



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11516.721823/2017-35
ACÓRDÃO	2202-011.725 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	3 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RAFAEL LUIZ SANTOS VIEIRA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014, 2015

RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. DEDUÇÃO DE DESPESAS COM LIVRO CAIXA. GLOSA. DOCUMENTAÇÃO INIDÔNEA OU INEXISTENTE. APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO DE 75%. RECURSO VOLUNTÁRIO CONHECIDO PARCIALMENTE E, NESSA PARTE, DESPROVIDO.

I. CASO EM EXAME

1.1. Recurso voluntário interposto pelo contribuinte contra acórdão que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada em face de auto de infração lavrado para constituição de crédito tributário de IRPF referente aos anos-calendário de 2011 a 2015.

1.2. O lançamento teve como fundamentos principais: (i) reclassificação de valores recebidos a título de lucros isentos como rendimentos tributáveis; (ii) glosa de despesas médicas; e (iii) glosa de despesas escrituradas em livro caixa.

1.3. A decisão recorrida afastou a multa qualificada de 150% aplicada sobre as despesas médicas, substituindo-a pela multa de ofício de 75%, e manteve os demais lançamentos.

II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO

4. Há três questões em discussão:

(i) saber se os valores recebidos pela parte-recorrente a título de lucros distribuídos possuem natureza isenta ou tributável;

(ii) saber se os recibos apresentados para comprovação das despesas médicas são idôneos para fins de dedução; e

(iii) saber se os lançamentos em livro caixa foram suficientemente comprovados para fins de dedução da base de cálculo do IRPF.

III. RAZÕES DE DECIDIR

3.1. No tocante à reclassificação dos valores declarados como lucros isentos, concluiu-se pela ausência de comprovação de vínculo societário efetivo apto a legitimar a distribuição isenta, diante da ausência de documentação mínima de suporte.

3.2. A alegada existência de práticas informais de distribuição proporcional à produtividade individual, sem respaldo em deliberação formal ou escrituração contábil idônea, não opera como presunção apta a infirmar as conclusões a que chegou a autoridade lançadora, quanto à inexistência de vínculo societário.

3.3. Quanto às despesas médicas, os recibos apresentados foram declarados ineficazes por meio de Ato Declaratório Executivo regularmente publicado. Verificou-se, ainda, ausência de comprovação da prestação dos serviços, além da inaptidão da profissional em parte dos períodos, o que legitima a glosa nos termos do art. 80 do RIR/99.

8. Em relação às despesas com livro caixa, constatou-se ausência total de documentação comprobatória, mesmo após intimação fiscal. A alegada perda de arquivos eletrônicos não supre o ônus probatório exigido pelo art. 76 do RIR/99, sendo legítima a manutenção da glosa.

9. O pedido de limitação da multa de ofício ao patamar de 100%, por alegado caráter confiscatório, não foi conhecido, à luz da Súmula CARF nº 02, que dispõe:

"O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária."

10. Os documentos juntados intempestivamente não foram analisados por força da preclusão, conforme arts. 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, com exceção dos pedidos referentes à redução da multa e, na parte conhecida, em negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino – Relator

Assinado Digitalmente

Ronnie Soares Anderson – Presidente

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

RELATÓRIO

Por brevidade, transcrevo o relatório elaborado pelo órgão julgador de origem, 15ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (SP), de lavra da auditora-fiscal Alessandra Fabíola Avelino de Aquino (Acórdão nº 16-81.772):

Da Autuação

O processo refere-se ao Auto de Infração, lavrado em 05/07/2017, relativo aos anos-calendário de 2011, 2012, 2013, 2014, 2015, por meio do qual foi exigido o imposto no valor de R\$ 73.517,00. O mesmo encontra-se nos autos às fls. 445/461, bem como os devidos fundamentos legais.

A autuação em foco decorreu da reclassificação dos rendimentos recebidos a título de lucro distribuído para rendimentos tributáveis recebidos em decorrência de serviços prestados por sócio de empresa, dedução indevida de despesas médicas e dedução indevida de despesas de livro-caixa.

