



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11065.722234/2017-20
ACÓRDÃO	2202-011.861 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ALEXANDRE BERTIN
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2013, 2014

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF). RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA. VALORES DECLARADOS COMO LUCROS DISTRIBUÍDOS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA CONDIÇÃO SOCIETÁRIA DO BENEFICIÁRIO. RECLASSIFICAÇÃO COMO RENDIMENTOS DO TRABALHO. OMISSÃO DE RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. ALEGAÇÃO DE ERRO DECORRENTE DE INFORMES DA FONTE PAGADORA. INAPLICABILIDADE DA SÚMULA CARF Nº 73. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

I. CASO EM EXAME

1.1. Recurso voluntário interposto pela parte-recorrente contra acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande que julgou improcedente a impugnação apresentada contra auto de infração de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física relativo aos exercícios de 2013 e 2014. O lançamento decorreu da reclassificação de valores recebidos da pessoa jurídica Única Saúde S.A., declarados pelo contribuinte como lucros distribuídos isentos, para a condição de rendimentos do trabalho recebidos de pessoa jurídica sem vínculo empregatício.

1.2. A fiscalização concluiu que os pagamentos efetuados aos profissionais vinculados à referida empresa estavam associados à prestação de serviços na área da saúde e não à participação no capital social da companhia. Constatou-se que os profissionais firmavam instrumentos denominados “Termos de Transferência de Ações”, mediante os quais receberiam uma única ação da sociedade. Contudo, tais transferências não estavam refletidas nos registros societários formais da empresa, que indicavam

como acionistas apenas os indivíduos originalmente constantes do quadro societário.

1.3. Com base nesses elementos, a autoridade fiscal entendeu que os valores recebidos pelo contribuinte não correspondiam a distribuição de lucros, mas a remuneração pela prestação de serviços profissionais. Em razão disso, promoveu o lançamento de ofício do IRPF, com exigência de imposto, multa de ofício e juros de mora.

1.4. A impugnação apresentada pelo contribuinte foi rejeitada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento, que manteve integralmente o crédito tributário constituído. Inconformado, o contribuinte interpôs recurso voluntário reiterando a nulidade do lançamento, a natureza de lucros distribuídos dos valores recebidos e a impossibilidade de aplicação da multa de ofício.

II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO

2.1. A questão em discussão consiste em: (i) saber se o lançamento de ofício é nulo por vício material em razão de os valores terem sido declarados como rendimentos isentos, e não omitidos na declaração de ajuste anual; (ii) saber se os valores recebidos da pessoa jurídica podem ser qualificados como lucros distribuídos isentos ou se devem ser considerados rendimentos do trabalho recebidos de pessoa jurídica sem vínculo empregatício; e (iii) saber se é aplicável a exclusão da multa de ofício com fundamento na Súmula CARF nº 73.

III. RAZÕES DE DECIDIR

3.1. A alegação de nulidade do lançamento por vício material não procede. O auto de infração descreve de forma clara que os valores recebidos pelo contribuinte foram declarados como rendimentos isentos, quando deveriam ter sido oferecidos à tributação como rendimentos do trabalho. A controvérsia reside na qualificação jurídica dos valores recebidos, e não na inexistência do fato material descrito no lançamento. Assim, eventual divergência quanto à natureza jurídica dos rendimentos constitui matéria de mérito, e não vício do procedimento de lançamento.

3.2. A qualificação dos valores como lucros distribuídos pressupõe a existência de participação societária efetiva do beneficiário na pessoa jurídica que realizou os pagamentos. Conforme consignado no Termo de Verificação Fiscal, a análise dos documentos societários da empresa Única Saúde S.A. indicou que os profissionais que recebiam valores classificados como lucros não figuravam formalmente como acionistas nos registros societários da companhia.

3.3. Embora determinados profissionais tenham firmado documentos denominados “Termos de Transferência de Ações”, tais instrumentos não foram refletidos nos registros societários formais da empresa. Permaneceram registrados como acionistas apenas os indivíduos originalmente constantes do quadro societário. Dessa forma, não restou demonstrada, nos autos, a condição societária necessária para caracterizar os valores recebidos como lucros distribuídos.

3.4. A alegação de que os serviços eram prestados a terceiros em nome da sociedade não altera essa conclusão. Ainda que as atividades profissionais tenham sido realizadas no âmbito dos contratos celebrados pela pessoa jurídica, a qualificação dos valores como lucros distribuídos exige participação societária formalmente constituída, circunstância que não foi comprovada no caso concreto.

3.5. A discussão acerca da possibilidade jurídica de distribuição desproporcional de lucros também não se mostra determinante para a solução da controvérsia. A análise dos documentos societários revelou que o contribuinte não figurava como acionista da companhia, de modo que a questão relativa à proporcionalidade da distribuição de resultados torna-se prejudicada.

3.6. A existência de demonstrações contábeis indicando resultados positivos da pessoa jurídica não é suficiente para caracterizar os valores recebidos como lucros distribuídos. A distribuição de lucros constitui remuneração do capital investido na sociedade e pressupõe a condição de sócio ou acionista, o que não restou comprovado nos autos.

3.7. Quanto à multa de ofício, não se verifica a hipótese de afastamento prevista na Súmula CARF nº 73. Conforme consignado no acórdão recorrido, o contribuinte integrava a estrutura societária da empresa responsável pelos pagamentos e participou da sistemática utilizada para classificar os valores como lucros distribuídos.

3.8. Nos termos da Súmula CARF nº 73, "A aplicação da multa de ofício não é afastada quando o sujeito passivo, que integra a própria estrutura da fonte pagadora, declara rendimentos com base em informações prestadas por esta, se demonstrado que participou do procedimento que resultou na classificação indevida dos valores."

3.9. Nessas circunstâncias, não se configura erro decorrente exclusivamente de informações fornecidas pela fonte pagadora, razão pela qual se mantém a aplicação da multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Henrique Perlatto Moura e Ronnie Soares Anderson quanto ao fundamento da negativa de provimento ao recurso, sendo que na Declaração de Voto do Conselheiro Henrique Perlatto Moura consta o voto vencedor relativo ao fundamento adotado pelo colegiado, por voto de qualidade.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino – Relator

Assinado Digitalmente

Henrique Perlatto Moura – Redator designado

Assinado Digitalmente

Ronnie Soares Anderson – Presidente

Participaram da reunião de julgamento os conselheiros Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Thiago Buschinelli Sorrentino, Andressa Pegoraro Tomazela, Luciana Costa Loureiro Solar (substituto[a] integral), Henrique Perlatto Moura, Ronnie Soares Anderson (Presidente).

RELATÓRIO

Por brevidade, transcrevo o relatório elaborado pelo órgão julgador de origem, **1ª Turma da DRJ/CGE**, de lavra do auditor-fiscal **JORGE ANIBAL DAVID** (Acórdão 04-47.057):

Foi lavrado Auto de Infração de lançamento de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física contra o contribuinte acima identificado dos exercícios de 2013 e 2014, no valor total do crédito tributário de R\$ 54.720,19, conforme descrição dos fatos e enquadramento legal de fls. 1051 a 1066.

A autoridade fiscal efetuou o lançamento de ofício em face de omissão de rendimentos tributáveis do trabalho considerados pelo impugnante como lucros

distribuídos de pessoa jurídica, com a constituição da empresa Única Saúde com esse objetivo, dissimulando a natureza jurídica dos rendimentos.

O contribuinte apresentou sua impugnação alegando em síntese o seguinte:

a) preliminarmente a nulidade por vício material pelo fato de que não houve omissão de rendimentos, mas, no máximo uma classificação indevida de rendimentos tributáveis em isentos, já que os valores recebidos pelo impugnante a título de distribuição de lucros assim informados pela fonte pagadora, foram realocados pela fiscalização para a condição de rendimentos do trabalho recebidos de pessoa jurídica sem vínculo empregatício. Conseqüentemente se os valores informados na DAA como rendimentos isentos foram reclassificados à condição de rendimentos tributáveis, não se pode falar em omissão de rendimentos, e, sendo a descrição dos fatos e enquadramento legal elementos substanciais e próprios da obrigação tributária, os equívocos na realização do ato administrativo de lançamento ensejam a sua nulidade por vício material, requerendo seja reconhecida a nulidade do Auto de Infração;

b) Para a fiscalização as importâncias pagas aos sócios da ÚNICA SAÚDE dentre eles o impugnante, foram retribuições pelos serviços prestados e constituíram-se em rendimentos tributáveis, reclassificando tais retribuições como pagamentos de serviços prestados, sujeitos ao imposto de renda retido na fonte e rendimentos tributáveis na DAA, fazendo extenso relato contendo pretensas irregularidades apuradas no PAF 11065.722869/2016-46, que não tem força probatória para desqualificar o vínculo societário do impugnante junto à empresa para reclassificar os rendimentos recebidos, tendo por base também o fato de as distribuições terem ocorrido de forma desproporcional à participação no capital social;

c) Apesar dos esclarecimentos prestados pela empresa, a fiscalização tentou deturpar tais esclarecimentos, eis que, em nenhum momento foi reconhecido que os valores pagos aos sócios decorreram unicamente dos trabalhos executados pelos sócios, mas, pelo contrário, que o resultado da companhia, apurado em observância às regras contábeis e aos ditames legais e estatutários foi distribuído entre os sócios de forma desproporcional à participação societária e atendendo a critérios definidos em comum acordo, tais como, a colaboração na geração das receitas obtidas, e, por consequência do próprio resultado objeto da distribuição, não havendo falar que, mesmo agindo pessoalmente na prestação dos serviços os sócios passam a agir em nome próprio e ou distantes da finalidades da sociedade;

d) A lógica fiscal de que a distribuição de lucros deve respeitar a participação do capital destoa do cenário societário contemporâneo, no qual, não raras vezes os sócios contribuem diferentemente para o resultado da sociedade. Ocorre que a gestão empresarial por diversos sócios pode importar em contribuições para o negócio, que extrapolam a simples participação no capital. No caso específico da ÚNICA SAÚDE, os sócios são profissionais da saúde e executam a gestão técnica da Companhia, de modo que a distribuição do resultado observa o quanto desse

resultado relaciona-se a cada sócio, ou seja, proporcionalmente a sua colaboração na geração de receitas e envolvimento profissional no período base, guardando relação com a gestão técnica e não com a quantidade de ações possuídas com a quantidade de consultas, atendimentos ou horas de plantão dos sócios como presumiu a fiscalização;

e) Os valores distribuídos não ostentam natureza de rendimentos do trabalho como alegado pela fiscalização, até porque, os sócios não prestam serviços à Companhia, mas, sim a terceiros em nome da Companhia de forma a realizar o seu objetivo social, sendo juridicamente plausível a distribuição de lucros por critérios outros que não a proporcionalidade ao capital social, estando esses lucros despidos da natureza de honorários profissionais ao contrário da conclusão fiscal e nos termos da doutrina e legislação de regência não se trata de honorários profissionais de contraprestação por serviços prestados;

f) A menção à lei 11.196/2005, afirma a possibilidade de os sócios prestarem serviços de caráter personalíssimo ou não com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, sujeitando-se tão somente à legislação aplicável à pessoa jurídica, para fins fiscais e previdenciários;

g) Ressalta ao final que o entendimento fiscal no sentido que a lei societária veda a distribuição desproporcional de lucros está equivocado, pois, de conformidade do artigo 17, parágrafos 2º a 4º da lei 6.404/76 deixa claro que a ação com dividendo fixo não participa dos lucros remanescentes e a ação com dividendo mínimo participa dos lucros divididos em igualdade de condições com as ordinárias, depois de estar assegurado o dividendo igual ao mínimo, salvo disposição estatutária em contrário, ou seja, a lei prevê a possibilidade de dividendos desproporcional à participação societária com isonomia dentro de cada classe de ação;

h) No caso da ÚNICA SAÚDE está expressamente estabelecido que os resultados sejam partilhados de forma desproporcional (Estatuto Social cláusula 27, parágrafos 1º e 2º), sendo que os minoritários receberam dividendos majorados à sua participação acionária, e uma eventual infração à legislação societária do ponto em discussão, não terá o condão de atribuir natureza de verba remuneratória aos pagamentos efetuados a título de lucro pela Companhia, isentos através da lei 9.249/95, que também não obriga que a distribuição de lucros seja proporcional à participação no capital social, transcrevendo ementa do CARF;

i) Quanto à multa de ofício, caso mantida a autuação, requer seu cancelamento, considerando, considerando que apresentou sua DAA de conformidade com o informe entregue pela ÚNICA SAÚDE, que informavam ser ele beneficiário de “isenção” indevida, levando-o a incorrer em erro;

j) requer ainda seja reconhecida a nulidade ou improcedência do lançamento e a exclusão da multa de ofício. (fls. 1099-1100)

Referido acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Exercício: 2013, 2014

EMENTA DISPENSADA. Portaria RFB 2724/2017.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido (fls. 1098).

