida a representação fiscal para fins penais.

Acresço que, em que pese a temática ter sido exibida na ementa do julgado, consignado expressamente na decisão recorrida que ausente insurgência na peça de ingresso. Dito que

[n]este aspecto, **embora o contribuinte não deduza qualquer pretensão relativa à impugnação da multa de ofício aplicada em seu percentual qualificado**, o contexto dos autos permite reconhecer pelo acerto na medida tomada pela fiscalização.

**Conheço parcialmente do tempestivo recurso, exceto quanto à insurgência em face da multa qualificada aplicada.**

**I – DAS PRELIMINARES****I.1 – DA NULIDADE DA DECISÃO DA DRJ**

Ao sentir da parte recorrente,

[a]lém dos vícios do lançamento, também a DRJ incorreu em julgamento nulo ao apreciar a impugnação do contribuinte.

Os vícios da DRJ são espelho das confusas razões do relatório fiscal, repetindo os mesmos vícios que foram a causa do cerceamento de defesa do contribuinte.

(...)

Primeiramente, deve-se esclarecer que a fundamentação da DRJ já justificaria a decretação da nulidade do julgamento por ofensa à norma do parágrafo 1º do artigo 50 da Lei 9.784/99, a qual exige que os atos administrativos decisórios contenham motivação explícita, clara e congruente.

A simples leitura da construção lógico teórica da DRJ evidencia a sua falta de clareza. Mas o contribuinte entende que o raciocínio também não é correto, o que passa a demonstrar.

A questão, da forma como posta no julgamento do recurso administrativo, extravasa a pureza da análise lógica do lançamento tributário para enveredar em um subjetivismo de raízes hamletianas.

*To be or not to be, that is the question*

Com estas palavras William Shakespeare, o bardo inglês, imortalizou as inquietações existenciais do ser humano na figura do personagem Hamlet.

No campo da arte, a hesitação do príncipe da Dinamarca diante de uma decisão difícil<sup>19</sup> é um dos momentos mais inspirados da história da dramaturgia mundial.

No campo do direito tributário, entretanto, onde vigora o princípio da legalidade estrita e onde se reconhece que o ato de lançamento é uma atividade plenamente vinculada, a hesitação da DRJ em julgar nula a imputação tributária dirigida ao contribuinte, tentando defender com construções intrincadas a incoerência indefensável do Auto de Infração, é uma ofensa à garantia do contraditório e da ampla defesa que nulifica o seu julgamento.

(...)

O Decreto n. 70.235/72, ao dispor sobre o procedimento administrativo fiscal, impôs o dever dos órgãos julgadores de apreciar todas as razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra as exigências fiscais.

(...)

Há pelo menos dois argumentos de defesa que não foram apreciados pela fiscalização e que eram suficientes para alterar o resultado do julgamento: (a) a impossibilidade da fiscalização valorar a licitude e a conformação legal das regras do contrato social do contribuinte, às quais, sendo a advocacia uma profissão

regulamentada, se encontram sob o controle de legalidade e fiscalizatório exclusivo da Ordem dos Advogados do Brasil, e (b) que a natureza jurídica das distribuições de lucros como tal é confirmada pelo fato de que nos exercícios sociais em que a sociedade teve melhor desempenho, distribuiu mais lucros e os sócios minoritários tiveram participação nos lucros proporcionalmente superior aos exercícios sociais em que a sociedade teve pior desempenho e distribuiu menos lucros.

(...)

É de se notar que a DRJ, às fls. 60 reproduz o quadro das distribuições de lucros dos período fiscalizado, juntado como prova documental do laudo contábil, e às fls. 61 confirma que os valores são matéria incontroversa, mas nenhum comentário tece sobre os efeitos confirmatórios da realidade dos vínculos sociais demonstrados pela coerência entre os lucros distribuídos e os ganhos proporcionais dos quotistas minoritários.

A leitura dos motivos declinados sinalizam inconformismo com a decisão proferida, e não sua nulidade.

Há muitos anos, autoriza a jurisprudência consolidada do col. Superior Tribunal de Justiça<sup>1</sup> – a título exemplificativo, cf.: EDcl no AgRg no REsp nº 1.338.133/MG, REsp nº 1.264.897/PE, AgRg no Ag. 1.299.462/AL, EDcl no REsp nº 811.416/SP, EDcl no nº MS 21.315 – a possibilidade de que dado enfoque às questões imprescindíveis à resolução da controvérsia em apreço, de forma que alegações e considerações não relevantes, principalmente aquelas de natureza especulativa e extrajurídica não sejam analisadas.

Com o CPC/15, em seu inc. IV do § 1º do art. 489, dito ser nula a sentença que “não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador.” Ao seu sentir, seria suficiente para alterar o resultado do julgamento a análise da

**a impossibilidade da fiscalização valorar a licitude e a conformação legal das regras do contrato social do contribuinte, às quais, sendo a advocacia uma profissão regulamentada, se encontram sob o controle de legalidade e fiscalizatório exclusivo da Ordem dos Advogados do Brasil,**

Em suma, o que pretende é a declaração da incompetência da fiscalização.

A questão, ainda que não tenha expressamente rechaçado a indigitada competência exclusiva da Ordem dos Advogados do Brasil, foi devidamente analisada pela instância *a quo*, principalmente no seguinte excerto:

<sup>1</sup> A título exemplificativo, cf.: EDcl no AgRg no REsp nº 1.338.133/MG, REsp nº 1.264.897/PE, AgRg no Ag. 1.299.462/AL, EDcl no REsp nº 811.416/SP e EDcl no nº MS 21.315.

Diante disto, o contexto se enquadra na hipótese de ato simulado e, portanto, **pode a fiscalização, não reconhecendo a sua nulidade, afastar os efeitos naturais que dele decorrem**. Pelo exposto, materialmente **está comprovado o cabimento do artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional - CTN**.

Tampouco me parece verossímil a afirmação de que teria deixado a DRJ de enfrentar sua tese de

que a natureza jurídica das distribuições de lucros como tal é confirmada pelo fato de que nos exercícios sociais em que a sociedade teve melhor desempenho, distribuiu mais lucros e os sócios minoritários tiveram participação nos lucros proporcionalmente superior aos exercícios sociais em que a sociedade teve pior desempenho e distribuiu menos lucros.