Da Informação Fiscal

O procedimento fiscal que resultou na constituição do crédito tributário, acima referido, encontra-se relatado nos autos (fls. 425/443)

[...]

Referido acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014, 2015

NULIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL.

Constatado que o procedimento fiscal foi realizado com estrita observância das normas de regência, respeitado o direito de defesa do contribuinte, concedendo ao mesmo ampla oportunidade de apresentar documentos e esclarecimentos, tanto no decurso do procedimento fiscal como na fase impugnatória, fica afastada a hipótese de nulidade do lançamento.

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. SERVIÇOS PRESTADOS POR SÓCIOS.

Não estão sujeitos ao imposto de renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual. A isenção não abrange os valores pagos a outro título, tais como pro labore, aluguéis e serviços prestados.

DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO.

Havendo dúvidas quanto à efetiva prestação dos serviços neles indicados, a autoridade fiscal pode lançar mão da prerrogativa dada pela legislação de exigir a comprovação efetiva tanto do serviço quanto do pagamento.

DEDUÇÃO DE LIVRO-CAIXA.

Para que uma despesa possa ser considerada como dedutível através de livro-caixa devem ser respeitados os seguintes requisitos cumulativos: deve estar relacionada com a atividade exercida; deve ser realizada no curso do ano-calendário correspondente ao exercício da declaração; deve ser necessária à percepção do rendimento e à manutenção da fonte produtora; deve ser comprovada com documentação idônea; e não poderá exceder à receita mensal da respectiva atividade, sendo permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes até dezembro.

MULTA. CONSTITUCIONALIDADE.

É descabida a alegação de confisco quanto à exigência de multas, pois a vedação estabelecida na Constituição Federal é dirigida ao legislador e aplicada à instituição de tributos.

JURISPRUDÊNCIA.

As decisões judiciais e administrativas não constituem normas complementares do Direito Tributário, aplicando-se somente à questão em análise e vinculando as partes envolvidas no litígio.

Cientificado do resultado do julgamento em 24 de abril de 2018, uma terça-feira (fls. 755), a parte-recorrente interpôs o presente recurso voluntário em 18 de maio de 2018, uma sexta-feira (fls. 758), no qual se sustenta, sinteticamente:

- a) A reclassificação dos rendimentos recebidos da Clínica Infantil Tio Cecim Ltda. como prestação de serviços ofende o conceito legal de lucros isentos de tributação, porquanto tais valores seriam decorrentes de distribuição desproporcional de lucros, pactuada entre os sócios com base na produção individual de cada um, prática admitida pela legislação e validada pela escrituração contábil da pessoa jurídica.
- b) A desconsideração do acordo de sócios que instituiu a distribuição desproporcional de lucros fere os princípios da boa-fé objetiva e do venire contra factum proprium, na medida em que se desconsidera conduta reiterada e inequívoca praticada pelos sócios desde a constituição da sociedade, configurando legítima expectativa de que os valores seriam considerados como lucros e não como rendimentos de prestação de serviços.
- c) A tributação dos lucros distribuídos, após já terem sido oferecidos à tributação na pessoa jurídica, viola o princípio da vedação ao bis in idem, na medida em que implica dupla incidência de imposto de renda sobre a mesma base econômica — primeiro na pessoa jurídica, depois na pessoa física do sócio.
- d) A glosa das despesas médicas declaradas, com base em suposta imprestabilidade dos recibos, contraria o art. 8º da Lei n.º 9.250/1995, dado que os documentos apresentados continham os requisitos formais exigidos e foram acompanhados de declaração firmada pela prestadora do serviço, além de terem sido regularmente lançados nas declarações da prestadora e do contribuinte.
- e) A exigência de documentos adicionais não previstos em lei para comprovação das despesas médicas (como cheques, extratos, laudos e exames) contraria o princípio da legalidade estrita, pois impõe obrigações não previstas expressamente na legislação tributária.
- f) A glosa das despesas escrituradas em livro caixa viola o direito à dedução das despesas necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, nos termos do art. 8º da Lei n.º 9.250/1995, porquanto foram apresentadas provas de que os gastos referiam-se à atividade profissional exercida pelo contribuinte.
- g) O indeferimento da prova pericial requerida na impugnação fere o princípio do contraditório e da ampla defesa, dado que a perícia seria o meio mais adequado para aferir a natureza dos rendimentos recebidos e a legitimidade das deduções realizadas.
- h) A aplicação da multa de ofício majorada em patamar superior a 100% afronta a vedação constitucional ao confisco tributário (art. 150, IV, da CF/88), sendo, no máximo, admissível a multa de 75%, em face da boa-fé do contribuinte.