Cientificado do resultado do julgamento em 23/11/2018, uma sexta-feira (fls. 1108-1109), a parte-recorrente interpôs o presente recurso voluntário em 07/12/2018, uma sexta-feira (fls. 1112), no qual se sustenta, sinteticamente:

a) A decisão recorrida que manteve o lançamento por suposta omissão de rendimentos viola o art. 142 do Código Tributário Nacional, na medida em que o lançamento foi fundamentado em omissão de rendimentos quando, no máximo, haveria mera reclassificação de rendimentos declarados como isentos para tributáveis, circunstância que comprometeria a descrição dos fatos e o enquadramento legal da autuação (fls. 1113).

b) A conclusão de que os valores pagos pela pessoa jurídica configurariam remuneração por serviços prestados contraria o regime jurídico da distribuição de lucros previsto na legislação societária e tributária, pois a parte-recorrente sustenta que os valores recebidos correspondem a dividendos regularmente distribuídos por sociedade empresária da qual seria acionista (fls. 1114-1115).

c) A desconsideração do vínculo societário da parte-recorrente com a empresa ofende o princípio da legalidade tributária, na medida em que inexistiriam provas suficientes de que os profissionais vinculados à sociedade não eram efetivamente sócios ou que os valores distribuídos não correspondiam a lucros apurados contabilmente (fls. 1115).

d) A conclusão de que a distribuição de lucros teria natureza remuneratória contraria a legislação societária e tributária aplicável, dado que a legislação admite distribuição de dividendos por critérios distintos da participação no capital social, inclusive conforme critérios definidos entre os sócios relativos à colaboração na geração das receitas da sociedade (fls. 1116-1117).

e) A requalificação dos dividendos como rendimentos do trabalho viola o art. 10 da Lei nº 9.249/1995, pois a legislação prevê a isenção do imposto de renda sobre lucros e dividendos distribuídos por pessoa jurídica aos seus sócios ou acionistas (fls. 1117-1118).

f) A manutenção da multa de ofício ofende a Súmula CARF nº 73, na medida em que a parte-recorrente afirma ter preenchido sua declaração de ajuste anual com base nas informações constantes dos informes de rendimentos fornecidos pela pessoa jurídica, circunstância que afastaria a penalidade (fls. 1119).

Diante do exposto, pede-se, textualmente:

- a) seja reconhecida a nulidade ou a improcedência do lançamento, desconstituindo os créditos tributários exigidos no presente processo;
- b) sucessivamente, a exclusão da multa de ofício. (fls. 1119-1120).

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Thiago Buschinelli Sorrentino**, Relator

1 CONHECIMENTO

Conheço do recurso voluntário, porquanto tempestivo e aderente aos demais requisitos para exame e julgamento da matéria.

2 QUADRO FÁTICO-JURÍDICO

Para boa compreensão da matéria, revisito brevemente o quadro fático-jurídico em exame nestes autos.

Originariamente, a autoridade lançadora constituiu crédito tributário relativo ao **Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF)**, por ter identificado os seguintes fatos jurídicos tributários e as seguintes infrações:

- **Não oferecimento à tributação pelo IRPF de rendimentos do trabalho recebidos de pessoa jurídica sem vínculo empregatício**, pagos pela empresa **ÚNICA SAÚDE S/A**, os quais teriam sido declarados como distribuição de lucros isentos, embora considerados pela fiscalização como remuneração por serviços prestados.
 - **Fato gerador:** 31/12/2012

- **Valor do rendimento apurado:** R\$ 82.589,66
- **Imposto lançado:** R\$ 22.712,15
- **Multa de ofício:** 75% (R\$ 17.034,11)
- **Juros de mora (até 12/2017):** R\$ 11.764,89
- **Valor total lançado:** R\$ 51.511,15
- **Não oferecimento à tributação pelo IRPF de rendimentos do trabalho recebidos de pessoa jurídica sem vínculo empregatício,** pagos pela empresa **ÚNICA SAÚDE S/A**, igualmente tratados pelo contribuinte como lucros isentos.
 - **Fato gerador:** 31/12/2013
 - **Valor do rendimento apurado:** R\$ 5.355,33
 - **Imposto lançado:** R\$ 1.472,72
 - **Multa de ofício:** 75% (R\$ 1.104,53)
 - **Juros de mora (até 12/2017):** R\$ 631,79
 - **Valor total lançado:** R\$ 3.209,04

Total do crédito tributário constituído:

- **Imposto:** R\$ 24.184,87
- **Multa de ofício:** R\$ 18.138,64
- **Juros de mora:** R\$ 12.396,68
- **Crédito tributário total:** R\$ 54.720,19.

Fundamentos legais indicados pela autoridade lançadora:

- Lei nº 4.506/1964, art. 26;
- Lei nº 5.172/1966 (CTN), art. 43, incisos I e II, §1º;
- Lei nº 7.713/1988, art. 3º, §§1º e 4º;
- Lei nº 9.250/1995, art. 8º e art. 10;
- Decreto nº 3.000/1999 (RIR/1999), arts. 37, 38, 45, 55, 83, 84, 85 e 104;
- Instruções Normativas RFB nº 1.333/2013 e nº 1.445/2014;
- Lei nº 9.430/1996, arts. 44, inciso I (multa de ofício de 75%) e 61, §3º (juros de mora pela taxa Selic).

Conforme exposto no **Termo de Verificação Fiscal**, a autoridade lançadora relatou que o procedimento fiscal decorreu de fiscalização realizada no âmbito da empresa **ÚNICA SAÚDE**

S/A, no curso da qual foram examinadas as relações estabelecidas entre a referida pessoa jurídica e diversos profissionais da área da saúde que prestavam serviços por seu intermédio.

A fiscalização descreveu que a empresa possuía por objeto social a prestação e a gestão de serviços de saúde, firmando contratos com entes públicos e privados para a execução dessas atividades. Para viabilizar a prestação dos serviços contratados, a companhia recrutava profissionais — como médicos, dentistas, psicólogos, enfermeiros e assistentes sociais — que efetivamente executavam os atendimentos e plantões vinculados aos contratos mantidos pela empresa.

Segundo a autoridade fiscal, em vez de remunerar tais profissionais mediante salários ou honorários e promover a correspondente tributação, a empresa teria adotado estrutura pela qual esses trabalhadores eram formalmente qualificados como acionistas da companhia. Para tanto, os profissionais assinavam documentos denominados “Termos de Transferência de Ações”, mediante os quais passavam a figurar como titulares de uma única ação da sociedade, no valor de R\$ 1,00. A fiscalização sustentou que esse expediente tinha por finalidade permitir que os valores pagos aos profissionais fossem registrados como **pró-labore ou antecipações de distribuição de lucros**, declarados como rendimentos isentos nas declarações prestadas pela empresa.

A autoridade lançadora destacou que a análise dos documentos societários e das informações constantes nos sistemas da Receita Federal indicaria inconsistências nesses instrumentos de transferência de ações. Segundo relatado, embora diversos profissionais tenham firmado termos de transferência ao longo do tempo, os registros societários e cadastrais da empresa continuavam a indicar apenas três acionistas efetivos: **Rogério Luís Boff, Rafael Nikolay** e, posteriormente, **Bruno Rodrigo Ferreira**, este último após a saída de Rafael Nikolay em dezembro de 2012.

O relatório também apontou que a própria documentação societária da companhia, como atas de assembleia e registros cadastrais, não reconhecia os profissionais que receberam uma única ação como integrantes efetivos do quadro societário. A fiscalização mencionou, ainda, que tais profissionais recebiam pagamentos mensais variáveis, calculados conforme a quantidade de serviços prestados e a geração de receitas decorrentes de sua atuação profissional, sem relação com a participação no capital social da empresa.

Adicionalmente, a autoridade fiscal registrou que os valores pagos aos profissionais não eram ajustados ao final do exercício social com base no resultado efetivo da companhia, circunstância que, segundo o relatório, reforçaria a conclusão de que tais pagamentos não se caracterizariam como lucros distribuídos aos acionistas, mas sim como remuneração decorrente da prestação de serviços.

Diante desses elementos, a fiscalização concluiu que a estrutura adotada pela empresa configuraria **simulação destinada a disfarçar remuneração por trabalho como distribuição de lucros**, com o objetivo de afastar a incidência de tributos. À vista disso, entendeu

que os valores pagos aos profissionais deveriam ser qualificados como **rendimentos do trabalho recebidos de pessoa jurídica sem vínculo empregatício**, sujeitos à tributação pelo Imposto sobre a Renda da Pessoa Física.

Com fundamento nessa conclusão, a autoridade lançadora procedeu ao lançamento de ofício do IRPF relativamente aos valores recebidos pelo sujeito passivo sob a denominação de distribuição de lucros, considerando-os rendimentos tributáveis decorrentes da prestação de serviços profissionais.

O contribuinte impugnou esse ato de constituição do crédito tributário, ao narrar que o lançamento de ofício decorreu de procedimento fiscal realizado em face da pessoa jurídica **ÚNICA SAÚDE S.A.**, no âmbito do processo administrativo nº 11065.722.869/2016-46. Relatou que, nesse procedimento, a fiscalização concluiu que a constituição da referida empresa teria servido para dissimular a natureza jurídica dos valores pagos às pessoas físicas a ela vinculadas, tratando remuneração pelo trabalho como se fossem lucros distribuídos. A partir dessa premissa, a autoridade fiscal teria reclassificado os valores recebidos pelo impugnante nos anos-calendário de 2012 e 2013, originalmente informados como lucros ou dividendos, para a condição de rendimentos do trabalho recebidos de pessoa jurídica sem vínculo empregatício, submetendo-os à tributação pelo Imposto sobre a Renda da Pessoa Física e promovendo o recálculo do tributo, com acréscimos de multa de ofício e juros de mora.

Em preliminar, o impugnante argumentou pela **nulidade do lançamento por vício material**. Sustentou que o auto de infração teria sido fundamentado na suposta omissão de rendimentos, quando, segundo sua narrativa, os valores percebidos foram devidamente declarados nas declarações de ajuste anual como rendimentos isentos e não tributáveis, em consonância com as informações constantes das declarações apresentadas pela fonte pagadora. Assim, afirmou que não teria havido omissão de rendimentos, mas, no máximo, reclassificação de valores já declarados, circunstância que demonstraria equívoco na descrição dos fatos e na motivação do lançamento. Defendeu que tal erro comprometeria a própria substância do ato administrativo, caracterizando vício material que ensejaria a nulidade do auto de infração, citando precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais nesse sentido.

No mérito, o impugnante contestou as conclusões da fiscalização quanto à existência de simulação na estrutura societária da **ÚNICA SAÚDE**. Argumentou que as irregularidades apontadas no relatório fiscal não teriam força probatória suficiente para descaracterizar o vínculo societário existente entre ele e a companhia ou para reclassificar os valores recebidos como rendimentos do trabalho. Acrescentou que não teria sido chamado a se manifestar no procedimento fiscal instaurado contra a pessoa jurídica, nem previamente intimado para prestar esclarecimentos no processo que resultou na autuação, circunstância que, em seu entendimento, teria limitado o exercício do direito de defesa.

Ao rebater os fundamentos apresentados pela autoridade fiscal, o impugnante afirmou que o contrato celebrado entre a empresa e a Prefeitura Municipal de Taquara, utilizado

pela fiscalização como elemento indicativo de relação de trabalho, seria modelo contratual elaborado pelo ente público, contendo cláusulas padronizadas que não refletiriam necessariamente a realidade da relação jurídica existente entre a sociedade e seus profissionais. Alegou, ainda, que não haveria prova de que os profissionais teriam ingressado na sociedade por meio de recrutamento realizado no sítio eletrônico da empresa, sustentando que sua participação na companhia teria resultado da convergência de interesses profissionais voltados à prestação de serviços na área da saúde pública.

O impugnante também sustentou que eventuais inconsistências identificadas pela fiscalização nos termos de transferência de ações decorreriam de erros formais ou de preenchimento, atribuídos à pouca experiência dos administradores da companhia na condução de atos societários dessa natureza. Argumentou que tais falhas não seriam suficientes para desconstituir as transferências de ações efetivamente realizadas entre os acionistas. Acrescentou que as conclusões extraídas pela fiscalização a partir das atas de assembleias da companhia estariam baseadas em interpretação excessivamente formalista, incapaz de demonstrar que os profissionais que detinham uma ação não eram acionistas da sociedade.

Proseguindo em sua argumentação, afirmou que a empresa teria sido regularmente constituída e que os profissionais vinculados a ela efetivamente exerciam a condição de sócios. Sustentou, ainda, que todos os acionistas, inclusive os minoritários, teriam sido devidamente identificados nas declarações fiscais apresentadas pela pessoa jurídica, notadamente nas fichas das declarações que registravam os rendimentos pagos a dirigentes e sócios, o que demonstraria a transparência das informações prestadas à administração tributária.