Na própria ementa do julgado estampado que

[a] “distribuição de lucros” de forma desproporcional entre sócios da mesma condição, diante da falta de critérios objetivos que a justifiquem, aliado à ausência de identificação detalhada da contribuição de cada sócio de serviço ao objeto social, enquadra os valores distribuídos em remuneração

**Por não vislumbrar a mácula da nulidade da decisão da DRJ suscitada, deixo de acolher a alegação.**

## **I.2 – DA NULIDADE DA AUTUAÇÃO**

De forma similar a que fizera em sua defesa de ingresso, traz, em apertada síntese, 3 (três) razões pelas quais seriam as autuações nulas. Valho-me da escurreita síntese levada a cabo pela DRJ:

- a)** Contradição entre as alegações fiscais e o tratamento previdenciário previsto no artigo 201, parágrafo 5º, inciso II, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.
- b)** Impossibilidade do contribuinte saber o porquê é “penalizado”, de forma que o mesmo não saiba o motivo pelo qual está sendo autuado: remuneração de contribuintes individuais dissimuladas pelo vínculo societário ou lucros distribuídos aos sócios de capital.
- c)** A fiscalização, embora fundamente a autuação no artigo 22, inciso III da lei de custeio, descreve a relação entre contribuinte e sócios minoritários como uma relação de emprego, com nítidos e distintos efeitos previdenciários.
- d)** Não enquadramento dos sócios minoritários em nenhuma das hipóteses do artigo 12, inciso V, da Lei nº 8.212/91.

Embora os tópicos “c” e “d” tenham sido rotulados preliminares, certo corresponderem à temática relativa ao mérito da autuação, a ser analisada oportunamente, caso superada as preliminares.

Afirma que,

[t]endo a fiscalização descaracterizado, no item 4.1., por insubsistência fática, os vínculos societários formalizados com todos os sócios minoritários, de capital e serviço, equiparou explicitamente o seu tratamento jurídico, não reconhecendo a ambos os tipos de sócio minoritário, por conseguinte, o *status socii*.

Logo, se a autoridade fazendária nega expressamente o status de sócios a todos os sócios minoritários do contribuinte, porque razão utiliza uma norma tributária aplicável a típicas relações societárias como fundamentação complementar? E porque utiliza esta fundamentação complementar exclusivamente aos sócios de capital, quando poderia tê-la aplicado também aos quotistas de serviço?

Vale notar que o lançamento é uma atividade administrativa de natureza plenamente vinculada.

A motivação é incompleta, obscura e incongruente, o que é causa de nulidade do lançamento, uma vez aceito o princípio da motivação como pressuposto de validade do ato administrativo, conforme determina o art. 2º da Lei n. 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da administração pública federal:

(...)

No caso sob análise, a motivação do ato administrativo de lançamento é incompleta, obscura e incongruente, seja pelos motivos já apontados, seja pelos que demonstraremos nos próximos tópicos.

(...)

A lei não confere qualquer liberdade à fiscalização no ato de efetuar a subsunção do fato à norma para fins de constituição do crédito tributário. O conteúdo do ato administrativo de lançamento é vinculado, o que quer dizer que não há discricionariedade da autoridade administrativa para escolher a forma de tributação que melhor lhe aprouver quando diante do fato gerador ocorrido, ainda que escolha solução aparentemente menos gravosa ao contribuinte.

A autoridade administrativa tem a obrigação de efetuar a correta subsunção do fato à norma na aplicação da lei tributária e o contribuinte tem o direito de saber exatamente por qual imputação está respondendo, para que possa exercer o controle do ato e o direito de ampla defesa sobre o procedimento de lançamento tributário, sem o que compromete-se o contraditório e o devido processo legal.

A autos de infração consta às f. 3/18, ao passo que o relatório fiscal, juntado às f. 22/59. Dele, possível extrair que

[r]eferido lançamento decorre de circunstâncias fáticas a saber:

4.1. descaracterização dos vínculos de sociedade formalizados com minoritários:

(...)

4.2. falta de discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e aquela proveniente do capital social:

(...)

As bases de cálculo foram apuradas na contabilidade do contribuinte, às contas de “Adiantamentos de Lucros Aos Sócios” (Grupo do Ativo nº 1.1.04) em contrapartida à conta de “Lucros Distribuídos” (Grupo do Patrimônio Líquido nº 2.4.13) cujos totais conferem também com informações apresentadas pelo contribuinte em planilhas eletrônicas contendo detalhamento mensal dos valores pagos a cada beneficiário.

Como bem pontuado pela instância a quo,

o que a fiscalização fez foi reconhecer que, apesar da formalidade existente entre as pessoas físicas na qualidade de sócios e o contribuinte, de fato, não havia uma relação de sociedade capaz de legitimar os recebimentos financeiros como meras retiradas de lucros em face de uma contraprestação pela quota de serviço, mas sim, negócios jurídicos simulados de atribuição de quotas de serviços a profissionais que efetivamente atuaram prestando serviços à sociedade, como segurados contribuintes individuais, embora sob a roupagem de “sócios de serviço” e “sócios de capital”. Assim, a “insubsistência fática dos vínculos societários” nada mais é do que se afastar a eficácia de um negócio jurídico praticado com flagrante simulação, justamente pela ausência de seu elemento essencial, qual seja, a intenção associativa, ou, na expressão latina, *affectio societatis*. **É evidente que o contribuinte objetiva a nulidade a partir da construção de um pensamento que desfaça o trabalho da fiscalização.** Em termos de fundamentação, contudo, como se verá adiante quando da abordagem do mérito do Auto de Infração, o contribuinte não apresenta fundamentos seguros e eficientes à prova da legitimidade dos atos de associação, limitando-se a afirmações evasivas. Neste momento, isto é, no qual se aprecia a tese de cerceamento do direito de defesa, resta evidente que não se pode reconhecer a contradição pretendida, pois a Fiscalização disse muito bem o que entendeu cabível no caso concreto, de forma que a procedência ou não da sua conclusão não induz ao campo da nulidade, mas sim ao mérito.

Deveras, em sede recursal (f. 528/549), mantém a linha de defesa em que o trabalho ultimado pela fiscalização é abordado de forma enviesada. Falhou em demonstrar que o lançamento foi feito ao arrepio dos requisitos incrustados no art. 10 do Decreto nº 70.235/72 ou que tenham ocorrido quaisquer das causas de nulidade prevista no art. 59 daquele mesmo diploma. **Rejeito, pois, a alegação de nulidade do auto de infração.**

## II– DO MÉRITO

Insiste que

[a] realidade dos vínculos societários foi amplamente demonstrada pelo contribuinte em sua impugnação fiscal.

O primeiro ponto demonstrado pelo contribuinte foi a preponderante desconsideração pela fiscalização, reiterada pela DRJ, dos conceitos fundamentais de direito societário.

É muito conhecido da doutrina societária a existência do fenômeno econômico-jurídico chamado de poder de controle, que se materializa na figura de uma pessoa ou grupo de pessoas denominado de Controlador.

(...)

Ora, o poder de controle é uma realidade econômica onipresente no regime de livre mercado e que o direito apenas reconhece e regula, como expressão do poder de fato de um acionista ou grupo de acionistas com capacidade de impor sua vontade a maioria. Nada há de ilegal ou ilícito na preponderância de um sócio ou grupo de sócios nas deliberações societárias, quer a fiscalização concorde ou não com este fato.

O mundo real das sociedades, além de conviver com a figura do sócio controlador, também não exige o dissenso e a disputa corporativas como elemento caracterizador da validade dos vínculos societários.

(...)

A declaração feita pelo fiscal, e encampada pela DRJ, de que inexistente affectio societatis entre os sócios é uma pérola de arbitrariedade fiscal e interferência indevida na esfera jurídica do contribuinte.