Diante do exposto, pede-se, textualmente:

“REQUER se digne conhecer deste recurso voluntário e a ele seja dado integral provimento, para reformar a decisão de primeiro grau e julgar totalmente improcedente ao auto de infração emitido contra o recorrente, declarando a nulidade do lançamento de ofício.

A) Ainda que não prospere os pleitos supra, requer parcial provimento ao recurso, para admitir como válida as despesas operacionais de R\$ 4.380,82 (2012) e R\$ 1.797,69 (2013), determinando, por outro tanto, a exclusão dos valores apontados a título de ‘cálculo dos Lucros Proporcionais à participação no Capital Social da fonte pagadora’, na elaboração da Reclassificação de Rendimentos, com o refazimento do débito tributário exigido.

B) Requer se digne a excluir do lançamento fiscal a multa lançada de ofício, tendo em vista a ausência comprovada da intenção deliberada de omitir os valores, eventualmente devidos a título de imposto de renda.”

Posteriormente, o recorrente juntou aos autos “razões suplementares ao recurso” (fls. 783-788).

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Thiago Buschinelli Sorrentino**, Relator

1 CONHECIMENTO

Conheço parcialmente do recurso voluntário, porquanto tempestivo e aderente aos demais requisitos para exame e julgamento da matéria., com exceção das matérias discriminadas.

O próprio lançamento **afastou a multa qualificada** de 150%, por **ausência de comprovação de dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte**. Aplicou, em substituição, a **multa de ofício de 75%**, nos termos do caput do art. 44 da mesma Lei.

Na peça recursal, o contribuinte **reitera a contestação à multa qualificada**, porém, o faz **sem reconhecer** que o acórdão recorrido já acolhera o pleito parcialmente.

Sustenta, ainda, de forma subsidiária, que eventual multa não poderia ultrapassar 100%, invocando tese do STF sobre o princípio do não confisco.

Portanto, houve **perda do objeto recursal em relação à multa qualificada de 150%**, na medida em que o acórdão recorrido **já afastou integralmente essa penalidade**, substituindo-a por multa de ofício de 75%.

Restaria, portanto, **pendente de análise apenas o pedido subsidiário** formulado nas razões recursais, relativo à **alegada limitação da multa de 75% ao patamar de 100% do tributo**, sob invocação do princípio do não confisco.

Assim, a matéria da multa qualificada **não mais constitui objeto recursal útil**, devendo ser reconhecida a perda parcial de objeto, com **exame restrito ao pedido subsidiário remanescente**.

Esse pedido não será conhecido, nos termos da Súmula 02/CARF:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Como preliminar puramente de conhecimento documental, registro que não examinarei os documentos de fls. 783-788, em razão da preclusão (arts. 16 e 17 do Decreto 70.235/1972).

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:

1) Ano-calendário de 2011

- a) Infração: dedução indevida de despesas médicas na Declaração de Ajuste Anual;
- b) Base legal: arts. 73, 80, 83 e 841 do RIR/99; art. 1º, inciso V e parágrafo único, da Lei nº 11.482/07, incluído pela Lei nº 12.469/11;
- c) Multa: 150%.