Em relação à natureza jurídica dos valores recebidos, o impugnante afirmou que a fiscalização teria interpretado de forma equivocada as informações fornecidas pela empresa durante a fiscalização. Sustentou que os valores pagos aos sócios correspondiam a lucros regularmente apurados e distribuídos com base nos resultados da companhia, conforme demonstrariam os balanços patrimoniais e demais demonstrações contábeis juntadas aos autos. Asseverou que a distribuição dos lucros ocorria de forma desproporcional à participação societária em razão de critérios definidos entre os sócios, especialmente relacionados à contribuição de cada um para a geração de receitas e para a gestão técnica das atividades da empresa.

Nesse contexto, argumentou que os sócios prestavam serviços a terceiros em nome da sociedade, e não à própria companhia, razão pela qual as quantias recebidas não corresponderiam a remuneração por serviços prestados à pessoa jurídica, mas sim à participação nos resultados obtidos por esta. Defendeu, portanto, que tais valores não possuiriam natureza de rendimentos do trabalho, mas de lucros distribuídos aos acionistas.

O impugnante também sustentou a possibilidade jurídica de distribuição de lucros de forma desproporcional à participação no capital social, afirmando que tal prática encontraria respaldo na legislação societária e no próprio estatuto da companhia. Acrescentou que, ainda que se admitisse eventual irregularidade societária, tal circunstância não teria o condão de alterar a

natureza tributária dos valores recebidos, uma vez que a legislação do imposto de renda estabelece a isenção dos lucros e dividendos distribuídos a partir de resultados apurados pela pessoa jurídica.

Por fim, o impugnante sustentou que, caso não fosse acolhido o pedido de cancelamento do lançamento, deveria ser **excluída a multa de ofício**, pois suas declarações teriam sido preenchidas com base nos informes de rendimentos fornecidos pela própria fonte pagadora, os quais indicavam os valores recebidos como rendimentos isentos. Argumentou que eventual erro decorrente de informações prestadas pela fonte pagadora afastaria a aplicação da penalidade, citando entendimento consolidado em súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Ao final, o impugnante pediu o **reconhecimento da nulidade ou da improcedência do lançamento**, com a consequente desconstituição do crédito tributário exigido e, subsidiariamente, a exclusão da multa de ofício.

Ao apreciar a impugnação, o órgão julgador de origem houve por bem **conhecê-la e julgá-la improcedente**, mantendo integralmente o crédito tributário constituído no auto de infração.

Consta do relatório do acórdão que o lançamento de ofício foi lavrado em face de **omissão de rendimentos tributáveis do trabalho**, considerados pelo contribuinte como lucros distribuídos pela pessoa jurídica **ÚNICA SAÚDE S.A.**, tendo a fiscalização entendido que a constituição dessa sociedade teria sido utilizada para dissimular a natureza remuneratória dos valores pagos aos profissionais a ela vinculados. Em razão dessa conclusão, os valores recebidos pelo contribuinte foram reclassificados como rendimentos do trabalho recebidos de pessoa jurídica sem vínculo empregatício, resultando na constituição de crédito tributário no montante total de R\$ 54.720,19.

O órgão julgador de origem registrou que o impugnante havia suscitado, preliminarmente, a nulidade do lançamento por vício material, ao sustentar que não teria ocorrido omissão de rendimentos, mas apenas eventual reclassificação de valores declarados como rendimentos isentos. No mérito, o contribuinte defendeu a validade do vínculo societário com a empresa e a natureza de lucros distribuídos dos valores recebidos, argumentando, entre outros pontos, que a distribuição poderia ocorrer de forma desproporcional à participação societária e que os pagamentos estavam vinculados ao resultado da companhia. Também pleiteou, subsidiariamente, a exclusão da multa de ofício.

No voto condutor, o relator afastou a preliminar de nulidade, ao entender que a motivação do lançamento estava claramente identificada na omissão de rendimentos tributáveis na declaração de ajuste anual do contribuinte, uma vez que os valores foram declarados como rendimentos isentos, quando deveriam ter sido oferecidos à tributação como rendimentos do trabalho.

Quanto ao mérito, o relator considerou que a reclassificação dos valores recebidos como lucros distribuídos foi devidamente fundamentada pela fiscalização. Segundo consignado no voto, os pagamentos não decorreriam da participação no capital social nem da apuração de resultados da sociedade, mas sim da atuação profissional dos beneficiários, sendo distribuídos conforme a contribuição individual de cada sócio na geração de receitas e no desempenho das atividades. Tal circunstância evidenciaria, no entendimento do julgador, que os valores correspondiam a **remuneração por serviços prestados**, e não a distribuição de lucros.

O acórdão também consignou que o próprio argumento apresentado pelo contribuinte, no sentido de que a distribuição dos resultados ocorreria de forma proporcional à colaboração de cada sócio na geração de receitas e no envolvimento profissional — reforçaria a conclusão de que os pagamentos tinham natureza remuneratória. Para o relator, tal critério revelaria que os valores estavam diretamente vinculados ao trabalho desenvolvido pelos profissionais, caracterizando rendimentos do trabalho e não retorno do capital investido na sociedade.

Ainda segundo o voto condutor, a alegação de que os sócios prestariam serviços a terceiros, e não à própria sociedade, corroboraria a conclusão de que a pessoa jurídica teria sido utilizada como instrumento para atribuir aparência de distribuição de lucros a valores que, na realidade, representariam remuneração pelos serviços prestados. Nesse contexto, o relator afirmou que a constituição da sociedade teria servido para simular a natureza jurídica dos pagamentos efetuados aos profissionais.

O julgador também afastou as alegações relativas à legislação societária e à possibilidade de distribuição desproporcional de lucros, ao entender que a questão central não consistia na forma de distribuição dos resultados, mas na **natureza jurídica dos valores pagos**, os quais, segundo a análise do órgão julgador, caracterizariam remuneração pelo trabalho executado.

Por fim, foi rejeitado o pedido de exclusão da multa de ofício. O relator entendeu que o contribuinte integrava a própria sociedade responsável pelos pagamentos e teria participado da estrutura que resultou na classificação indevida dos rendimentos, razão pela qual não seria possível reconhecer erro decorrente exclusivamente das informações prestadas pela fonte pagadora.

Diante dessas considerações, a 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande decidiu, por unanimidade de votos, **rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, julgar improcedente a impugnação**, mantendo o lançamento e o crédito tributário exigido.

Inconformado com esse resultado, o recorrente interpôs o presente recurso voluntário, no qual argumenta-se que o lançamento de ofício decorreu de procedimento fiscal realizado em face da pessoa jurídica **ÚNICA SAÚDE S.A.**, no âmbito do qual a fiscalização concluiu que a constituição dessa sociedade teria tido por finalidade dissimular a natureza jurídica dos valores pagos às pessoas físicas vinculadas à empresa, atribuindo-lhes a aparência de lucros

distribuídos quando, em realidade, corresponderiam à remuneração pelo trabalho prestado. Com base nessa premissa, a autoridade fiscal teria reclassificado os valores recebidos pelo recorrente nos exercícios de 2013 e 2014, originalmente informados como lucros ou dividendos, para a condição de rendimentos do trabalho recebidos de pessoa jurídica sem vínculo empregatício, submetendo-os à tributação pelo imposto de renda.

O recorrente sustentou, preliminarmente, a **nulidade do lançamento por vício material**, reiterando a tese já apresentada na impugnação. Argumentou que a decisão recorrida teria incorretamente mantido o fundamento de omissão de rendimentos, quando, na realidade, os valores recebidos teriam sido devidamente declarados nas declarações de ajuste anual como rendimentos isentos e não tributáveis, conforme informações constantes nas declarações apresentadas pela fonte pagadora. Segundo afirmou, no máximo teria ocorrido reclassificação de rendimentos, o que afastaria a caracterização de omissão de rendimentos e evidenciaria erro na descrição dos fatos e na motivação do lançamento, vício que comprometeria a validade do ato administrativo.

No mérito, o recorrente argumentou que a decisão de primeira instância não teria enfrentado adequadamente os fundamentos apresentados na impugnação e teria se limitado a reiterar as conclusões do relatório fiscal. Sustentou que não estariam presentes os requisitos necessários para imputar-lhe responsabilidade tributária nos termos adotados pela fiscalização, uma vez que as supostas irregularidades apontadas não teriam força probatória suficiente para descaracterizar o vínculo societário mantido com a empresa ÚNICA SAÚDE nem para reclassificar os valores recebidos como rendimentos do trabalho.

O recorrente reiterou que a sociedade foi regularmente constituída e que os profissionais a ela vinculados efetivamente possuíam a condição de acionistas. Defendeu que os valores pagos aos sócios correspondiam a lucros regularmente apurados e distribuídos, havendo comprovação contábil da existência de resultados positivos passíveis de distribuição, conforme demonstrariam os balanços patrimoniais apresentados no procedimento fiscal. Acrescentou que a fiscalização não apontou inexistência de lucros nem ausência de discriminação contábil entre pró-labore e lucros distribuídos.

Sustentou, ainda, que a distribuição dos lucros ocorria de forma desproporcional à participação no capital social em razão de critérios definidos entre os sócios, especialmente relacionados à colaboração de cada um na geração de receitas e no envolvimento profissional nas atividades da sociedade. Segundo o recorrente, tal prática não descaracterizaria a natureza de lucros distribuídos, pois refletiria a forma de organização interna da sociedade e a contribuição de cada sócio para os resultados obtidos.

O recorrente afirmou também que os sócios não prestavam serviços à própria sociedade, mas sim a terceiros em nome da pessoa jurídica, em execução do objeto social da empresa. Assim, argumentou que os valores percebidos pelos sócios decorreriam dos resultados

das atividades exercidas pela sociedade e não de serviços prestados à própria companhia, razão pela qual não poderiam ser qualificados como rendimentos do trabalho.

Defendeu, ademais, a possibilidade jurídica de distribuição desproporcional de lucros à participação no capital social, com fundamento na legislação societária e no estatuto da companhia. Sustentou que a Lei nº 6.404/1976 admite a existência de diferentes critérios para distribuição de dividendos e que o estatuto da ÚNICA SAÚDE preveria expressamente a partilha dos resultados de forma desproporcional entre os acionistas. Acrescentou que, mesmo na hipótese de eventual irregularidade societária, tal circunstância não teria o condão de alterar a natureza tributária dos valores recebidos, uma vez que a legislação do imposto de renda estabelece a isenção dos lucros e dividendos distribuídos aos sócios.

O recorrente também invocou precedente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para sustentar que a distribuição desproporcional de lucros não enseja, por si só, a incidência do imposto de renda na pessoa física do beneficiário, ainda que não haja previsão expressa no contrato social ou no estatuto da sociedade.

Por fim, reiterou o pedido de **exclusão da multa de ofício**, argumentando que suas declarações de ajuste anual foram preenchidas com base nos informes de rendimentos fornecidos pela própria fonte pagadora, que indicavam os valores como rendimentos isentos. Sustentou que a manutenção da penalidade contrariaria entendimento consolidado na Súmula nº 73 do CARF, segundo a qual o erro decorrente de informações prestadas pela fonte pagadora não autoriza a aplicação de multa de ofício.

Ao final, o recorrente pediu o **provimento do recurso voluntário**, para que seja reconhecida a nulidade ou a improcedência do lançamento, com a consequente desconstituição do crédito tributário exigido no processo e, subsidiariamente, a exclusão da multa de ofício.

É possível visualizar as questões fundamentais deste exame a partir da seguinte matriz:

MOTIVAÇÃO E FUNDAMENTAÇÃO (autoridade lançadora)	Argumento na impugnação	Fundamento do acórdão	Argumento nas razões recursais
1 A fiscalização concluiu que os valores recebidos pelo contribuinte e declarados como lucros/dividendos da empresa Única Saúde S.A. constituíam, na realidade, rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício , pois a estrutura societária teria sido utilizada para dissimular remuneração por serviços prestados .	O contribuinte alegou que os valores recebidos eram efetivamente lucros distribuídos , pois era acionista da empresa e os valores foram declarados como rendimentos isentos nas DIRF e nas DIRPF, inexistindo prova de simulação.	O acórdão afirmou que a reclassificação é válida , pois os pagamentos não decorreram da participação no capital, mas sim dos trabalhos realizados pelos sócios , o que caracteriza remuneração por serviços.	O recorrente reiterou que não há prova de simulação , pois a sociedade foi regularmente constituída e os valores foram distribuídos a título de lucro com base em resultados da empresa.
2 A fiscalização entendeu que os valores pagos aos profissionais eram proporcionais ao trabalho desenvolvido , evidenciando que não eram lucros societários, mas remuneração.	O contribuinte argumentou que a distribuição desproporcional decorreu de critérios definidos entre os sócios , especialmente a colaboração na geração de receitas e participação na gestão técnica da empresa.	O acórdão afirmou que o próprio argumento do contribuinte confirma a tese fiscal, pois vincular a distribuição à colaboração na geração de receitas demonstra tratar-se de remuneração pelo trabalho .	O recorrente reiterou que tais critérios refletem apenas a organização interna da sociedade e não descaracterizam a natureza de lucros distribuídos.