(...)

Outra magnífica demonstração de arbitrariedade fiscal é interpretar a relação societária precedente com a vinculação empregatícia posterior dos sócios que se retiraram da sociedade (fls. 11 e 12 do Relatório Fiscal).

O que uma coisa tem a ver com a outra?

O fato posterior caracteriza e define a relação posterior e o fato anterior caracteriza e define a relação anterior.

Para que se buscasse alguma coerência no argumento seria imprescindível que o Fiscal também demonstrasse as condições em que os ex-sócios assumiram suas funções nos empregos posteriores, já que as decisões e motivações pessoais variam de caso a caso.

Outro argumento insustentável é defender a inexistência dos vínculos societários entre o controlador e os minoritários pelo simples fato das atas de distribuição de resultados dos exercícios sociais findos convalidarem os resultados já distribuídos durante o exercício social a que se referem ou não terem sido levadas a arquivamento público perante a Ordem dos Advogados do Brasil.

**Se as atas não foram levadas a registro na OAB, isto no máximo poderia ser considerado uma irregularidade formal do contribuinte, mas jamais servir como argumento sobre a falsidade das informações constantes nos documentos, os quais foram assinados pelos sócios e corroboram com as informações constantes nos livros fiscais arquivados a tempo e modo perante o órgão regulador da classe dos advogados.**

(...)

Os argumentos da fiscalização de que o contrato social possui cláusulas leoninas e de que não obedece aos comandos legais ao não discriminar as prestações a que se obrigam os sócios e sua participação nos lucros sociais é uma interferência fiscalizatória em esfera que refoge a sua competência.

Vale salientar que o contrato social, em consonância com a legislação disciplinadora do exercício profissional, discrimina claramente que as prestações a que se obrigam os sócios são o exercício com exclusividade das atividades privativas de advocacia através da sociedade, com diligência e mediante o de sua habilitação profissional. A pretensão do Fiscal, referendada pela DRJ, de que estaria obrigado o contribuinte a incluir no seu contrato social as funções de cada advogado ou a estrutura departamental da sociedade é arbitrária e sem fundamento legal.

A participação dos sócios nos resultados também vem claramente descrita no contrato social e alterações contratuais, seja quanto ao quinhão dos sócios nos resultados seja quanto a sua responsabilidade pessoal, subsidiária e ilimitada por prejuízos causados aos clientes, conforme determina o Estatuto da Advocacia (art. 17).

A possibilidade de distribuição desproporcional de resultados também está prevista no contrato social e suas alterações e os critérios adotados pela

sociedade para a distribuição foram discutidos entre os sócios durante o exercício social em que ocorreram, não tendo havido qualquer prova da fiscalização que demonstrasse a sua dissonância com a vontade dos sócios.

(...)

A descaracterização da sociedade é, assim, além de uma ilegalidade e uma arbitrariedade sem qualquer fundamento que não as frágeis ilações do AFRFB, também um desprestígio aos profissionais que integram o quadro societário da empresa.

Outros argumentos utilizados pelo AFRFB e eventualmente não impugnados, por não terem relação com a descaracterização ilegal que promoveu da sociedade, deixam de ser atacados, apesar de impugnados por traduzirem especulações sem reflexo tributário.

Vale notar que uma vez afastada a descaracterização dos vínculos societários entre o contribuinte e os sócios minoritários, fundamento este, como já visto, do lançamento tributário, deve-se reconhecer a nulidade do auto de infração, já que se aplica aos atos administrativos a teoria dos motivos determinantes, que vincula a validade do ato à comprovação dos motivos que determinaram a ação administrativa.

Além de não ter trazido aos autos provas de suas alegações, tampouco sendo capaz de infirmar os achados da fiscalização, apresentados de forma minudente, com exemplos concretos dos prestadores de serviços contratados pela recorrente, traz afirmações discrepantes das que sublinhadas pela própria DRJ.

Conforme destacado no excerto supra, diz a recorrente que o fato de as atas não terem sido levadas a registro na OAB serviu “como argumento sobre a falsidade das informações constantes nos documentos.” Transcrevo as palavras utilizadas pelo julgador *a quo* ao analisar o tema:

Todas as afirmações acima constituem matérias que não encontram controvérsia nos autos. Apenas no que toca à afirmação “os quais foram devidamente registrados na OAB – Ordem dos Advogados do Brasil” não se sabe se o contador se refere ao registro dos Livros Diários na OAB (matéria não controvertida nos autos), ou se refere, indiretamente, à Atas de Reunião que deliberaram sobre a ratificação. De qualquer forma, não é matéria controversa nos autos.

O que é matéria controversa é o registro das referidas atas no registro público de sociedades simples, ou seja, o registro em cartório, alegado pela fiscalização como relevante, e, como já analisado no decorrer deste Voto, considerado por este Relator como irrelevante ao deslinde do lançamento.

Acresço ter a fiscalização trazido, quanto aos sócios de serviço, a existência de

[a]Ita rotatividade entre os sócios de serviço; ausência de previsão das obrigações para as quais cada sócio contribui à formação do capital social; remuneração unicamente baseada em distribuição de lucros; centralização do poder decisório quanto à concessão ou extinção de benefícios no sócio majoritário de capital; caráter leonino da forma de participação nos lucros; ausência de documentos relativos à apuração dos lucros pré-retirada da sociedade; e, concordância plena e irrestrita do sócio que se retira.

E, no tocante aos sócios de capital, apontada

[c]ondição de sócios minoritários, atribuída por cessão de quotas pelo sócio majoritário; ausência de discriminação, no que toca aos lucros recebidos, do que seria retorno ao capital empregado e o que seria remuneração pro labore; ausência de integralização efetiva das quotas de capital cedidas pelo sócio majoritário; e, tratamento distinto a dois sócios de serviço, tornando-os sócios minoritários de capital.

Não tendo trazido qualquer elemento acompanhado de respectiva documentação probatória capaz de infirmar o trabalho levado a cabo pela fiscalização, **há de ser mantido o lançamento.**

### III – DO DISPOSITIVO

Ante o exposto, **conheço parcialmente do recurso, exceto quanto à insurgência em face da multa qualificada aplicada para, na parte conhecida, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso.**

*Assinado Digitalmente*

**Ludmila Mara Monteiro de Oliveira**

### DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**

Minha manifestação é exclusivamente em relação ao mérito, pois nas questões preliminares acerca de nulidades suscitadas e na admissibilidade, quanto ao conhecimento, acompanho a eminente relatora integralmente.

Inicialmente, parableno-a pela exposição cuidadosa e elucidativa, conquanto, solicitando licença, *data venia*, apresento minha declaração de voto para ilustrar a motivação própria nas linhas que se seguem. Passo a fazê-lo.