2) Ano-calendário de 2012

- a) Infrações:
 - i) dedução indevida de despesas médicas;
 - ii) dedução indevida de despesas de livro caixa;
- b) Base legal:

- i) despesas médicas: arts. 73, 80, 83 e 841 do RIR/99; art. 1º, inciso VI e parágrafo único, da Lei nº 11.482/07;
- ii) livro caixa: arts. 73, 75, 76, 83 e 841 do RIR/99; art. 1º, inciso VI e parágrafo único, da Lei nº 11.482/07;
- iii) Multas: 150% e 75%, respectivamente.

3) Ano-calendário de 2013

a) Infrações:

- i) dedução indevida de despesas médicas;
- ii) dedução indevida de despesas de livro caixa;
- iii) reclassificação de lucros isentos para rendimentos tributáveis recebidos de pessoa jurídica por serviços prestados por sócio;

b) Base legal:

- i) despesas médicas: arts. 73, 80, 83 e 841 do RIR/99; art. 1º, inciso VII e parágrafo único, da Lei nº 11.482/07;
- ii) livro caixa: arts. 73, 75, 76, 83 e 841 do RIR/99; art. 1º, inciso VII e parágrafo único, da Lei nº 11.482/07;
- iii) reclassificação: arts. 37, 38, 43, 45, 83, 654, 662 e 666 do RIR/99; art. 10 da Lei 9.249/95; art. 51 da IN SRF nº 11/96; art. 1º, inciso VII e parágrafo único, da Lei nº 11.482/07;
- iv) Multas: 150% e 75%, conforme o caso.

4) Ano-calendário de 2014

a) Infrações:

- i) dedução indevida de despesas médicas;
- ii) reclassificação de lucros isentos para rendimentos tributáveis recebidos de pessoa jurídica por serviços prestados por sócio;

b) Base legal:

- i) despesas médicas: arts. 73, 80, 83 e 841 do RIR/99; art. 1º, inciso VIII e parágrafo único, da Lei nº 11.482/07;
- ii) reclassificação: arts. 37, 38, 43, 45, 83, 654, 662 e 666 do RIR/99; art. 10 da Lei 9.249/95; art. 51 da IN SRF nº 11/96; art. 1º, inciso VIII e parágrafo único, da Lei nº 11.482/07;

c) Multas: 150% e 75%, respectivamente.

5) Ano-calendário de 2015

- a) Infração: reclassificação de lucros isentos para rendimentos tributáveis recebidos de pessoa jurídica por serviços prestados por sócio;
- i) Base legal: arts. 37, 38, 43, 45, 83, 654, 662 e 666 do RIR/99; art. 10 da Lei 9.249/95; art. 51 da IN SRF nº 11/96; art. 1º, incisos VIII e IX e parágrafo único, da Lei nº 11.482/07.

Veja-se a motivação para cada categoria de glosa ou reclassificação, a seguir.

1. Reclassificação de lucros distribuídos como rendimentos tributáveis

Identificou-se que, nos anos-calendário de 2013 a 2015, o contribuinte declarou como isentos os valores recebidos da empresa Clínica Infantil Tio Cecim Ltda., a título de distribuição de lucros. Após análise do contrato social da empresa, alterações contratuais, atas de assembleia e da escrituração contábil, constatou-se que a participação do contribuinte no capital social era de apenas 0,1% (em 2013 e 2014) e 0,2% (em 2015). Os valores recebidos, no entanto, ultrapassaram em muito o montante proporcional ao capital.

Foi apurado que a distribuição dos chamados “lucros” se dava conforme a produção individual de cada sócio, inclusive do contribuinte, todos médicos pediatras atuantes na clínica. A empresa confirmou que os pagamentos eram, de fato, remuneração pelos serviços médicos prestados e não distribuição proporcional de lucros societários. Constatada a ausência dos requisitos legais para a isenção prevista no art. 10 da Lei nº 9.249/95, procedeu-se à reclassificação dos rendimentos isentos como rendimentos tributáveis decorrentes da prestação de serviços.