MOTIVAÇÃO E FUNDAMENTAÇÃO (autoridade lançadora)	Argumento na impugnação	Fundamento do acórdão	Argumento nas razões recursais
3 A fiscalização entendeu que a constituição da empresa teria servido como instrumento para mascarar remuneração profissional , caracterizando simulação.	O contribuinte sustentou que não há prova robusta de simulação , e que eventuais inconsistências documentais decorrem de erros formais ou administrativos.	O acórdão entendeu que a estrutura societária evidencia conluio entre os sócios para simular distribuição de lucros , visando evitar tributação dos serviços prestados.	O recorrente argumentou que o conjunto probatório é insuficiente para caracterizar simulação ou fraude e que a decisão se baseou em presunções.
4 A fiscalização considerou que os profissionais prestavam serviços diretamente vinculados à geração das receitas da empresa , sendo remunerados conforme sua atuação profissional.	O contribuinte alegou que os sócios não prestavam serviços à empresa , mas sim a terceiros em nome da sociedade, sendo os valores recebidos decorrentes do resultado da atividade empresarial.	O acórdão afirmou que tal argumento reforça a conclusão fiscal, pois demonstra que os profissionais prestavam serviços cuja remuneração foi mascarada como lucro .	O recorrente reiterou que os serviços são prestados pela sociedade a terceiros , e não pelos sócios à empresa, o que descaracteriza a natureza de rendimentos do trabalho.
5 A fiscalização desconsiderou a alegação de que a distribuição poderia ser desproporcional à participação societária, entendendo que tal característica reforçaria a natureza remuneratória dos pagamentos.	O contribuinte argumentou que a legislação societária admite distribuição de lucros desproporcional , desde que prevista no estatuto ou acordada entre os sócios.	O acórdão afirmou que a discussão sobre proporcionalidade não é determinante, pois o problema central é que os pagamentos estavam vinculados ao trabalho prestado , e não ao capital.	O recorrente reiterou que a Lei nº 6.404/76 permite distribuição desproporcional , e que o estatuto da empresa previa tal possibilidade.
6 A fiscalização entendeu que a alegação de prestação de serviços por meio de pessoa jurídica não afastaria a natureza remuneratória dos pagamentos.	O contribuinte invocou o art. 129 da Lei nº 11.196/2005 , que admite prestação de serviços intelectuais por meio de pessoa jurídica.	O acórdão afirmou que a norma não se aplica ao caso, pois o que se discute não é a possibilidade de prestação de serviços via pessoa jurídica, mas a reclassificação de pagamentos disfarçados de lucros .	O recorrente reiterou que a legislação permite que profissionais se organizem em sociedade para prestar serviços e que a tributação deve ocorrer na pessoa jurídica.
7 A fiscalização concluiu que houve omissão de rendimentos tributáveis na declaração de ajuste anual, pois os valores foram declarados como isentos.	O contribuinte argumentou que não houve omissão , mas apenas reclassificação de rendimentos declarados como isentos, o que configuraria vício material no lançamento.	O acórdão rejeitou a preliminar, afirmando que houve omissão de rendimentos tributáveis porque os valores deveriam ter sido declarados como rendimentos do trabalho.	O recorrente reiterou que não se pode falar em omissão , pois os valores foram declarados, ainda que em categoria diversa.
8 A fiscalização aplicou multa de ofício de 75% , considerando a infração decorrente do não oferecimento à tributação dos rendimentos.	O contribuinte alegou que a multa deveria ser excluída porque suas declarações foram preenchidas com base nos informes de rendimentos fornecidos pela empresa .	O acórdão rejeitou o pedido, afirmando que o contribuinte integrava a própria sociedade e participou da estrutura que resultou na classificação indevida dos rendimentos.	O recorrente reiterou que a multa é indevida, pois não houve dolo ou fraude comprovada e que se aplica a Súmula CARF nº 73 , que afasta multa quando há erro decorrente de informação da fonte pagadora.
9 A fiscalização entendeu que a distribuição dos valores não estava vinculada exclusivamente ao lucro apurado da empresa.	O contribuinte argumentou que a empresa apurou lucro contábil comprovado por balanços patrimoniais , os quais foram apresentados no procedimento fiscal.	O acórdão entendeu que a existência de lucro não altera a conclusão, pois os pagamentos foram vinculados ao trabalho dos sócios.	O recorrente reiterou que a fiscalização não demonstrou inexistência de lucro nem irregularidade contábil que impeça a distribuição.

Feita essa síntese, passa-se ao exame das questões de fundo.

3 PRELIMINAR

3.1 ALEGADA NULIDADE DO LANÇAMENTO POR VÍCIO MATERIAL

O acórdão recorrido rejeitou a preliminar de nulidade suscitada pelo contribuinte. Segundo consignado no voto condutor, a motivação do lançamento consistiu na omissão de

rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste Anual, uma vez que os valores recebidos da pessoa jurídica Única Saúde S.A. foram declarados como rendimentos isentos, quando, no entendimento da fiscalização, corresponderiam a rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício, que deveriam ter sido oferecidos à tributação. Nessa linha, o órgão julgador de origem concluiu que não havia erro na motivação do lançamento, pois o fato de o contribuinte ter informado os valores como rendimentos isentos não afastaria a caracterização da omissão de rendimentos tributáveis. Assim, entendeu que a descrição dos fatos constante do auto de infração estaria em consonância com o enquadramento legal adotado pela autoridade lançadora, motivo pelo qual afastou a alegação de vício material.

De outro lado, o recorrente sustenta que o lançamento seria nulo por vício material, pois não teria ocorrido omissão de rendimentos, mas, no máximo, reclassificação de rendimentos já declarados. Argumenta que os valores recebidos foram devidamente informados em sua Declaração de Ajuste Anual como rendimentos isentos, conforme os informes de rendimentos emitidos pela própria fonte pagadora. Nessa perspectiva, afirma que a autoridade fiscal teria incorretamente qualificado o fato como omissão de rendimentos tributáveis, quando, na realidade, se trataria apenas de divergência quanto à natureza jurídica dos valores declarados. Segundo o recorrente, esse equívoco na descrição do fato gerador e na motivação do lançamento configuraria vício material do ato administrativo, insuscetível de convalidação.

Rejeito as preliminares, porquanto a argumentação do recorrente se confunde com o exame das questões de mérito do recurso.

De fato, se o órgão julgador de origem errou por apreciar equivocadamente as provas apresentadas, por falhar na aplicação de precedentes vinculantes firmados pelo Supremo Tribunal Federal, além de orientações da própria administração tributária, tais questões se revelam matéria de fundo, próprias de revisão da fundamentação recursal (*error in iudicando*), e não, propriamente, erro de procedimento ou de aplicação de normas regulamentares (*error in procedendo*).

O caráter material ou substancial do vício decorrente da má interpretação probatória pode ser confirmado a partir de precedentes deste CARF, como exemplificado a partir das seguintes ementas:

Numero do processo:13603.720062/2007-79

Turma:3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara:3ª SEÇÃO

Seção:Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão:Tue Apr 26 00:00:00 UTC 2016

Data da publicação:Mon Aug 15 00:00:00 UTC 2016

Ementa: Assunto: Classificação de Mercadorias Data do fato gerador: 12/11/2002 AUTO DE INFRAÇÃO. RECLASSIFICAÇÃO FISCAL. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL. Sendo a descrição dos fatos e a fundamentação legal da autuação elementos substanciais e próprios da obrigação tributária, os equívocos na sua determinação no decorrer da realização do ato administrativo de lançamento ensejam a sua nulidade por vício material, uma vez que o mesmo não poderá ser convalidado ou sanado sem ocorrer um novo ato de lançamento. Por isso, a falta de motivação e indicação das normas de interpretação adotadas na reclassificação fiscal de mercadoria importada alcança a própria substância do crédito tributário, não havendo de se cogitar em vício de ordem formal. A ausência de motivação no Auto de Infração acarreta a sua nulidade, por vício material. Recurso Especial do Procurador Negado.

Numero da decisão: 9303-003.811

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. ACORDAM os membros da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em: (a) Por voto de qualidade, conhecer do recurso especial, vencidos os Conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello (Relatora) e Maria Teresa Martínez López. Designado o Conselheiro Júlio César Alves Ramos para o voto vencedor quanto à admissibilidade; e, (b) no mérito, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional. Os Conselheiros Gilson Macedo Rosenberg Filho e Henrique Pinheiro Torres votaram pelas conclusões. Fez sustentação oral a Dra. Raquel Novais, OAB/SP nº 76.649, advogada do sujeito passivo. Henrique Pinheiro Torres - Presidente Substituto Vanessa Marini Ceconello - Relatora Júlio César Alves Ramos - Redator Designado Participaram do presente julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos (Substituto convocado), Tatiana Midori Migiyama, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Demes Brito, Rodrigo da Costa Pôssas, Érika Costa Camargos Autran, Charles Mayer de Castro Souza (Substituto convocado), Vanessa Marini Ceconello (Relatora), Maria Teresa Martínez López e Henrique Pinheiro Torres (Presidente Substituto). Ausente, justificadamente o Conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Nome do relator: VANESSA MARINI CECCONELLO

Numero do processo: 11080.727602/2015-76

Turma: Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Thu Apr 06 00:00:00 UTC 2023

Data da publicação: Mon May 29 00:00:00 UTC 2023

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012 RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA, VALOR VIGENTE NA DATA DE APRECIÇÃO DO RECURSO. SÚMULA CARF Nº 103. Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância, conforme a Súmula CARF nº 103. FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO NÃO VERIFICADO. ART. 142 DO CTN. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL. O vício material diz respeito aos aspectos intrínsecos do lançamento e se relaciona com a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, a teor do que dispõe o art. 142 do CTN. GILRAT. ENQUADRAMENTO. O fato da lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, preconizado no art. 5º, inc. II, e da legalidade tributária, art. 150, I, ambos da Constituição da República. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. REGISTRO NO CNAS E CEBAS. NECESSIDADE. ART. 55 DA LEI Nº 8.212, DE 1991. CONSTITUCIONALIDADE. STF. RE 566.622. O art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, foi julgado constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Especial RE 566.622, em sua redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001, sendo exigível, à época de ocorrência dos fatos geradores, o registro junto ao Conselho Nacional de Assistência Social e o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, para efeito de fruição do benefício de desoneração das contribuições devidas à seguridade social. As exigências para fruição do benefício fiscal encontram-se expressamente previstos em atos normativos, cabendo à parte interessada a prática dos atos necessários a torná-la apta à fruição do benefício. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2). É vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF, ressalvadas as expressas exceções, afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS. As decisões administrativas e judiciais, mesmo proferidas pelo CARF ou pelos tribunais judiciais, que não tenham efeitos vinculantes, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se estendem a outras ocorrências, senão aquela objeto da decisão.

Numero da decisão: 2202-009.823

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício e conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo dos argumentos de defesa, relativos ao AI/Debcad nº 51.036.046-7, de decadência, nulidade e desqualificação da multa de ofício; e na parte conhecida do recurso voluntário, por maioria de votos, dar-lhe provimento parcial, para declarar que a nulidade do

Al Debcad nº 51.036.046-7 é por vício material, vencido o conselheiro Mário Hermes Soares Campos (relator) que negou provimento. Os conselheiros Leonam Rocha de Medeiros e Martin da Silva Gesto votaram pelas conclusões com relação ao pedido de reconhecimento da imunidade da recorrente. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Martin da Silva Gesto. (documento assinado digitalmente) Mário Hermes Soares Campos – Presidente e Relator (documento assinado digitalmente) Martin da Silva Gesto - Redator Designado Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sônia de Queiroz Accioly, Leonam Rocha de Medeiros, Christiano Rocha Pinheiro, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, Martin da Silva Gesto e Mário Hermes Soares Campos (Presidente).