O caso meritório dos autos trata de acusação fiscal na qual a auditoria, por uma série de inúmeros fatores e argumentos, indica uma simulação no recebimento de valores como se fosse distribuição de lucros por formalizados **sócios minoritários (“de serviço” e “de capital”)** que trabalham em **sociedade de advogados**, sendo essa a autuada por “pagamentos de verdadeiras remunerações para contribuintes individuais” (a sociedade seria contribuinte de contribuições patronais previdenciárias – art. 22, III, da Lei nº 8.212, vez que paga ou credita valores para contribuintes individuais advogados), não havendo a efetiva qualificação jurídica dos pagamentos como distribuição de lucros para sócios, mas sim o pagamento de remunerações aos contribuintes individuais advogados contratados para o serviço na sociedade de prestação de serviços advocatícios; e não sócios recebendo rateio de lucros em efetiva distribuição de lucros.

Abordarei a situação com mais detalhes no decorrer do voto, após abordagem teórica primeva. Entretanto, **é certo que o debate perpassa pela possibilidade de outras formas de contratação ou de divisão do trabalho e a problemática do ato simulatório, quando comprovado.**

Muito bem. Há muito se discute na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) **se é, ou não, possível outras formas de contratação ou de divisão do trabalho, que não exclusivamente pela relação de *segurado empregado* ou, até mesmo, de *contribuinte individual*.**

Hodiernamente, o assunto ainda é problematizado, com situações práticas suscitando dúvidas, embora o Supremo conte com uma série de julgados tratando do assunto com ligeiras distinções e particularidades a depender da ótica constitucional focalizada, a teor dos precedentes, a saber:

- (i) Tema 725 (RE 958.252);
- (ii) ADPF 324;
- (iii) Tema 739 (ARE 791.932);
- (iv) ADC 66;
- (v) ADC 48;
- (vi) ADI 3961;
- (vii) ADI 5625;
- (viii) Agravo Regimental na Reclamação nº 47.843;
- (ix) Agravo Regimental na Reclamação nº 39.351;
- (x) Agravo Regimental na Reclamação nº 53.688;
- (xi) Agravo Regimental na Reclamação nº 71.838;
- (xii) Inúmeras outras reclamações constitucionais;
- (xiii) E, ainda, aguarda-se a próxima manifestação que se dará no Tema 1389 da Repercussão Geral (ARE 1.532.603), o qual abordará sobre o ônus da prova nos processos que discutem a existência de fraude no contrato civil/comercial de

prestação de serviços; e a licitude da contratação de pessoa jurídica ou trabalhador autônomo para essa finalidade.

A partir destes precedentes qualificados, é possível extrair entendimentos firmes do STF segundo o qual:

**i) Tema 725 (RE 958.252):** *“É lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, mantida a responsabilidade subsidiária da empresa contratante”;*

**ii) ADPF 324:** *“A terceirização das atividades-meio ou das atividades-fim de uma empresa tem amparo nos princípios constitucionais da livre iniciativa e da livre concorrência, que asseguram aos agentes econômicos a liberdade de formular estratégias negociais indutoras de maior eficiência econômica e competitividade”. Por isso, “É lícita a terceirização de toda e qualquer atividade, meio ou fim, não se configurando relação de emprego entre a contratante e o empregado da contratada”;*

**iii) Tema 739 (ARE 791.932):** A Súmula nº 331/TST e as decisões que vedam a possibilidade de terceirização de atividade-fim são inconstitucionais, haja vista o Plenário do Supremo Tribunal Federal ter proclamado a licitude da terceirização de toda e qualquer atividade, meio ou fim;

**iv) ADC 48 e ADI 3961:** *“É legítima a terceirização das atividades-fim de uma empresa. Como já foi decidido pelo Supremo Tribunal Federal, a Constituição não impõe uma única forma de estruturar a produção. Ao contrário, o princípio constitucional da livre iniciativa garante aos agentes econômicos liberdade para eleger suas estratégias empresariais dentro do marco vigente (CF/1988, art. 170). A proteção constitucional ao trabalho não impõe que toda e qualquer prestação remunerada de serviços configure relação de emprego (CF/1988, art. 7º).”*

**v) Agravo Regimental na Reclamação nº 47.843:** *É “lícita a terceirização por ‘pejotização’, não havendo falar em irregularidade na contratação de pessoa jurídica formada por profissionais liberais para prestar serviços terceirizados na atividade-fim da contratante (Rcl 39.351 AgR; ...)”;*

**vi) Agravo Regimental na Reclamação nº 53.688:** *“A prestação de serviços por intermédio de pessoa jurídica, fenômeno conhecido como ‘pejotização’, não constitui, só por si, fraude trabalhista, mas concretização da liberdade negocial admitida pelo Supremo no julgamento da ADPF 324”;*

**vii) Tema 725 (RE 958.252):** *“O direito não vive de rótulos, mas sim de uma real natureza jurídica dos contratos” (Ministro Alexandre de Moraes, em voto-vista);*

**viii) ADI 5625:** *“A higidez do contrato é condicionada à conformidade com os fatos, de modo que é nulo instrumento com elementos caracterizadores de relação de emprego”. “Estando presentes elementos que sinalizam vínculo empregatício, este deverá ser reconhecido pelo Poder Público, com todas as consequências legais*

*decorrentes, previstas especialmente na Consolidação da Leis do Trabalho”. “É nulo o contrato civil ..., quando utilizado para dissimular relação de emprego de fato existente, a ser reconhecida sempre que se fizerem presentes seus elementos caracterizadores”;*

**ix) ADI 5625 (no voto do redator para acórdão, Ministro Nunes Marques):** O ponto nevrálgico reside exatamente em se perceber que a natureza do ajuste firmado entre profissionais e o estabelecimento será definida de acordo com a presença, ou não, daqueles elementos caracterizadores do vínculo empregatício, a saber: pessoalidade, habitualidade (*ou não eventualidade*), subordinação e onerosidade. Ao se reconhecer outras formas de contratação como permitidas, não se está juridicamente afastando a possibilidade da caracterização do vínculo de emprego, se e quando, de fato, houver um simulacro para disfarçar a relação de emprego. *“Com a evolução dos tempos e a complexidade das tramas sociais, a refletirem tais avanços, modelos alternativos de relações de trabalho têm surgido naturalmente. O vínculo de emprego não deve ser o único regime jurídico a disciplinar o trabalho humano. Com efeito, a produção de bens e serviços ocorre das mais variadas formas, e não exclusivamente por meio do sistema caracterizado pela presença de um empresário e seus empregados. O princípio da valorização do trabalho não se concretiza apenas com a tradicional fórmula do vínculo empregatício, em absoluto. Para sua perfectibilização, há de se facultar tanto ao trabalhador como aos empreendedores opções legítimas para que exerçam seu ofício sob a égide de regimes jurídicos resilientes, ajustáveis às mudanças sociais e culturais – eventualmente livres, por exemplo, de subordinação e dos limites remuneratórios característicos de um salário que tenha sido previamente contratado. Isso é conveniente para todos os atores econômicos e também para a sociedade em geral”. “A Constituição é capaz de acolher muitos projetos de vida, e o legislador, no diploma em discussão, agiu com grande respeito pelas manifestações espontâneas do mercado de trabalho em questão. Bem ao revés, penso que o enrijecimento do mercado, por força de disposições legais excessivamente dirigentes, isso, sim, pode operar em desfavor da liberdade, do progresso pessoal e da dignidade profissional”. “Um dos fundamentos da ordem econômica é a valorização do trabalho humano, que sempre aparece, no Texto Constitucional, pareado com a livre iniciativa (arts. 1º, IV, e 170, caput). Esta só se pode realizar numa ordem jurídica que não lhe maniete completamente, ainda que com bons propósitos. O vínculo empregatício tem seu lugar de destaque na economia de mercado, mas outras formas de arranjo trabalhista, sobretudo aquelas que surgem espontaneamente e que promovem o crescimento profissional das pessoas, devem ser igualmente respeitadas e estimuladas”.*