2. Dedução indevida de despesas médicas

O contribuinte deduziu, em suas declarações dos exercícios de 2012 a 2015, valores a título de despesas médicas supostamente pagas à odontóloga Rita de Cássia Pereira Ferreira, nos anos-calendário de 2011 a 2014. Após diligência fiscal anterior e análise documental, foi apurado que:

- a) A referida profissional não possuía alvará sanitário, nem registro regular para exercício da profissão no Estado de SC até 13/11/2013;
- b) suposto consultório declarado estava em construção nos anos informados;

- c) Não foram apresentados comprovantes de pagamento ou de efetiva prestação dos serviços;
- d) Foram detectados elementos de falsidade ideológica nos recibos emitidos.

Por essas razões, os documentos foram declarados ineficazes e inidôneos para fins de dedução fiscal por meio de Ato Declaratório Executivo publicado no DOU em 09/08/2016, o qual embasou a glosa das respectivas deduções. A autoridade lançadora considerou presente a intenção de fraude, aplicando multa qualificada de 150%, nos termos do art. 44, inciso I, § 1º da Lei nº 9.430/96.

3. Dedução indevida de despesas com livro caixa

O contribuinte informou valores a título de deduções com livro caixa nas declarações dos exercícios de 2013 e 2014, correspondentes aos anos-calendário de 2012 e 2013. Intimado, declarou ter perdido os dados digitais em pane no computador pessoal e não apresentou qualquer documentação comprobatória. Diante da ausência total de provas, as deduções foram glosadas.

O contribuinte impugnou esse ato de constituição do crédito tributário, ao narrar, inicialmente, que foi surpreendido com a lavratura do auto de infração, especialmente quanto à reclassificação dos valores recebidos da Clínica Infantil Tio Cecim Ltda., os quais declarou como isentos por serem lucros distribuídos, bem como quanto às glosas de despesas médicas e de livro caixa.

No tocante à **reclassificação dos rendimentos**, o impugnante sustentou que exerceu regularmente a atividade médica na referida clínica, da qual era sócio, prestando serviços em condições paritárias com os demais integrantes da sociedade. Alegou que os valores pagos decorreram de distribuição de lucros efetivamente apurados e declarados pela pessoa jurídica, nos termos da legislação vigente, e devidamente registrados na escrituração contábil. Ressaltou que os lucros foram distribuídos conforme previsto em cláusula contratual específica, e não de forma proporcional à participação no capital social, como permitido pelo art. 1.007 do Código Civil.

Defendeu que o fato de os lucros distribuídos serem superiores à fração de capital social detida pelo sócio não afasta, por si só, a natureza de isenção tributária dos valores, desde que regularmente contabilizados e declarados. Apontou, ainda, ausência de provas de que os pagamentos corresponderiam, na realidade, a remuneração por serviços prestados. Asseverou que a autuação se baseou em presunção, sem demonstração concreta da simulação ou fraude, o que seria vedado pelo ordenamento jurídico.

Quanto às **despesas médicas**, o impugnante argumentou que as deduções estavam devidamente documentadas por recibos emitidos pela profissional de saúde mencionada no relatório fiscal. Rechaçou a alegação de falsidade, destacando que não foi parte em qualquer processo administrativo ou judicial que tenha declarado a inidoneidade dos documentos. Requereu que a autoridade fiscal comprovasse a ciência inequívoca do contribuinte sobre eventual decisão declaratória da falsidade dos recibos.

Sobre as **despesas de livro caixa**, alegou que exerceu atividade profissional autônoma e que os lançamentos foram realizados de boa-fé. Reconheceu a perda de parte dos registros eletrônicos, mas sustentou que tal fato não configura, por si, ausência de comprovação das despesas, sobretudo quando amparadas por rotina operacional e compatíveis com o exercício da atividade médica.

Ao final, pediu a **nulidade do auto de infração**, por vício de motivação e insuficiência probatória; alternativamente, pleiteou o reconhecimento da **inexistência de infração**, com o consequente cancelamento integral do crédito tributário. Requereu, ainda, subsidiariamente, a **redução das multas aplicadas**, inclusive com base na ausência de dolo, fraude ou simulação.