Nome do relator: MARIO HERMES SOARES CAMPOS

Numero do processo:15504.000128/2009-16

Turma:Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção

Câmara:Segunda Câmara

Seção:Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão:Thu Sep 15 00:00:00 UTC 2022

Data da publicação:Mon Oct 10 00:00:00 UTC 2022

Ementa:ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004 MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. O Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento de controle administrativo e de planejamento das atividades da Administração Tributária. Este instrumento não pode obstar o exercício da atividade de lançamento conferida ao Auditor Fiscal, que decorre exclusivamente da Lei. Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal não constitui motivo suficiente para a nulidade do lançamento, especialmente quando não resultam em preterição do direito de defesa. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. Inexistindo a demonstração probatória não há que se falar em nulidade no lançamento. A identificação clara e precisa dos motivos que ensejaram a autuação afasta a alegação de nulidade. Não há que se falar em nulidade quando a autoridade lançadora indicou expressamente a infração imputada ao sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade cabível, efetivando o lançamento com base na legislação tributária aplicável. A atividade da autoridade administrativa é privativa, competindo-lhe constituir o crédito tributário com a aplicação da penalidade prevista na lei. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004 CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. CUSTEIO. CONTRIBUIÇÃO A CARGO DA EMPRESA. REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL. EMPRESA COM MAIS DE UM ESTABELECIMENTO E MAIS DE UMA ATIVIDADE. ATIVIDADE RURAL E ATIVIDADES

AUTÔNOMAS DE NATUREZA NÃO RURAL. CONCEITO DE ATIVIDADE ECONÔMICA PREPONDERANTE DA EMPRESA. REGRA DE ENQUADRAMENTO ÚNICO PARA TODA A EMPRESA (MATRIZ E FILIAIS), INAPLICABILIDADE DA SÚMULA 351 DO STJ, CONSTRUÍDA PARA O SAT/RAT/GILRAT, QUE PERMITE DIFERENCIAÇÃO PELO CNPJ. EMPRESA DE PESQUISA EM SUA CONCEPÇÃO ECONÔMICA INTEGRAL. ATIVIDADE RURAL EM ESTABELECIMENTO/FILIAL DOTADO DE CNPJ. RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÃO SOBRE COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUÇÃO PRÓPRIA DO ESTABELECIMENTO. PRETENDIDO ENQUADRAMENTO SUBSTITUTIVO. IMPOSSIBILIDADE. RECOLHIMENTO CORRETO SOBRE A FOLHA DE PAGAMENTOS DE TODOS OS EMPREGADOS E TRABALHADORES AVULSOS. Com exceção das agroindústrias, é vedada às empresas, compreendidas a partir de seu todo (matriz e filiais), integrada por todos os estabelecimentos com CNPJ, que exploram outra atividade econômica, além da atividade rural, a prerrogativa de apurar a contribuição patronal a seu cargo, referente aos empregados da área rural, tomando como base o valor da comercialização da produção rural. A empresa, concebida como um todo, que desempenha outra atividade econômica autônoma de natureza comercial, industrial ou de serviços não está sujeita à contribuição previdenciária patronal substitutiva incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção, mantendo a condição de sujeito passivo das contribuições previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei 8.212, de 1991, em relação à remuneração de todos os segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço. A empresa (a pessoa jurídica), nessa conceituação, composta de sua matriz e filiais, e não cada estabelecimento de modo isolado, é a responsável pelo pagamento das contribuições sociais incidentes sobre a folha de pagamento. OPERAÇÃO DE MÚTUO. NÃO COMPROVAÇÃO. RECLASSIFICAÇÃO DOS FATOS PELA FISCALIZAÇÃO. POSSIBILIDADE. CONTRIBUIÇÕES DOS SEGURADOS. Para comprovação da operação de mútuo, firmado por instrumento particular, não se faz necessário o registro dos contratos de empréstimo em títulos e documentos, tampouco é exigido reconhecimento de firma para a sua validade, mas é imprescindível demonstrar, por meio de documentos hábeis e idôneos, a ocorrência efetiva da operação de mútuo, sob pena do seu não reconhecimento. Não tendo o contribuinte comprovado a existência efetiva da operação de empréstimo, com suporte em documentação hábil e idônea, pode a fiscalização reclassificar os fatos, buscando a natureza dos fatos efetivamente ocorridos e lançar contribuições sociais previdenciárias relativo à entrega de numerários aos sócios sob o fundamento de que era decorrente de contrato de mútuo.

Numero da decisão:2202-009.219

Decisão:Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. (documento assinado digitalmente) Mário Hermes Soares Campos - Presidente (documento assinado digitalmente) Leonam Rocha de Medeiros - Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida

Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sonia de Queiroz Accioly, Leonam Rocha de Medeiros, Samis Antonio de Queiroz, Ricardo Chiavegatto de Lima (suplente convocado), Martin da Silva Gesto e Mário Hermes Soares Campo (Presidente).

Nome do relator:LEONAM ROCHA DE MEDEIROS

Em verdade, os argumentos coligidos pelo recorrente demonstram insatisfação contra o resultado do julgamento, e não, propriamente, com o modo como ele foi conduzido, isto é, com suposta inobservância de rito, procedimento ou garantia processual. O acórdão está motivado e fundamentado, ainda que com o resultado não concorde o recorrente, e que, eventualmente, eles estejam em desconformidade com o direito federal.

A solução da controvérsia demanda examinar, inicialmente, os parâmetros jurídicos aplicáveis à validade do lançamento tributário. Nos termos do **art. 142 do Código Tributário Nacional**, compete à autoridade administrativa constituir o crédito tributário mediante lançamento, procedimento que compreende a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação da matéria tributável e a identificação do sujeito passivo. A validade do lançamento exige, portanto, a adequada **descrição do fato jurídico tributário e seu correspondente enquadramento legal**. Contudo, a eventual divergência quanto à **qualificação jurídica dos rendimentos declarados pelo contribuinte** não implica, por si só, nulidade do lançamento, desde que a autoridade fiscal tenha identificado de forma clara o fato que entende constituir a hipótese de incidência tributária.

No caso concreto, o auto de infração descreve que o lançamento decorre do **não oferecimento à tributação do IRPF de rendimentos do trabalho recebidos de pessoa jurídica sem vínculo empregatício**, os quais foram declarados pelo contribuinte como lucros distribuídos pela empresa Única Saúde S.A. (Auto de Infração e Termo de Verificação Fiscal constantes dos autos). A fiscalização entendeu que tais valores, embora informados como rendimentos isentos, possuíam natureza de rendimentos do trabalho e, portanto, deveriam ter sido declarados como tributáveis. Esse fundamento foi reproduzido no acórdão recorrido ao afirmar que o contribuinte deixou de declarar tais valores como rendimentos tributáveis em sua declaração anual.

Nesse contexto, observa-se que **o fato material descrito no lançamento permanece o mesmo**: o recebimento, pelo contribuinte, de valores provenientes da pessoa jurídica Única Saúde S.A. A divergência reside exclusivamente na **qualificação jurídica desses valores**, que o contribuinte declarou como lucros isentos e que a autoridade fiscal entendeu corresponder a rendimentos do trabalho. Tal controvérsia insere-se no âmbito da **discussão de mérito acerca da natureza jurídica dos rendimentos**, e não na existência ou inexistência do fato descrito no lançamento. Assim, não se verifica incompatibilidade entre a descrição fática constante do auto de infração e o enquadramento legal adotado pela autoridade lançadora.

Dessa forma, à luz do art. 142 do CTN e dos elementos constantes dos autos, conclui-se que a controvérsia suscitada pelo recorrente se refere à **correta classificação tributária dos valores recebidos**, matéria que será examinada no mérito, não se configurando vício material capaz de invalidar o lançamento. Conseqüentemente, a preliminar de nulidade deve ser rejeitada.

Diante do exposto, rejeito a preliminar.

4 MÉRITO

4.1 RECLASSIFICAÇÃO DOS VALORES RECEBIDOS A TÍTULO DE DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS COMO REMUNERAÇÃO

O acórdão recorrido manteve o lançamento ao entender que os valores recebidos pelo contribuinte da pessoa jurídica **Única Saúde S.A.**, declarados como lucros distribuídos, **não possuíam natureza de distribuição de resultados societários**, mas sim de **remuneração por serviços prestados**. Segundo o voto condutor, os pagamentos não decorreriam da participação no capital social, mas da atuação profissional dos beneficiários, sendo distribuídos conforme a contribuição individual de cada sócio para a geração de receitas e para o desempenho das atividades da empresa. Para o órgão julgador de origem, essa vinculação entre os valores recebidos e a atividade profissional desenvolvida evidenciaria que os pagamentos constituiriam **rendimentos do trabalho**, e não retorno do capital investido na sociedade.

Em sentido diverso, o recorrente sustenta que os valores recebidos correspondem a **lucros regularmente apurados e distribuídos pela sociedade**, conforme demonstrariam os balanços patrimoniais apresentados no procedimento fiscal. Argumenta que a empresa foi regularmente constituída e que os profissionais vinculados à sociedade possuem a condição de acionistas, participando da distribuição dos resultados da companhia. Afirma, ainda, que a fiscalização não demonstrou inexistência de lucros nem ausência de suporte contábil para a distribuição realizada, limitando-se a presumir que os valores decorreriam da prestação de serviços. Assim, defende que a reclassificação dos valores como rendimentos do trabalho não encontra respaldo nas provas constantes dos autos.

É conhecida desta Turma meu entendimento acerca do alcance do julgamento vinculante do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria, razão pela qual transcrevo a fundamentação adotada para casos análogos (RV 11516.721823/2017-35):

3. MÉRITO

3.1 RECLASSIFICAÇÃO DOS VALORES PAGOS A TÍTULO DE DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS COMO PRO-LABORE, REMUNERAÇÃO A AUTÔNOMOS, OU REMUNERAÇÃO TRABALHISTA

3.1.1 Inafastabilidade do exame de pertinência e de aplicabilidade de orientações vinculantes.

A confirmação ou afastamento de *distinguishing* é 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". Sabe-se também que a frase é uma adaptação de ideia já veiculada por outros pensadores, como Bertolt Brecht e Alfred North Whitehead.

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 "violiar" 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. 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. [...] Retomando o fio de meu raciocínio, contraditado, antecipadamente, pelos eminentes Ministros Gonçalves

de Oliveira e Pedro Chaves, peço vênia para uma consideração preliminar. Se tivermos de interpretar a Súmula com todos os recursos de hermenêutica, como interpretamos as leis, parece-me que a Súmula perderá sua principal vantagem. Muitas vezes, será apenas uma nova complicação sobre as complicações já existentes. A Súmula deve ser entendida pelo que exprime claramente, e não a contrario sensu, com entrelinhas, ampliações ou restrições. Ela pretende pôr termo a dúvidas de interpretação e não gerar outras dúvidas. No ponto em debate, a Súmula declara que não é devido o selo nos contratos celebrados anteriormente à Emenda Constitucional 5. Mas não afirma que, celebrado o contrato posteriormente, o selo seja devido. [...] 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. [...] 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 Andriighi, 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 conclusão. 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 orientações vinculantes, conforme exposto no XI Seminário Carf de Direito Tributário e Aduaneiro, ocorrido em Brasília, no mês de agosto de 2025.

3.1.2 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

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 pejetização. 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.

O recente julgamento da Reclamação 71.838 pelo STF, no qual o Ministro Cristiano Zanin cassou 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 standards jurisprudenciais progressivamente mais precisos, construídos através da análise reiterada de casos similares. Ademais, 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, 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 regimental interposto contra decisão monocrática que havia julgado procedente a reclamação constitucional para cassar decisão administrativa proferida pelo CARF. A decisão cassada havia afastado a licitude 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 número 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.

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 Corte. 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 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 processo administrativo número 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 pejetização, 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 prestavam serviços como segurados empregados disfarçados sob a forma de pessoas jurídicas.

As profissões envolvidas na suposta pejetização 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 - 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 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: pessoalidade, não eventualidade, onerosidade e 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 pejetização 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, 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 personalidade, não eventualidade, onerosidade e subordinação jurídica dos profissionais em relação à empresa atuada.

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 pejetização 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 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 pejetização 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 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.

3.1.3 ANÁLISE DO QUADRO: Reclassificação de lucros distribuídos como rendimentos tributáveis (anos-calendário de 2013 a 2015)

O acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento - DRJ/Curitiba julgou parcialmente procedente a impugnação, mas manteve integralmente a reclassificação dos valores recebidos pela parte-recorrente da empresa Clínica Infantil Tio Cecim Ltda., nos anos-calendário de 2013 a 2015, de lucros isentos para rendimentos tributáveis. Segundo os fundamentos adotados, os valores declarados como isentos pelo contribuinte não correspondiam à efetiva distribuição de lucros, por não observarem os requisitos legais estabelecidos no art. 10 da Lei nº 9.249/95. Foram destacados, como elementos determinantes:

a ínfima participação societária do contribuinte no capital da empresa (0,1% em 2013 e 2014; 0,2% em 2015);

o valor substancialmente elevado dos pagamentos recebidos, desproporcionais à participação societária;

a confirmação da empresa de que os pagamentos foram efetuados com base na produção individual dos médicos, e não na apuração de lucro contábil disponível para distribuição;

a ausência de deliberação social formal, tampouco documentação idônea que demonstrasse a existência e destinação de lucros apurados.