**x) ADI 5625 (no voto vogal do Ministro Alexandre de Moraes):** *“No caso específico dos profissionais de beleza, a modalidade contratual regulamentada pela Lei 13.352/2016 [contrato de parceria] faz frente a essas novas realidades de maneira estruturalmente mais satisfatória que o vínculo empregatício tradicional. (...) os novos arranjos de contrato devem submeter-se ao regime constitucional,*

*em compatibilidade com as garantias sociais fundamentais, para que não sejam invocados formalmente com o objetivo de fraudar uma efetiva relação de emprego, comprometendo as regras que definem contornos mínimos (em prol do trabalhador subordinado) como, por exemplo, no tocante à jornada, férias e seguridade social. (...) (...). As críticas à figura do contrato de trabalho de parceria revelam uma preocupação válida com usos e aplicações possíveis para esse novo instrumento formal, mas não me convenço de que a previsão da espécie contratual sob julgamento seja, ao menos em caráter abstrato, atentatória ao núcleo mínimo de garantias sociais. Ao reverso, entendo idôneas as razões de ordem econômica e social lançadas pelo Poder Executivo e pelo Congresso Nacional em sustento à regulamentação dessa modalidade de trabalho. (...) (...). exercer a prestação de serviços com autonomia e flexibilidade, o profissional da beleza que opta pela condição de MEI tem a possibilidade de usufruir dos benefícios do Simples Nacional para pagamento de seus impostos e para o recolhimento de contribuições sociais e previdenciárias. Refuto, ainda, a alegação de que essa nova modalidade de contrato serviu apenas para disfarçar relações de emprego pretéritas, em que os requisitos do vínculo se fazem presentes, mas livrando os empregadores do ramo, notadamente os salões de beleza, da obrigação de cumprir com os deveres trabalhistas em relação a seus subordinados. Observo, a esse respeito, que, mesmo antes da edição do diploma legal impugnado, a condição de trabalhador subordinado já não era a regra no caso dos profissionais da beleza. Ao contrário, ..., a maioria dos profissionais a que se refere a Lei 13.352/2016 costuma exercer sua profissão, desde muito antes da superveniência da previsão legal do contrato de parceria, na qualidade de trabalhador autônomo, que, no exercício de sua liberdade negocial, opta pela constituição de sociedades e parcerias com salões de beleza, com diferentes finalidades, como arrendamento do espaço, infraestrutura e equipamentos e gestão compartilhada de clientela. A previsão legal do contrato de parceria nesse setor apenas formalizou condição historicamente exercida pelos profissionais de embelezamento e que, no ramo, mostra-se mais sustentável. Registro, aliás, a existência de diversos precedentes do TST e de Tribunais Regionais Trabalhistas reconhecendo possível, em momento anterior às alterações promovidas pela Lei 13.352/2016, essa relação de parceria entre o profissional e o salão de beleza, que não equivale ao vínculo tradicional de emprego em face da ausência do requisito da subordinação...". "De toda forma, a Lei 13.352/2016 não exclui a possibilidade de reconhecimento da relação de emprego quanto à pessoa do profissional-parceiro, quando verificada a presença dos pressupostos que ensejam a sua caracterização, independentemente da sua configuração formal como contrato de parceria. Além de a própria legislação impugnada prever a possibilidade de reconhecimento do vínculo empregatício entre a pessoa jurídica do salão-parceiro e o profissional-parceiro (hipóteses dos incisos I e II do art. 1º-C, cumulativamente) e estabelecer que o processo de fiscalização, autuação e imposição de multas será regido pelo disposto no Título VII da CLT (art. 1º-D), prevalece em matéria trabalhista, independentemente de referidas previsões legais, o princípio da*

*primazia da realidade, surgindo impositiva a constatação da existência de relação de emprego sempre que as circunstâncias fáticas evidenciarem a presença de subordinação, alteridade, pessoalidade, onerosidade e não eventualidade. (...). (...). ... sendo certo que a verificação de burla à legislação trabalhista sob a vestidura meramente formal de um contrato de parceria acarreta a prevalência do vínculo empregatício, com o conseqüente reconhecimento dos direitos e verbas trabalhistas a ele atinentes.”*

**xi) ADI 5625 (no voto vogal do Ministro Luís Roberto Barroso):** *“... não vejo problema nessa norma [contrato de parceria], evidentemente, desde que ela seja interpretada no sentido de que, se estiverem presentes os requisitos do contrato de trabalho típico, como horário de trabalho e outras obrigações, a parceria seria uma fraude e, evidentemente, nós não cancelaríamos uma fraude. (...). (...) estou validando o contrato de parceria, se for parceria mesmo; se for um contrato de emprego disfarçado, deve-se reconhecer a relação de emprego”.*

**xii) ADI 5625 (no voto vogal da Ministra Cármen Lúcia):** *“Não me convenço, com todas as vênias, de ter havido qualquer afronta à Constituição Federal, uma vez que, como foi posto aqui e realçado a partir do voto do Ministro Barroso, mas também já mencionado e explicitamente posto pelo Ministro Nunes Marques, em caso de fraude ou de uma maquiagem de um contrato de trabalho no lugar de um contrato de parceria desse salão-parceiro, as portas do Poder Judiciário continuam abertas e, portanto, não prevalecerá qualquer fraude aos direitos trabalhistas. Não me parece que esse recorte feito impeça o que seria o acesso à Justiça.”*