Ao apreciar a impugnação, o órgão julgador de origem houve por bem julgá-la **parcialmente procedente**, para afastar parte da multa qualificada aplicada, convertendo-a em multa de ofício de 75%, e manter os demais lançamentos.

A decisão registrou, inicialmente, que a reclassificação dos valores declarados como lucros isentos para rendimentos tributáveis estava devidamente fundamentada em provas materiais obtidas no procedimento fiscal, especialmente:

- o reduzido percentual de participação do contribuinte no capital social da pessoa jurídica (0,1% e 0,2%);
- o alto valor dos repasses financeiros, em comparação com a proporção societária;
- os esclarecimentos prestados pela própria empresa, no sentido de que os valores pagos aos médicos decorriam de sua produção individual;
- e a ausência de comprovação de efetiva distribuição de lucros, na forma prevista na legislação tributária.

A DRJ entendeu que tais circunstâncias demonstravam a natureza remuneratória dos valores, vinculada à prestação de serviços médicos, o que os enquadraria como rendimentos tributáveis. Registrou, ainda, que a contabilidade da empresa e as cláusulas contratuais não poderiam prevalecer quando confrontadas com a realidade econômica efetivamente verificada.

Em relação às **despesas médicas**, o colegiado reconheceu a ocorrência de glosas legítimas, diante da inidoneidade dos documentos apresentados, a qual havia sido previamente declarada por Ato Declaratório Executivo publicado no DOU. Contudo, entendeu não haver elementos suficientes para caracterizar a ocorrência de dolo ou fraude, razão pela qual afastou a **multa qualificada de 150%**, aplicando, em substituição, a multa de ofício de 75%, nos termos do art. 44, caput, da Lei nº 9.430/96.

Quanto às **despesas com livro caixa**, a decisão manteve integralmente a glosa promovida pela fiscalização, considerando que o contribuinte não apresentou qualquer comprovação das despesas deduzidas, tampouco demonstrou a origem, natureza ou destinação dos valores lançados.

Ao final, a DRJ **manteve o lançamento quanto à exigência principal e à multa de ofício de 75%**, afastando apenas a qualificação da multa anteriormente aplicada sobre as glosas de despesas médicas.

Inconformado com esse resultado, o recorrente interpôs o presente recurso voluntário, no qual argumenta-se, em suma, que a decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento contrariou prova documental constante dos autos, bem como fundamentos legais e jurisprudenciais aplicáveis à matéria, motivo pelo qual pleiteia a reforma integral ou, subsidiariamente, parcial do acórdão recorrido.

Inicialmente, sustenta que os valores recebidos a título de distribuição de lucros da empresa Clínica Infantil Tio Cecim Ltda. decorrem de ajuste societário lícito e válido, por meio do qual os lucros foram distribuídos de forma desproporcional à participação societária, em razão da produtividade individual dos sócios. Argumenta que essa forma de remuneração sempre foi adotada pela sociedade, sendo os repasses escriturados regularmente na contabilidade e declarados nas DIRPF dos sócios, o que afastaria qualquer hipótese de remuneração por serviços prestados sujeitos à tributação.

Afirma que, mesmo na ausência de cláusula contratual escrita formalizando o acordo de sócios, a prática reiterada da distribuição proporcional à produção individual é válida juridicamente como contrato parasocial tácito, sendo vedado à Administração desconsiderá-la com base apenas na inexistência de instrumento escrito. Aduz, ainda, violação ao princípio do *venire contra factum proprium* e à segurança jurídica, uma vez que os lucros já haviam sido tributados na pessoa jurídica.