Concluiu o acórdão que os valores recebidos pela parte-recorrente correspondiam, de fato, a remuneração pela prestação de serviços, o que ensejaria sua tributação na forma de rendimentos tributáveis, nos termos da

legislação de regência (arts. 43 e 45 do RIR/99). Por sua vez, a parte-recorrente sustenta que os valores recebidos decorreram de distribuição de lucros regularmente escriturados pela pessoa jurídica, observando a prática consolidada entre os sócios, segundo a qual a divisão dos resultados era feita com base na produtividade individual, e não na proporção do capital social. Aduz que tal forma de distribuição, embora não prevista no contrato social, constituía acordo parassocial tácito, válido juridicamente, e não pode ser desconsiderado pela administração com fundamento apenas na ausência de cláusula contratual expressa. Ressalta, ainda, que os lucros foram devidamente tributados na pessoa jurídica, inexistindo fundamento para nova incidência na pessoa física. Por fim, argumenta que a realidade contratual e contábil da empresa foi desconsiderada sem respaldo legal, em afronta ao princípio da segurança jurídica.

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. Pois bem, na qualidade de observador privilegiado das transformações jurisprudenciais que permeiam o tratamento da chamada "pejotização" pelo Supremo Tribunal Federal, traço um panorama analítico sobre a orientação que vem sendo consolidada pela Corte Constitucional em matéria de tamanha relevância socioeconômica.

O Supremo Tribunal Federal, em movimento jurisprudencial de inequívoca envergadura, tem reconfigurado substancialmente os parâmetros de análise das relações contratuais que envolvem a prestação de serviços por meio de pessoas jurídicas. Tal reorientação manifesta-se precipuamente através de três precedentes paradigmáticos: a ADPF 324, o RE 958.252 e a ADC 66, que, em seu conjunto, estabeleceram novos marcos interpretativos para a compreensão do fenômeno. Observa-se que a Corte, afastando-se dos critérios tradicionais cristalizados na Consolidação das Leis do Trabalho, adotou postura francamente deferente à autonomia negocial e à liberdade de organização empresarial. Com efeito, o Tribunal declarou a invalidade constitucional da utilização de determinados critérios outrora consagrados para a caracterização do vínculo empregatício, notadamente: a distinção entre atividade-fim e atividade-meio, a essencialidade da atividade para o negócio, e a natureza intelectual, artística ou esportiva da prestação de serviços. Tal inflexão hermenêutica revela-se particularmente significativa quando compreendida em seu contexto mais amplo. O Supremo, abandonando o paradigma protetivo característico do século XX, abraça uma concepção que privilegia a liberdade contratual e reconhece a legitimidade de arranjos empresariais complexos, desde que ausente a fraude. Nessa linha, a Corte estabeleceu que a mera circunstância de o prestador de serviços executar atividades essenciais ou mesmo finalísticas da empresa contratante não autoriza, *per se*, a desconsideração da forma jurídica eleita pelas partes. Contudo, cumpre ressaltar que tal orientação não implica imunidade para

simulações ou artifícios destinados a mascarar verdadeiras relações de emprego. O Tribunal preservou expressamente a possibilidade de desconstituição dos arranjos contratuais quando comprovada a fraude ou quando evidenciada a hipossuficiência do prestador de serviços, elementos que continuam a autorizar a reclassificação da relação jurídica.

A complexidade do tema revela-se ainda mais pronunciada quando se examina a projeção desses precedentes trabalhistas sobre a seara tributária. Emerge, nesse contexto, verdadeiro dilema hermenêutico: estariam os órgãos administrativos tributários vinculados aos fundamentos determinantes dessas decisões, aplicando-os por transcendência, ou deveriam limitar-se ao objeto textual específico dos julgados? A questão ganha contornos ainda mais intrincados quando se considera que o Supremo tem expandido o alcance de seus precedentes através do julgamento de reclamações constitucionais, nem sempre com a necessária coerência sistêmica. Tal fenômeno, aliado ao método *seriatim* de tomada de decisões, resulta em certa fragmentação dos critérios decisórios, dificultando a identificação precisa dos parâmetros vinculantes.

Em síntese, o tratamento dispensado pelo Supremo Tribunal Federal à questão da pejotização caracteriza-se por movimento pendular em direção a maior liberalidade nas formas de contratação, temperada pela preservação de instrumentos de combate à fraude. Trata-se de orientação que reflete, em última análise, a tensão permanente entre a proteção dos valores sociais do trabalho e o imperativo de modernização das relações econômicas, dilema este que continua a desafiar a argúcia dos intérpretes do Direito. No caso em exame, foram adotados como critérios decisórios determinantes as seguintes circunstâncias: (a) cálculo do valor a ser distribuído associado a grandezas relacionadas à percepção do valor de cada sócio na consecução do empreendimento; e (b) aporte de capital simbólico. Segue-se um resumo de meu entendimento sobre a matéria:

Tabela 1 - Resumo da análise

Item	Minha leitura
1. Pagamento por resultado (ingresso)	O pagamento ser proporcional à contribuição de serviços (produção) é lícito e amparado pelo art. 1.007 do Código Civil. É uma "modalidade de distribuição de resultados proporcional à contribuição de cada sócio". Cita-se o STJ (REsp 2053655), que validou a distribuição de dividendos "proporcionalmente aos dias de trabalho".
3. Participação Irrisória no Capital Social.	Este critério é "anacrônico". Na "economia do conhecimento", a "contribuição intelectual ou técnica substitui o aporte de capital". Cita a figura histórica do "sócio de indústria" (sócio de serviço) e o STJ (REsp 2053655), que validou uma sociedade com capital de R\$ 1.000,00 onde era "justo que a divisão dos lucros seja proporcional ao trabalho".

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 observei quanto aos 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 invalidade 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 idiosincrasia 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:

I) "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 perdas. 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 ASSEMBLÉIA 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, Ac. 2201-012.005, Relator.: FERNANDO GOMES FAVACHO, Data de Julgamento: 04/02/2025, Data de Publicação: 06/03/2025)"

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)

Assim, extraem-se três conclusões:

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

b) 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 idiosincrática visão dos empreendedores envolvidos.

c) 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.

Logo, entendo que a autoridade lançadora, secundada pelo órgão julgador de origem, partiu de premissas normativas equivocadas. Não obstante, ambos chegaram a uma solução correta, sendo necessária cautela para que este Colegiado não incorra na falácia da Afirmação do Conseqüente.

A solução da controvérsia exige examinar os elementos fáticos apontados pela fiscalização quanto à **condição societária dos profissionais que recebiam os valores classificados como lucros**. Conforme consignado no **Termo de Verificação Fiscal**, a autoridade fiscal analisou os documentos societários da empresa e concluiu que os profissionais que recebiam pagamentos, embora figurassem em determinados documentos como titulares de ações, **não eram efetivamente reconhecidos como acionistas nos registros societários da companhia**. Nesse sentido, registra o relatório fiscal:

“Contudo, em análise aos documentos societários da empresa ÚNICA SAÚDE S/A verificou-se que **os únicos acionistas registrados são Rogério Luís Boff e Rafael Nikolay**, posteriormente substituído por Bruno Rodrigo Ferreira, não constando nos registros societários a inclusão dos demais profissionais que receberam ações.” (MS CAMPO GRANDE DRJ, fl. 1057).

O mesmo documento ainda registra que os profissionais que passaram a receber valores sob a rubrica de distribuição de lucros teriam assinado instrumentos denominados “Termos de Transferência de Ações”, por meio dos quais receberiam uma única ação da companhia, sem que tais alterações fossem refletidas nos registros societários da empresa:

“Os profissionais assinavam um ‘Termo de Transferência de Ações’, recebendo uma única ação da companhia, porém tais alterações não foram registradas nos documentos societários da empresa, permanecendo como acionistas apenas os originalmente constantes do quadro societário.” (MS CAMPO GRANDE DRJ, fl. 1058).

Assim, segundo a fiscalização, embora existissem documentos indicando a transferência simbólica de ações a determinados profissionais, os **atos societários formais da companhia não registravam esses indivíduos como acionistas**, circunstância que levou a autoridade fiscal a concluir que tais instrumentos não refletiam efetiva participação societária.

À luz desses elementos constantes do Termo de Verificação Fiscal, observa-se que o ponto determinante da conclusão fiscal reside na constatação de que **os documentos societários da empresa não reconheciam o contribuinte e os demais profissionais como integrantes do quadro de acionistas da companhia**. Nessa perspectiva, a qualificação dos valores recebidos como lucros distribuídos pressuporia a existência de participação societária efetiva, devidamente refletida nos registros da pessoa jurídica, o que, segundo a análise documental realizada pela fiscalização, não se verificou no caso concreto.

Dessa forma, considerando que o relatório fiscal aponta expressamente que os registros societários da empresa **não contemplavam o contribuinte entre os acionistas**, e que os documentos apresentados se limitavam a termos de transferência de ações não refletidos nos registros formais da sociedade, conclui-se que não restou demonstrada, nos autos, a condição societária necessária para caracterizar os valores recebidos como lucros distribuídos.

Consequentemente, mantém-se a conclusão de que tais valores não podem ser qualificados como distribuição de lucros.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

4.2 ALEGAÇÃO DE QUE OS SERVIÇOS ERAM PRESTADOS A TERCEIROS EM NOME DA SOCIEDADE. PREJUDICIALIDADE.

O acórdão recorrido rejeitou o argumento de que os valores recebidos pelo contribuinte não corresponderiam a remuneração por serviços, sob o fundamento de que os pagamentos realizados pela pessoa jurídica **Única Saúde S.A.** não decorriam da participação societária dos profissionais, mas sim da atuação individual destes no âmbito das atividades desenvolvidas pela empresa. Para o órgão julgador de origem, a circunstância de os profissionais executarem atividades que geravam receitas para a sociedade não alteraria a conclusão de que os valores pagos possuíam natureza remuneratória, especialmente diante da constatação de que tais profissionais não figuravam formalmente como acionistas da companhia nos registros societários.

Por sua vez, o recorrente sustenta que os profissionais vinculados à empresa **não prestavam serviços à própria sociedade**, mas sim **a terceiros em nome da pessoa jurídica**, no exercício do objeto social da companhia. Argumenta que a empresa celebrava contratos com terceiros e que os serviços eram executados pelos profissionais que integravam a sociedade, de modo que os valores posteriormente distribuídos corresponderiam ao resultado das atividades desenvolvidas pela empresa, e não à remuneração individual por serviços prestados.

A solução da controvérsia exige examinar os elementos fáticos identificados pela fiscalização no procedimento realizado em relação à empresa **Única Saúde S.A.**, especialmente quanto à condição societária dos profissionais que executavam os serviços. Conforme registrado no **Termo de Verificação Fiscal**, a autoridade fiscal analisou os documentos societários da empresa e concluiu que os profissionais que realizavam as atividades não eram reconhecidos como acionistas nos registros formais da companhia.

O relatório também descreve que determinados profissionais firmaram instrumentos pelos quais receberiam uma única ação da companhia, sem que tais alterações fossem refletidas nos documentos societários da empresa.

Assim, ainda que os serviços prestados pelos profissionais tenham sido executados no âmbito das atividades da pessoa jurídica, o elemento determinante identificado pela fiscalização consiste no fato de que **os registros societários da empresa não reconheciam tais profissionais como integrantes do quadro de acionistas**. Em outras palavras, os documentos societários examinados pela autoridade fiscal indicariam que apenas os acionistas originalmente registrados nos atos societários figuravam formalmente como titulares do capital da companhia.

Dessa forma, considerando que a qualificação de valores como **lucros distribuídos** pressupõe a existência de participação societária efetiva e formalmente registrada, e tendo em vista que o Termo de Verificação Fiscal aponta que o recorrente e os demais profissionais **não estavam registrados como acionistas nos documentos societários da empresa**, conclui-se que o argumento de que os serviços eram prestados a terceiros em nome da sociedade não é suficiente para demonstrar a natureza societária dos valores recebidos.

Assim, à luz dos elementos documentais constantes do Termo de Verificação Fiscal, mantém-se a conclusão de que os pagamentos realizados ao recorrente não podem ser qualificados como lucros distribuídos, pois os documentos societários analisados pela fiscalização **não registravam o recorrente como acionista da companhia**.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

4.3 ALEGAÇÃO DE POSSIBILIDADE DE DISTRIBUIÇÃO DESPROPORCIONAL DE LUCROS. PREJUDICIALIDADE.

O acórdão recorrido rejeitou o argumento de que a distribuição desproporcional de resultados entre os profissionais da empresa **Única Saúde S.A.** configuraria prática legítima no âmbito societário. Para o órgão julgador de origem, a questão central não consistia na forma de distribuição dos valores, mas na **natureza jurídica dos pagamentos**, tendo concluído que os valores recebidos pelos profissionais estavam vinculados à atuação individual de cada um nas atividades desenvolvidas pela empresa. Nessa perspectiva, entendeu que os pagamentos representavam remuneração pelos serviços prestados e não distribuição de lucros decorrente da participação societária.

Por sua vez, o recorrente sustenta que a legislação societária admite a **distribuição de lucros de forma desproporcional à participação no capital social**, desde que tal possibilidade esteja prevista no estatuto ou decorra de deliberação societária. Afirma que, no caso da empresa **Única Saúde S.A.**, os resultados eram partilhados entre os profissionais segundo critérios relacionados à contribuição de cada um para a geração das receitas da companhia, circunstância que, em seu entendimento, não descaracterizaria a natureza de lucros distribuídos.