**xiii) ADC 66 (no voto da Relatora Ministra Cármen Lúcia):** *“A norma do art. 129 da Lei n. 11.196/2005 harmoniza-se com as diretrizes constitucionais, especialmente com o inc. IV do art. 1º da Constituição da República, pelo qual estabeleceu a liberdade de iniciativa situando-a como fundamento da República Federativa do Brasil. Dessa liberdade econômica emanam a garantia de livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão e o livre exercício de qualquer atividade econômica, consagrados respectivamente no inc. XIII do art. 5º e no parágrafo único do art. 170 da Constituição da República. (...) (...) A complementariedade entre os valores sociais do trabalho e a livre iniciativa é tema recorrente nos julgamentos deste Supremo Tribunal, que, atento ao sistema constitucional e às transformações das relações de trabalho, não tem se esquivado do exame aprofundado do tema. A ênfase dada a esses vetores constitucionais pode ser exemplificada no julgamento do Recurso Extraordinário n. 958.252 (Tema 725 da repercussão geral) e da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 324. (...) (...). Sob essa mesma perspectiva de densificação da liberdade de organização da atividade econômica empresarial, dotando-a da flexibilidade e da adequação atualmente exigidas, e da necessária compatibilização com os valores sociais do trabalho, há de se concluir que a norma objeto desta ação não apresenta vício de inconstitucionalidade. Compatibiliza-se a norma com a normatividade constitucional que abriga a liberdade de iniciativa como fundamento da República. (...) (...). ”*

xiv) **ADC 66 (no voto vogal do Ministro Dias Toffoli):** *“Verifico que o dispositivo ora impugnado está em harmonia com as advertências lançadas no julgamento do Tema 725, no sentido de que os abusos podem ser coibidos pelo Poder Judiciário.”*

xv) **Agravo Regimental na Reclamação nº 71.838 (Ministro Cristiano Zanin – Voto em consulta por “Sessão virtual”, data de início do julgamento: 14/02/2025), cassando acórdão do CARF nº 9202-011.169 (Processo 10983.720180/2013-18):** *“Na decisão impugnada inexistente menção a vício de consentimento ou condição de vulnerabilidade dos contratados na opção da relação jurídica estabelecida. Em casos como o destes autos, a existência de vulnerabilidade é critério que vem sendo utilizado pelo Supremo Tribunal Federal para a análise da existência de vínculo de emprego entre as partes contratantes e a licitude da terceirização. (...). (...). Todavia, no caso concreto, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais considerou presentes os pressupostos caracterizadores do vínculo empregatício, mesmo não havendo vício de consentimento ou condição de vulnerabilidade dos contratados na opção da relação jurídica estabelecida”. Consigna que é necessário demonstrar vulnerabilidade dos sócios das empresas, que prestavam serviços, para afastar a escolha dos envolvidos pela utilização de pessoas jurídicas.*

xvi) **Agravo Regimental na Reclamação nº 71.838 (Ministro Flávio Dino – Voto vogal em consulta por “Sessão virtual”, data de início do julgamento: 14/02/2025), cassando acórdão do CARF nº 9202-011.169 (Processo nº 10983.720180/2013-18):** *“No tocante à ADC 66, a Min. Cármen Lúcia, Relatora, ao assentar, em seu voto, a constitucionalidade do art. 129 da Lei n. 11.196/2005, deixou claro que a opção pela contratação de pessoa jurídica para a prestação de serviços intelectuais descrita no referido dispositivo se sujeita ‘à avaliação de legalidade e regularidade pela Administração ou pelo Poder Judiciário, quando acionado, por inexistirem no ordenamento constitucional garantias ou direitos absolutos’.”*

Vale sintetizar, teoricamente o STF vem entendendo ser possível haver parcerias ou sociedades; haver terceirização de atividades, seja atividade-fim ou atividade-meio; também compreende ser possível haver pejetização; igualmente, aceita outras formas de arranjo ou subdivisão de trabalho (gênero, sendo a relação de emprego ou de contribuinte individual mera espécie de como pode ser exercido o trabalho).

O STF compreende que deve imperar a livre iniciativa, a liberdade negocial, assegurando aos agentes econômicos a liberdade de formular estratégias negociais indutoras de maior eficiência econômica e competitividade. Todavia, deve haver respeito a primazia da realidade. A situação deve ser real e não um simulacro.

De qualquer sorte, o STF ainda se pronunciará sobre o ônus da prova nos processos que discutem a existência de fraude no contrato civil/comercial de prestação de serviços (na seara trabalhista, é verdade, embora propagando o seu pensamento para todos os ramos jurídicos); e a licitude da contratação de pessoa jurídica ou trabalhador autônomo para essa finalidade (*conferir*

*Tema 1389 da Repercussão Geral, ARE 1.532.603*), conquanto a **tendência seja manter sua jurisprudência remansosa no sentido de que é possível outras formas de trabalho que não a relação de emprego ou de segurado empregado, desde que se evite o ato simulatório.**

Ao fim e ao cabo, não pode haver simulação e formas alternativas e contratuais são lícitas (trabalho autônomo, trabalho em sociedade como sócio minoritário, trabalho por meio de contrato de parceria, trabalho por meio de prestação de serviços por pessoa jurídica sociedade pessoal ou empresária etc.).

Fato é que a Excelsa Corte constitucional – *a despeito de formas alternativas possíveis para as relações jurídicas do mundo contemporâneo (reconhecendo avanços e práticas sociais hodiernas)* –, não admite escamotear uma típica relação de segurado empregado (Lei nº 8.212, art. 12, I, “a”) ou uma típica relação de segurado contribuinte individual (Lei nº 8.212, art. 12, V, e suas alíneas, especialmente “f”, “g” e “h”) por simulação da efetiva realidade observável.

**O STF, realmente, tem assentado que os direitos não são absolutos, nem vivem de rótulos, mas devem ser de natureza jurídica observável em experiência empírica constatável. Não se permite a simulação.** Dito isto, não será oponível à Fazenda Nacional os contratos civis ou atos simulados, que não traduzam a realidade (CTN, art. 123, combinado com art. 149, VII).

Se a auditoria fiscal observar os requisitos do art. 12, I, “a”, da Lei nº 8.212, deve reconhecer o vínculo de segurado empregado, conforme a legislação previdenciária, no âmbito da atuação fiscal-tributária. Isto é, na presença dos elementos – **personalidade, habitualidade (ou não eventualidade), subordinação (limitação a autonomia do trabalhador e subordinação às ordens direta do tomador dos serviços), alteridade e onerosidade ou em limites remuneratórios característicos de um salário, especialmente com demonstração de efetiva vulnerabilidade e vício de consentimento; quando através de pessoas jurídicas, sem materialidade ou substância, com artificialismo e inexistindo propósito ou affectio societatis** –, deve haver a lavratura do auto de infração com reconhecimento do vínculo previdenciário pelo art. 12, I, “a”, da Lei nº 8.212.

A subordinação e a correlata integrada vulnerabilidade é requisito essencial para a caracterização do vínculo previdenciário pelo art. 12, I, “a”, da Lei nº 8.212, sendo necessário observar uma subordinação clássica (ou tradicional) na qual se observa o segurado empregado submetido às ordens direta do tomador dos serviços e com limitação de sua autonomia, em contexto de vulnerabilidade. Não é suficiente a subordinação puramente estrutural demonstrando que o trabalhador se integra estruturalmente à organização e dinâmica operacional da empresa tomadora. É preciso que a fiscalização demonstre, ainda que por amostragem, que o segurado empregado esteve submetido às ordens direta do tomador dos serviços e com limitação de autonomia, subordinado em plenitude, por restar, assim, caracterizada também a vulnerabilidade.

Por sua vez, no contexto do não empregado, é importante dizer que se a fiscalização reconhecer situações de trabalho como contribuinte individual (Lei nº 8.212, art. 12, V, e suas alíneas, especialmente “f”, “g” e “h”) com recebimentos de pagamentos com tal viés, deve

lavar a autuação motivadamente neste cenário. Isto porque, se reconhecer que atos civis não são reais deve reconhecer a simulação.