Quanto às despesas médicas glosadas, sustenta a idoneidade dos recibos apresentados, os quais, segundo defende, preenchem os requisitos legais previstos no art. 8º, §2º, inciso III, da Lei nº 9.250/95, sendo ilegal a exigência de documentação complementar imposta pela fiscalização, como extratos bancários ou exames. Argumenta que a exigência configura inovação ilegal no ordenamento jurídico e afronta os princípios do devido processo legal, da ampla defesa e da legalidade. Invoca jurisprudência administrativa e judicial no sentido da suficiência dos recibos, desde que preenchidos nos termos da lei.

Alega também ausência de dolo, fraude ou simulação, pugnando pela exclusão da multa qualificada de 150%, em face da boa-fé demonstrada, e, subsidiariamente, requer sua limitação ao percentual de 100%, com base na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre o princípio do não confisco.

No tocante à glosa das despesas lançadas em livro caixa, afirma que apresentou documentação comprobatória suficiente, ainda que intempestivamente, e que as despesas eram necessárias ao exercício da atividade profissional, motivo pelo qual requer o afastamento do lançamento correspondente.

Por fim, requer expressamente a realização de perícia técnica, com a finalidade de comprovar a veracidade dos fatos e documentos apresentados, o que teria sido indevidamente negado pela instância de origem. Reitera todos os fundamentos expostos na impugnação e requer, ao final, o provimento do recurso, com a consequente declaração de nulidade do lançamento de ofício. Subsidiariamente, pede o reconhecimento parcial das despesas dedutíveis e a reclassificação dos rendimentos, com redução proporcional do crédito tributário.

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

	MOTIVAÇÃO E FUNDAMENTAÇÃO (Autoridade lançadora)	ARGUMENTO NA IMPUGNAÇÃO	FUNDAMENTO DO ACÓRDÃO (DRJ)	ARGUMENTO NAS RAZÕES RECURSAIS
1	Os valores recebidos da Clínica Infantil Tio Cecim Ltda. foram reclassificados de lucros isentos para rendimentos tributáveis, pois: (i) o contribuinte detinha apenas 0,1% (2013–2014) e 0,2% (2015) do capital social; (ii) os pagamentos foram feitos com base na produção individual e não na proporção do capital; (iii) a própria clínica confirmou que os valores se referiam à produção médica; (iv) os repasses não têm respaldo nos critérios legais da isenção do art. 10 da Lei nº 9.249/95.	O contribuinte alegou que os valores correspondem à distribuição de lucros deliberada conforme acordo parassocial tácito entre os sócios, baseado na produtividade individual. Afirmou que os lucros foram regularmente escriturados e apurados na pessoa jurídica.	Reputou legítima a reclassificação como rendimentos tributáveis, pois: (i) houve evidente desproporção entre capital e recebimento; (ii) a distribuição foi baseada na produção e não no resultado contábil; (iii) não houve comprovação da existência de lucro contábil passível de distribuição proporcional.	Reitera que a distribuição foi realizada com base em contrato parassocial tácito, prática reiterada entre os sócios, respaldada na autonomia privada; afirma que os lucros foram tributados na pessoa jurídica; alega que a DRJ desconsiderou a realidade contratual válida; invoca o princípio da segurança jurídica.
2	As deduções de despesas médicas com a profissional Rita de Cássia Ferreira (anos 2011 a 2014) foram glosadas por: (i) inexistência de provas da prestação dos serviços; (ii) ausência de capacidade técnica da profissional em	O contribuinte alegou que apresentou recibos nos moldes exigidos pela legislação e que não teve ciência formal do ato que declarou a inidoneidade da documentação.	Manteve a glosa das despesas, reconhecendo a inidoneidade dos recibos. Contudo, afastou a multa qualificada de 150% por ausência de prova	Sustenta que os recibos preenchiam os requisitos do art. 8º, §2º, III, da Lei nº 9.250/95; alega que a exigência de documentação complementar é ilegal; afirma que não foi parte em processo que declarasse a