A solução da controvérsia deve partir da identificação dos elementos fáticos apontados pela fiscalização no procedimento realizado em relação à empresa **Única Saúde S.A.**. Conforme registrado no **Termo de Verificação Fiscal**, a análise dos documentos societários da companhia indicou que os profissionais que recebiam valores classificados como lucros **não estavam registrados como acionistas nos atos societários da empresa**. Nesse sentido, consignou a autoridade fiscal:

“Contudo, em análise aos documentos societários da empresa ÚNICA SAÚDE S/A verificou-se que **os únicos acionistas registrados são Rogério Luís Boff e Rafael Nikolay**, posteriormente substituído por Bruno Rodrigo Ferreira, **não constando nos registros societários a inclusão dos demais profissionais que receberam ações.**” (MS CAMPO GRANDE DRJ, fl. 1057).

O relatório também descreve que os profissionais que passaram a receber valores firmavam instrumentos pelos quais receberiam uma única ação da companhia, sem que tais alterações fossem refletidas nos registros societários formais da empresa:

“Os profissionais assinavam um ‘Termo de Transferência de Ações’, recebendo uma única ação da companhia, porém tais alterações não foram registradas nos documentos societários da empresa, permanecendo como acionistas apenas os originalmente constantes do quadro societário.” (MS CAMPO GRANDE DRJ, fl. 1058).

Diante desses elementos, observa-se que a discussão sobre a possibilidade jurídica de **distribuição desproporcional de lucros** pressupõe, necessariamente, a existência de **participação societária regularmente constituída**. No entanto, conforme apontado pela fiscalização, os documentos societários da empresa não registravam o recorrente e os demais profissionais como integrantes do quadro de acionistas da companhia, permanecendo formalmente como acionistas apenas os indivíduos originalmente constantes dos atos societários.

Assim, ainda que se admitisse, em tese, a possibilidade de distribuição desproporcional de lucros no âmbito societário, tal discussão não se mostra determinante no caso concreto, pois os elementos documentais examinados pela fiscalização indicam que **o recorrente não figurava como acionista nos registros societários da empresa**. Em consequência, não se verifica nos autos a condição societária necessária para que os valores recebidos possam ser qualificados como lucros distribuídos.

Dessa forma, à luz dos elementos constantes do Termo de Verificação Fiscal, conclui-se que a alegação recursal relativa à possibilidade de distribuição desproporcional de lucros não afasta a conclusão fiscal, uma vez que os documentos societários da empresa **não registravam o recorrente como acionista da companhia**, circunstância que impede a caracterização dos valores recebidos como distribuição de lucros.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

4.4 ALEGAÇÃO DE COMPROVAÇÃO CONTÁBIL DE LUCROS PASSÍVEIS DE DISTRIBUIÇÃO

O acórdão recorrido afastou o argumento de que a existência de demonstrações contábeis evidenciaria a natureza de lucros dos valores recebidos pelo contribuinte. Segundo o voto condutor, ainda que a pessoa jurídica **Única Saúde S.A.** tenha apresentado resultados contábeis positivos, tal circunstância não seria suficiente para qualificar os pagamentos realizados aos profissionais como distribuição de lucros, pois a análise do procedimento fiscal indicaria que os valores pagos estavam vinculados à atuação individual dos profissionais e não à participação no capital social.

Por sua vez, o recorrente sustenta que a empresa apresentou **balanços patrimoniais e demonstrações contábeis** que comprovariam a existência de lucros passíveis de distribuição. A partir desses documentos, afirma que os valores recebidos corresponderiam à partilha dos resultados da sociedade, inexistindo fundamento para sua reclassificação como rendimentos do trabalho.

A solução da controvérsia exige examinar o elemento decisório identificado pela fiscalização no procedimento realizado em relação à empresa **Única Saúde S.A.**. Conforme registrado no **Termo de Verificação Fiscal**, a autoridade fiscal analisou os documentos societários da companhia e constatou que os profissionais que recebiam valores sob a rubrica de lucros **não figuravam formalmente como acionistas nos registros societários da empresa**.

O relatório também descreve que determinados profissionais assinaram documentos denominados “Termos de Transferência de Ações”, pelos quais receberiam uma única ação da companhia, sem que tais alterações fossem formalmente registradas nos atos societários da empresa.

Diante desses elementos, observa-se que a discussão acerca da existência de **lucros contábeis passíveis de distribuição** pressupõe, como condição necessária, a existência de **participação societária regularmente constituída**. A distribuição de lucros constitui forma de remuneração do capital investido na sociedade e, por isso, exige que o beneficiário figure como sócio ou acionista da pessoa jurídica.

No caso concreto, contudo, o relatório fiscal aponta que os documentos societários da empresa **não registravam o recorrente entre os acionistas da companhia**, permanecendo como acionistas apenas os indivíduos originalmente constantes dos atos societários. Assim, ainda

que a pessoa jurídica tenha apresentado demonstrações contábeis indicando a existência de resultados positivos, tal circunstância não é suficiente para caracterizar os valores recebidos pelo recorrente como lucros distribuídos, uma vez que não restou demonstrada, nos autos, sua condição formal de acionista.

Dessa forma, à luz dos elementos documentais descritos no Termo de Verificação Fiscal, conclui-se que a alegação recursal de existência de lucros passíveis de distribuição não altera a conclusão alcançada pela fiscalização, pois os registros societários da empresa **não reconheciam o recorrente como integrante do quadro de acionistas**, circunstância que impede a qualificação dos valores recebidos como distribuição de lucros.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

4.5 MULTA DE OFÍCIO

O acórdão recorrido manteve a aplicação da **multa de ofício** prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/1996. Segundo consignado no voto condutor, não seria possível afastar a penalidade sob o argumento de que o contribuinte apenas reproduziu informações constantes dos informes de rendimentos fornecidos pela pessoa jurídica. Para o órgão julgador de origem, o contribuinte **integrava a própria estrutura societária da empresa Única Saúde S.A.**, tendo participado da sistemática adotada para classificar os valores pagos como lucros distribuídos, circunstância que afastaria a alegação de erro decorrente exclusivamente de informações prestadas pela fonte pagadora.

Por sua vez, o recorrente sustenta que a multa de ofício deve ser excluída, pois suas Declarações de Ajuste Anual foram preenchidas com base nos **informes de rendimentos emitidos pela própria empresa**, que classificavam os valores recebidos como rendimentos isentos. Nessa perspectiva, afirma que eventual equívoco na classificação dos valores teria decorrido das informações fornecidas pela fonte pagadora. Para sustentar sua tese, invoca a **Súmula nº 73 do CARF**, segundo a qual o erro no preenchimento da declaração causado por informações erradas prestadas pela fonte pagadora não autoriza a imposição de multa de ofício.

A solução da controvérsia exige examinar os pressupostos de aplicação da penalidade prevista no **art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996**, que estabelece multa de ofício sobre a diferença de imposto apurada em procedimento de lançamento. No caso concreto, o lançamento decorreu da reclassificação dos valores recebidos pelo contribuinte da empresa **Única Saúde S.A.**, os quais haviam sido declarados como lucros distribuídos.

Conforme registrado no **Termo de Verificação Fiscal**, a fiscalização concluiu que os profissionais que recebiam tais valores **não figuravam formalmente como acionistas nos registros societários da empresa**, circunstância que levou à desconsideração da natureza de lucros atribuída aos pagamentos.

O relatório também registra que determinados profissionais firmaram documentos pelos quais receberiam uma única ação da companhia, sem que tais alterações fossem formalmente refletidas nos documentos societários da empresa.

Diante desses elementos, observa-se que a conclusão fiscal quanto à natureza dos valores recebidos pelo contribuinte decorreu da análise dos **documentos societários da empresa**, os quais não registravam o recorrente como acionista. Nesse contexto, a aplicação da multa de ofício decorre da constatação de que os valores recebidos foram declarados como rendimentos isentos, quando, segundo o lançamento, deveriam ter sido oferecidos à tributação.

Por outro lado, a tese recursal baseia-se na alegação de que o contribuinte teria apenas reproduzido as informações constantes dos informes de rendimentos fornecidos pela pessoa jurídica. Contudo, conforme consignado no acórdão recorrido, a análise do caso concreto levou o órgão julgador de origem a concluir que o contribuinte **participava da estrutura societária por meio da qual os pagamentos eram realizados**, razão pela qual não reconheceu a hipótese de erro decorrente exclusivamente de informação da fonte pagadora.

Dessa forma, considerando os fundamentos apresentados pela fiscalização e acolhidos pelo acórdão recorrido, e à vista dos elementos documentais constantes do Termo de Verificação Fiscal acerca da inexistência de registro societário do recorrente, conclui-se que não restaram configuradas, nos autos, as circunstâncias que autorizariam afastar a penalidade com base na hipótese prevista na Súmula nº 73 do CARF.

Assim, mantém-se a aplicação da **multa de ofício**, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

5 DISPOSITIVO

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, rejeito a preliminar, e, no mérito, NEGO-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Henrique Perlatto Moura

Dirirjo apenas dos fundamentos lançados pelo Conselheiro Relator no tocante ao fundamento adotado para negar provimento ao Recurso Voluntário.

Isso, pois este compreende que seria suficiente que a Recorrente estivesse no quadro social, embora a minha percepção seja de que, neste caso, se trata de fraude, o que autoriza a reclassificação do rendimento, tal como realizado pela fiscalização.

A título de exemplo, a mesma matéria já veio a ser enfrentada pelo CARF quando da prolação do acórdão nº 2201-012.601 relativo a outro profissional de saúde vinculado à Única Saúde. Cabe colacionar abaixo a ementa e trechos do acórdão que bem ilustram a situação de fraude, nos termos abaixo:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2013

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

RECURSO VOLUNTÁRIO. MESMAS RAZÕES DE DEFESA ARGUIDAS NA IMPUGNAÇÃO. ADOÇÃO DAS RAZÕES E FUNDAMENTOS PERFILHADOS NO ACÓRDÃO RECORRIDO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 114, § 12, INCISO I DA PORTARIA MF Nº 1.634 DE 2023 (RICARF).

Nas hipóteses em que o sujeito passivo não apresenta novas razões de defesa em sede recursal, o artigo 114, § 12, inciso I do Regimento Interno do CARF (RICARF) autoriza o relator a adotar a fundamentação da decisão recorrida mediante a declaração de concordância com os fundamentos da decisão proferida pela autoridade julgadora de primeira instância.

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DECORRENTES DO TRABALHO.

Constatada a obtenção de rendimentos tributáveis recebidos de pessoa jurídica e não tributados no ajuste anual do imposto de renda, há de ser mantida a omissão apurada.

(...)

Do Mérito

Dos Valores Recebidos a Título de Lucros

Nos termos relatados, a decisão de piso manteve o lançamento tributário, uma vez que os valores recebidos da ÚNICA SAÚDE pela Recorrente sob a denominação de distribuição de lucros, não oferecidos à tributação pelo Imposto

sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) e constantes como pagamento de lucros isentos nas Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF's) da ÚNICA SAÚDE, correspondem a rendimentos pela prestação de trabalho sem vínculo empregatício, os quais são sujeitos à incidência do IRPF.

Tendo em vista que a recorrente repisa os mesmos argumentos trazidos em sede de Impugnação, manifestando um mero inconformismo com a decisão de piso, e uma vez que amplamente enfrentada pela primeira instância, cujos fundamentos concordo, adoto como razões de decidir os fundamentos expostos na decisão recorrida, nos termos do artigo 114, § 12, inciso I da Portaria MF nº 1.634 de 2023, mediante a reprodução do seguinte excerto (fls. 1089/1090):

(...)