Aliás, se quadro fático de ato simulado for observado, ter-se-á, conseqüentemente, demonstrada a ocorrência do fato gerador de contribuição previdenciária, isto de forma direta, pois se considera ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos, tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios (CTN, art. 116, I), ademais, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos (CTN, art. 118, I) e dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos (CTN, art. 118, II), adicionalmente, a autoridade administrativa deve constituir o crédito tributário pelo lançamento, em procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, inclusive identificando o sujeito passivo e, sendo o caso, propondo a penalidade cabível (CTN, art. 142), além de poder revisar de ofício atos do contribuinte, ou de terceiros, quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação<sup>2</sup> (CTN, art. 149, VII).

Não é a forma (*a partir de um rótulo*) que apontará para a licitude, mas sim os fatos efetivamente observados na prática envolvendo os partícipes da relação jurídica.

A relação de segurado empregado, para fins previdenciário-tributário, consiste em materialização dos elementos constantes do art. 12, I, “a”, da Lei nº 8.212, a saber:

“Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;”.

Uma forma mais didática e conceitual de identificar a relação de segurado empregado (Lei nº 8.212, art. 12, I, “a”) é verificar se estão presentes os elementos a seguir:

- a) serviço prestado por pessoa física;
- b) personalidade;
- c) subordinação (limitação a autonomia do trabalhador com presença de subordinação às ordens direta do tomador dos serviços e demonstração de efetiva vulnerabilidade e vício de consentimento, ademais quando trabalho

<sup>2</sup> Na ADI 2446 o STF assentou a constitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN. De toda sorte, em casos de simulação, não é necessário desconsiderar atos ou negócios jurídicos, mas apenas apontar os fatos efetivamente ocorridos na prática observável, pois caracterizam a efetiva ocorrência do fato gerador.

ocorre formalmente por pessoa jurídica ela se apresentassem materialidade ou substância, com artificialismo e inexistindo propósito ou *affectio societatis*);

d) habitualidade (não eventualidade);

e) onerosidade mediante salário/remuneração (limites remuneratórios característicos de um salário); e

f) alteridade, na qual o tomador do serviço assume os riscos da atividade econômica e não pode transferi-lo ao segurado empregado (Lei nº 8.212, art. 15, I).

Por sua vez, a relação de segurado contribuinte individual, para fins previdenciário-tributário, consiste em materialização dos elementos constantes do art. 12, V, e suas alíneas, da Lei nº 8.212, a saber:

“Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

V - como contribuinte individual:

a) a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade agropecuária, a qualquer título, em caráter permanente ou temporário, em área superior a 4 (quatro) módulos fiscais; ou, quando em área igual ou inferior a 4 (quatro) módulos fiscais ou atividade pesqueira, com auxílio de empregados ou por intermédio de prepostos; ou ainda nas hipóteses dos §§ 10 e 11 deste artigo; (Redação dada pela Lei nº 11.718, de 2008)

b) a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade de extração mineral - garimpo, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos, com ou sem o auxílio de empregados, utilizados a qualquer título, ainda que de forma não contínua; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999)

c) o ministro de confissão religiosa e o membro de instituto de vida consagrada, de congregação ou de ordem religiosa; (Redação dada pela Lei nº 10.403, de 2002)

d) revogado;

e) o brasileiro civil que trabalha no exterior para organismo oficial internacional do qual o Brasil é membro efetivo, ainda que lá domiciliado e contratado, salvo quando coberto por regime próprio de previdência social; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999)

f) o titular de firma individual urbana ou rural, o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima, o sócio solidário, o sócio de indústria, o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural, e o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou

finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de direção condominial, desde que recebam remuneração; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999)

g) quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

h) a pessoa física que exerce, por conta própria, atividade econômica de natureza urbana, com fins lucrativos ou não; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

Pode-se formar parcerias, trabalhar em sociedade, terceirizar, pejetizar ou estabelecer outras formas de trabalho, conquanto esteja vedado camuflar uma verdadeira relação de segurado emprego ou de segurado contribuinte individual por meio das permitidas formas jurídicas. O caso concreto denunciará o que é lícito ou ilícito. O que é tributável ou não, a depender da materialidade e da base de cálculo e dos fatos efetivamente observáveis empiricamente na prática dos atos verificados.

Creio que a importância do controle de legalidade do lançamento de ofício não só objetive evitar a cobrança do que não seja devido, mas também vise aprimorar a forma como deve ocorrer as autuações.

Penso que é necessário que a fiscalização caracterize individualizadamente, ainda que por amostragem eficaz, a situação, demonstrando que se caracteriza no particular deste ou daquele trabalhador a efetiva situação de segurado empregado, quando for essa a acusação fiscal; ou a situação de pagamentos para contribuintes individuais quando for esse o ponto acusatório. Pode haver uma globalização (apontamento de subordinação estrutural), mas é preciso, ainda que por amostragem, a demonstração da subordinação clássica e a demonstração da vulnerabilidade no caso de situação de segurado empregado ou o apontamento de elementos concretos da caracterização da situação de pagamentos para segurados contribuintes individuais, conforme cada caso acusatório. Precisa se partir para a subsunção prática com alguns nomes e situações concretas, nem que por amostragem, com efetiva demonstração da realidade.

#### **Após a construção teórica, passo a analisar o caso dos autos.**

Cuida-se de acusação fiscal na qual relata a fiscalização que:

*“todos os sócios minoritários, quer sejam eles de capital ou de serviço, como profissionais do direito que são, todos auferem seus rendimentos exclusivamente em função da prestação desses serviços na sociedade”;*

*“a natureza jurídica dos seus rendimentos é, indistintamente, de rendimento do trabalho, na qualidade de contribuintes individuais”;*

*“a base de cálculo das contribuições previdenciárias de responsabilidade da empresa, destinadas ao custeio da Seguridade Social, alcança todo e qualquer rendimento do trabalho, pago ou creditado, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviços, mesmo sem vínculo de emprego, conforme previsto na alínea ‘a’ do inciso I do art. 195 da Constituição Federal”;*

*“a totalidade das verbas auferidas pelos sócios minoritários têm natureza jurídica de remuneração, e que os mesmos são qualificados como contribuintes individuais”;*

*“[os] valores foram decompostos mensalmente, segundo as datas de escrituração no razão contábil já citado, e lançados como base de cálculo da Cota Patronal Previdenciária (CPP) prevista no inciso III do artigo 22 da Lei 8.212/91”;*

*No caso dos sócios minoritários de capital, “a contribuição da empresa em relação aos sócios contribuintes individuais terá como base de cálculo os valores totais pagos ou creditados aos sócios, ainda que a título de antecipação de lucro da pessoa jurídica, quando não houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social, ou tratar-se de adiantamento de resultado ainda não apurado por meio de demonstração de resultado do exercício ou quando a contabilidade for apresentada de forma deficiente.”*

É certo que a base de cálculo e o fato gerador da autuação foca nos pagamentos realizados aos sócios minoritários. A sociedade de advogados autuada como contribuinte escriturou, ao fim do dia, tais valores como distribuição de lucros. A fiscalização sustenta, por inúmeros argumentos e critérios, que disso não se trata e, conseqüentemente, vê nos valores dirigidos para as pessoas físicas remuneração observáveis de contribuintes individuais.