3) O não reconhecimento pela empresa de que os valores pagos aos sócios decorreram unicamente dos trabalhos realizados pelos sócios não invalida que esse reconhecimento esteja implícito nas condições e na forma dessa distribuição que caracterizam a remuneração pelos trabalhos executados pelos sócios, enquanto que não há qualquer critério objetivo que deixasse claro tratar-se de distribuição de lucros, mas, pelo contrário, afirma textualmente até no item "c" do relatório, em que se verifica que a distribuição desproporcional decorreu de critérios definidos em comum acordo, tais como "a colaboração na geração de receitas obtidas", e, por consequência, no próprio resultado objeto da distribuição, o que caracteriza de forma inequívoca, que a distribuição reflete a remuneração pelos serviços prestados, tendo agido os sócios e a empresa em conluio para a obtenção do resultado da falta de pagamento do tributo pelos "pretensos" sócios";

4) No item "d" do relatório, o impugnante volta a afirmar, que a distribuição do resultado observa o quanto do resultado da sociedade relaciona-se a cada sócio, ou seja, proporcionalmente a sua colaboração na geração das receitas e envolvimento profissional, guardando relação, portanto, com a gestão técnica e não com a quantidade de ações possuídas com a quantidade de consultas, atendimentos ou horas de plantão. Tal assertiva somente vem a confirmar que a distribuição nada mais é do que a remuneração pelos serviços prestados, senão, qual seria objetivamente a contribuição de cada sócio que não pudesse ser medida pelos serviços realizados, mas, apenas meras alegações, de gestão técnica de cada sócio? todos eles realizavam gestão técnica que, de qualquer forma, seria uma remuneração pelos serviços de gestão e não distribuição de lucros que caracteriza a remuneração pela participação no capital da empresa;

5) Os valores distribuídos ostentam sim a natureza de rendimentos do trabalho, e, a afirmação de que os sócios não prestam serviços à empresa, mas, a terceiros, só confirma que a constituição da sociedade teve como único objetivo a criação de uma simulação para que os sócios que na

verdade prestam serviços a terceiros, tenham como rendimentos por esses serviços, como se fossem da sociedade, tratados como distribuição de lucros de forma indevida;

6) A menção à lei 11.196/2005 em nada se contrapõe ao lançamento, considerando que o que se questiona é a remuneração pelos serviços prestados pelos sócios que não se caracterizam como distribuição de lucros da sociedade, esta criada com o único objetivo de maquiar tal remuneração por serviços prestados como se lucros distribuídos fossem e não à possibilidade de profissionais se juntarem para prestação de serviços personalíssimos ou não, sujeitando-se tão somente à legislação aplicável à pessoa jurídica, para fins fiscais e previdenciários;

7) A indicação do artigo 17, parágrafos 2º a 4º da lei 6.404/76, onde se estabelece as condições de dividendos fixos e dividendos mínimos tem critérios objetivos que não se identificam com o presente caso, pois são condições objetivas que independem de qualquer ação dos sócios para seu recebimento, mas, das condições estabelecidas nos estatutos das Sociedades estabelecidos de conformidade com referida Lei, o que é permitido e não meras alegações de distribuição de lucros baseados em critérios não especificamente determinados, mas, pelo contrário, referem-se a retribuição, nas palavras do próprio impugnante, "a distribuição do resultado observa o quanto desse resultado relaciona-se a cada sócio, ou seja, proporcionalmente a sua colaboração na

geração de receitas e envolvimento profissional" o que é remuneração e não distribuição de lucros;

8) A afirmação pelo impugnante de que o estabelecido no Estatuto Social da sociedade que o fato dos minoritários receberem dividendos majorados à sua participação acionária, de forma desproporcional, numa eventual infração à legislação societária, não terá o condão de atribuir natureza de verba remuneratória, afirmando que a lei 9.249/95 não obriga que a distribuição seja proporcional ao capital social, esquecendo-se, no entanto, o impugnante, que o que se trata é se os valores distribuídos caracterizam-se como distribuição de lucros ou remuneração do trabalho, considerando-se que segundo o próprio impugnante os recebimentos foram pela contribuição de cada sócio proporcionalmente a sua colaboração na geração das receitas e envolvimento profissional, guardando relação com a gestão técnica, o que caracteriza inequivocamente a remuneração pelo trabalho executado;

Acrescento, ainda, que no presente caso restou demonstrado pela fiscalização, que os valores recebidos pelo recorrente da empresa Única Saúde S.A., declarados como distribuição de lucros, foram em decorrência do trabalho,

conforme se constata no Termo de Verificação Fiscal (fls. 1033/1042), que abaixo reproduzo:

1.1 DA PESSOA JURÍDICA – ÚNICA SAÚDE A ÚNICA SAÚDE é sociedade anônima localizada no município de Taquara/RS, Rua Emílio Lúcio Esteves, nº 1131, sala 409, bairro Centro (também referida neste documento como “empresa”, “companhia”, “sociedade” e “pessoa jurídica”). Conforme Estatuto Social (docs. 04 e 23), a “companhia tem por objeto a exclusiva prestação de serviços de saúde, em todas suas especialidades e áreas, a administração e gestão de serviços de saúde, além de quaisquer atividades afins, correlatas, acessórias ou complementares às descritas anteriormente, atuando na iniciativa pública e privada, podendo ainda, participar do capital de outras sociedades, como sócia, sócia-quotista ou acionista”.

Em consonância com os objetivos sociais, a empresa firmou contratos de prestação de serviços com entes públicos e privados. A análise dos dispositivos pactuados indica claramente a atuação empresarial, desenvolvendo as atividades inerentes à prestação de serviços mediante contraprestação econômica (por exemplo, supervisão e fiscalização dos seus colaboradores, emissão de notas fiscais, recebimento de pagamentos e, destaque-se, responsabilidade sobre as obrigações trabalhistas, tributárias, sociais e previdenciárias decorrentes das relações com seus trabalhadores).

(...)Como se detalha a seguir, em vez de pagar salários ou honorários aos seus colaboradores e recolher os encargos tributários e previdenciários legalmente e conseqüentemente devidos, a empresa ÚNICA SAÚDE empreendeu simulação ao caracterizar trabalhadores como sócios da companhia e ao atribuir às remunerações pagas as falsas qualificações de pró-labore e de distribuição antecipada de lucros. Tais valores eram informados como rendimentos isentos nas Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF's) apresentadas pela empresa, resultando na supressão indevida de obrigações tributárias em prejuízo do erário público (docs. 67 e 68). As DIRF's são apresentadas como arquivos digitais de texto puro, com tipos de registros indicados no início de cada linha do arquivo e com campos delimitados pelo caractere “|”. A pessoa física beneficiária de um pagamento é identificada pelo registro “BPFDEC” e o valor de lucros isentos recebido por essa pessoa física consta no primeiro registro “RIL96” após a identificação da pessoa física beneficiária (os valores monetários constantes nº arquivo da DIRF são informados em centavos – o valor de R\$ 123.456,78 aparece no arquivo como “12345678”).

(...)Em primeiro lugar, a remuneração dos colaboradores pessoas físicas, foi realizada mediante pagamentos mensais e em montantes calculados em função dos volumes e modalidades dos serviços executados por cada

profissional, sem correlação alguma com a participação social, com o capital empregado na companhia ou com os resultados da empresa. Por óbvio, nos períodos (meses ou anos) em que determinado trabalhador não prestou serviços, não houve qualquer pagamento àquele prestador de serviços, mesmo permanecendo ele como um dos supostos sócios da empresa. Portanto, os valores pagos decorreram unicamente dos trabalhos executados (por exemplo, consultas, atendimentos e horas de plantão), deixando transparecer claramente a natureza de rendimento do trabalho e não de rendimento do capital.

Nesse sentido, foi a resposta dada pela ÚNICA SAÚDE ao Termo de Intimação Fiscal nº 01 da fiscalização da pessoa jurídica (doc. 23), que questionou a ocorrência de tais fatos:

Os valores pagos aos acionistas a título de “distribuição antecipada de lucros” eram apurados de acordo com o que prevê o art. 27º, parágrafos 1º e 2º do Estatuto Social da Companhia, conforme reproduzido a seguir:

“A companhia, por deliberação de seus diretores, poderá levantar balanço mensal, trimestral, semestral, e declarar dividendos a conta de lucros acumulados nesse balanço, bem como fazer a critério de seus diretores, distribuição antecipada de lucros a qualquer de seus acionistas, conforme decisão em reunião de diretoria. A diretoria poderá declarar dividendos intermediários, à conta de lucros acumulados ou de reservas de lucros existentes no último balanço anual ou semestral.

Parágrafo 1º) Havendo concordância da maioria do capital social, poderá ser elaborado Acordo Social dispondo sobre participação nos lucros e nas perdas sem obedecer a proporcionalidade do capital, desde que atendidos os requisitos legais pra tanto.

Parágrafo 2º) Poderá a administração em qualquer tempo, realizar balanços intercalares ou extraordinários.” Sob o respaldo do Estatuto Social, a administração da Companhia tinha como ponto inicial a receita apurada, de onde eram descontados os tributos incidentes, assim como os custos e despesas necessárias à administração e gestão da Companhia, sendo o resultado desse cálculo dividido entre os acionistas proporcionalmente à sua colaboração na geração de receitas e envolvimento profissional no período base. [grifos da fiscalização]

Merece destaque a resposta dada pela ÚNICA SAÚDE ao Termo de Intimação Fiscal nº 03 (doc. 54), mediante o qual foi solicitada a apresentação da memória de cálculo dos valores distribuídos a título de antecipação de lucros aos profissionais que prestavam os serviços vendidos pela empresa:

Diante do exposto, esclarecemos que para o estabelecimento do montante a ser pago a cada um dos acionistas a título de “distribuição antecipada de lucros” não havia um cálculo matemático padrão. De forma objetiva apurava-se o montante global passível de distribuição em estrita obediência a legislação tributária, bem como, ao atendimento de suas necessidades financeiras, visando honrar seus compromissos relativos a custos e despesas necessárias à boa administração e gestão do negócio, e partir de então definiam-se os valores que caberiam a cada um dos acionistas, levando-se em consideração a sua colaboração na geração de receitas e envolvimento profissional nº período base. [grifos da fiscalização]

Portanto, a própria empresa esclareceu, em mais de um momento, que os valores pagos aos profissionais decorreram do resultado de seu trabalho ou, nos termos utilizados pela ÚNICA SAÚDE, da "colaboração na geração de receitas e envolvimento profissional". Nunca foram participação nos resultados da companhia decorrentes da condição de sócio, os quais poderiam ser distribuídos na forma de lucros isentos.

(...)Verifica-se que os pagamentos efetuados aos profissionais prestadores de serviços (“acionistas” com uma ação de R\$ 1,00) foram feitos mensalmente e proporcionalmente às receitas dos serviços de saúde realizados por cada um, deduzindo os tributos incidentes sobre tais receitas e um valor para atender “os custos e despesas necessárias à administração e gestão da companhia”.

Independentemente da apuração de lucros, os profissionais prestadores de serviços foram remunerados, o que mostra, novamente, a natureza de rendimentos por trabalho.

Cabe ainda ressaltar que os pagamentos efetuados a título de “antecipações de lucros” além de não sofrerem confronto com o resultado final do exercício social, não ocorriam em todos os meses. Mesmo que fosse cogitado que a empresa apurasse seus resultados e distribuisse os respectivos dividendos mensalmente, verifica-se que, em muitos meses, um grande número de profissionais não recebeu “adiantamento de lucros”, ainda que permanecesse na condição de “acionista”. Pelas informações apresentadas pela ÚNICA SAÚDE, isso teria ocorrido porque, naqueles meses, tais profissionais não colaboraram na geração de receitas e não se envolveram profissionalmente (logicamente, não trabalharam, não fazendo jus, assim, aos seus pagamentos). A inexistência de lucros "adiantados" aos acionistas detentores de uma ação evidencia, mais uma vez, que os valores pagos aos profissionais naqueles meses em nada se relacionavam com distribuição de lucros.

9) A hipótese de cancelamento da multa de ofício caso seja mantida a autuação, sob o argumento que apresentou a Declaração de Ajuste Anual de conformidade com informe entregue pela sociedade, não pode ser acolhida considerando que o impugnante é parte integrante da sociedade, e, como visto, houve participação efetiva dos sócios na simulação construída, com pleno conhecimento dos sócios;

10) Da mesma forma que o item anterior e demais argumentos, não há que se falar em nulidade e improcedência do lançamento e exclusão da multa de ofício.

Conforme se observa das declarações/respostas ofertadas pela própria empresa Única Saúde S.A., durante o procedimento de fiscalização oriundo do processo administrativo nº 11065.722869/2016-46, transcritas no Termo de Verificação Fiscal que compõe o presente processo, acima transcrito, os valores pagos sob a roupagem de “distribuição de lucros” ao recorrente na realidade se tratava de pagamento a título do trabalho desempenhado.

Por sua vez, a Recorrente não se desincumbiu de seu ônus probatório de desconstituir os fatos e fundamentos jurídicos do lançamento, ônus que lhe incumbia, nos termos do artigo 373, inciso II do CPC, razão pela qual deve ser mantido o lançamento tributário, e não há reparos a serem feitos na decisão de piso.

Por fim, considerando que restou devidamente comprovada a omissão de rendimentos visto que os valores distribuídos ostentam sim a natureza de rendimentos do trabalho. No presente caso não se trata de lançamento induzido tão somente pelas informações prestadas pela fonte pagadora (Súmula de nº 73 do CARF), não havendo que se falar em afastamento da multa de ofício.

(Acórdão 2201-012.601, Processo nº 10983.721282/2017-76, Relatora Luana Esteves Freitas, Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção, sessão de 28/01/2026, publicação em 11/02/2026)

Dessa forma, constatada a existência de fraude, entendo por acompanhar o Conselheiro Relator pelas conclusões.

Conclusões

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar e negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Henrique Perlatto Moura