Em suma, por vários argumentos, indica a fiscalização que houve simulação no pagamento de valores como se fosse distribuição de lucros para formalizados sócios minoritários (“de serviço” e “de capital”) que trabalham em sociedade de advogados. A autuada foi qualificada como contribuinte de contribuições patronais previdenciárias (art. 22, III, da Lei nº 8.212) pelos pagamentos ou creditamentos dos valores para os contribuintes individuais (advogados). Não se reconheceu a efetiva qualificação jurídica dos pagamentos como distribuição de lucros para sócios, mas sim o pagamento de remunerações aos contribuintes individuais advogados contratados para prestar o serviço na sociedade de prestação de serviços advocatícios. Não teria se verificado, em prática jurídica observável, sócios recebendo rateio de lucros em efetiva distribuição de lucros apurados.

Longe de concordar com todas as argumentações, ponderações e relatos da fiscalização, mas baseado nas provas dos autos, entendo que, do ponto de vista da distribuição dos lucros, pecou a autuada em demonstrar a natureza jurídica efetiva deles. Neste caso, ainda que se possa, por hipótese, falar que de sócios minoritários realmente se trata, os pagamentos, na forma como realizados e formatados, qualificam os pagamentos como remunerações para contribuintes individuais. Aliás, pagamentos efetuados por sociedades profissionais ou empresárias para sócios, quando não presente uma efetiva qualificação de distribuição de lucros e houver trabalho na sociedade, se consubstancia em remuneração para contribuintes individuais. Foi isto que fez e procedeu a auditoria fiscal.

Para entender, do ponto de vista probatório, que não se tratava de lucros distribuídos, penso que a fiscalização caminhou acertadamente no particular quando reportou também que os pagamentos eram realizados mensalmente em controle por conta corrente em nome do sócio, sem contrapartida no patrimônio líquido, sem atas mensais com balanços de verificação, o que só vem a ser ajustado ao fim do exercício, com atas lavradas e sem registrado. Sustenta a fiscalização (relatório fiscal, e-fl. 49):

*95. Quando mensalmente pagos, os lucros foram escriturados a débito da conta de ativo # 1.1.04.019 - Outros Créditos (nominais a cada sócio) como exemplificado nos razões acima reproduzidos, e a crédito de Caixa/Bancos.” (relatório fiscal, e-fl. 49)*

*96. No final do ano (ainda dentro do exercício) os saldos das contas individuais dos sócios (acima referidas) é zerado (creditado), como se pode ver nos últimos lançamentos dos razões acima reproduzidos, em contrapartida a débito no Patrimônio Líquido, à conta # 2.4.13.002.2540 - Lucros Distribuídos (ad referendum da reunião de sócios). Ou seja, quita-se o conta-corrente de cada sócio no final do ano mediante lançamento de distribuição dos lucros, antes do encerramento do respectivo balanço.*

*97. Com efeito, (...) no final do próprio exercício (antes do balanço ser encerrado), transferir os saldos dos contas-correntes dos sócios para o patrimônio líquido, como efetiva distribuição de lucros ainda não apurados.*

Importante dizer que a auditoria até aceitaria a distribuição mensal, inclusive anota “78. Novamente aqui, nada contra o pagamento mensal de lucros acumulados, ou mesmo de lucros intermediários, desde que apurados mediante regular escrituração contábil, como bem o contribuinte soube formaliza” (relatório fiscal, e-fl. 41) – que realmente é permitida –, porém não o faz pela ausência de efetiva comprovação de tal natureza de lucros apurados para fins de distribuição regular, válida e efetiva.

Veja-se, ainda, exemplificação individualizada de desalinhamento entre apuração de lucros e pagamentos. Cite-se aqui o exemplo aclaratório do contexto (relatório fiscal, e-fl. 43/44):

84. Veja-se adiante uma amostragem dos razões contábeis de 2011, que documentam a forma, a periodicidade e os valores dos pagamentos mensais aos sócios de serviço:

84.1. [Advogada sócia minoritária]: como constante da ata de aprovação do balanço de 2011, recebeu R\$ 27.750,00 a título de lucros apurados naquele balanço, porém o razão contábil (abaixo) aponta o recebimento de parcelas fixas mensais de R\$ 2.000,00; além de uma parcela referente à competência 12/2010, no valor de R\$ 1.750,00. Ora, se fosse mesmo distribuição de lucros, essa parcela teria sido aprovada pela reunião de sócios que aprovou o balanço de 2010 e não poderia compor os pagamentos feitos ao amparo desta ata que documenta os lucros

aprovados sobre o balanço de 2011. Na verdade essa situação se repete para todos os sócios de serviço (vide demais lançamentos feitos em 01/2011), denotando que não há vinculação entre os pagamentos e as atas. O que existe é uma remuneração mensal pré-definida que, ao final do ano, (por regime de caixa) é formalmente documentado (em ata) como distribuição de lucros.

84.2. Ainda em relação aos pagamentos à [advogada sócia minoritária] em 2011, note-se que a única parcela variável foi a de R\$ 6.000,00 paga em 08/09/2011, e o histórico do lançamento diz:

“Valor Referente DIVIDENDOS ADVOGADOS”, restando claro que não se trata aqui de “sócios” e sim “advogados”; não sendo ainda um pagamento específico a ela e sim uma parcela variável de remuneração aos “advogados”.

84.3. Por último, importa notar que a [advogada sócia minoritária] ingressou na sociedade pela 15ª alteração contratual, datada de 19/09/2011 e retirou-se já na 16ª alteração contratual, assinada em 24/10/2011, portanto, os pagamentos mensais e fixos contabilizados de janeiro a dezembro de 2011 decorrem de um vínculo de prestação de serviços e não de sociedade, posto que tal vínculo societário durou pouco mais de um mês.

84.4. Veja-se o citado razão contábil de 2011:

(...)

Observo, ainda, que, na impugnação, a atuada sustenta que: “[o]utros argumentos utilizados pelo AFRFB e eventualmente não impugnados, por não terem relação com a descaracterização ilegal que promoveu da sociedade, deixam de ser atacados”. Referidos contextos acima não são abordados para afastar o lançamento que se baseou em uma série de fundamentos autônomos e independentes sem que o recorrente, desde a impugnação, tenha atacado todos eles. A aduzida alegação de não ter relação com a descaracterização não se sustenta no particular.

Ante o exposto, com fundamentação particularizada no mérito, acompanho para negar provimento ao recurso, votando pela conclusão exposta, conforme motivação acima, sendo essa a minha declaração de voto.

*Assinado Digitalmente*

**Leonam Rocha de Medeiros**