	parte dos períodos (sem registro em SC); (iii) ausência de consultório instalado; (iv) recibos considerados ideologicamente falsos, conforme Ato Declaratório Executivo publicado no DOU.	Requeru que fosse comprovada a falsidade de modo individualizado.	do dolo ou fraude na conduta do contribuinte. Aplicou multa de 75%, nos termos do art. 44, caput, da Lei nº 9.430/96.	falsidade; invoca jurisprudência administrativa sobre a suficiência dos recibos como prova.
3	As deduções com despesas lançadas em livro caixa nos anos-calendário de 2012 e 2013 foram glosadas por: (i) ausência de documentação comprobatória apresentada pelo contribuinte; (ii) perda dos dados alegada sem prova; (iii) inexistência de qualquer elemento que demonstrasse a natureza, origem ou destinação dos valores.	O contribuinte alegou que os dados se perderam por pane em equipamento, e que os lançamentos foram realizados de boa-fé, refletindo despesas compatíveis com a atividade profissional.	Manteve integralmente a glosa, por inexistência de qualquer documentação ou comprovação mínima das despesas, mesmo após intimação.	Alega que apresentou documentos ainda que intempestivamente; sustenta que as despesas eram necessárias ao exercício da medicina; requer o afastamento da glosa, com reconhecimento da dedutibilidade.
4	Aplicação da multa qualificada de 150% nas glosas de despesas médicas, com fundamento no art. 44, §1º, inciso I, da Lei nº 9.430/96, em razão de utilização de documentos considerados falsos (recibos ideologicamente inverídicos).	Alegou inexistência de dolo, fraude ou simulação; afirmou que não foi notificado da invalidade dos recibos; pediu, subsidiariamente, a redução ou exclusão da penalidade.	Afastou a multa qualificada de 150%, convertendo-a em multa de ofício de 75%, por ausência de elementos suficientes à configuração de dolo.	Reitera que agiu de boa-fé e que não foi comprovada falsidade dolosa; pede, subsidiariamente, que se limite a multa a 100%, com base em tese do STF quanto ao princípio do não confisco.

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

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. CONFIRMAÇÃO OU AFASTAMENTO DE *DISTINGUISHING*. ÉTAPA INERENTE INCAPAZ DE VIOLAR A AUTORIDADE DO PRECEDENTE.

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

¹ Paráfrase minha. O original pode ser recuperado de BECKER, Alfredo Augusto, Teoria Geral do Direito Tributário, 3ª Ed., São Paulo: Lejus, 1998, p. 11. Sabe-se também que a

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

Como bem observou o MIN. VICTOR NUNES LEAL, não se deve estender o espectro de aplicabilidade de uma orientação jurisprudencial para âmbito alheio ao que permitem os critérios determinantes que fundamentaram o precedente.

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

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

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.

[...]

frase é uma adaptação de ideia já veiculada por outros pensadores, como Bertolt Brecht e Alfred North Whitehead.

O Sr. Ministro Victor Nunes: Retomando o fio de meu raciocínio, contraditado, antecipadamente, pelos eminentes Ministros Gonçalves de Oliveira e Pedro Chaves⁷, peço vênia para uma consideração preliminar. Se tivermos de interpretar a Súmula com todos os recursos de hermenêutica, como interpretamos as leis, parece-me que a Súmula perderá sua principal vantagem. Muitas vezes, será apenas uma nova complicação sobre as complicações já existentes. A Súmula deve ser entendida pelo que exprime claramente, e não a contrario sensu, com entrelinhas, ampliações ou restrições. Ela pretende pôr termo a dúvidas de interpretação e não gerar outras dúvidas. No ponto em debate, a Súmula declara que não é devido o selo nos contratos celebrados anteriormente à Emenda Constitucional 5. Mas não afirma que, celebrado o contrato posteriormente, o selo seja devido.

[...]

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

² Apesar de aparentemente óbvia e truista, 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.

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 *pejotização*. A tendência observável no contexto empresarial brasileiro indica crescente demanda por critérios

claros que permitam distinguir situações lícitas de fraudes, necessidade que o critério da hipossuficiência concreta atenderia com maior precisão que as categorias tradicionais. Ademais, facilitar-se-ia o trabalho dos órgãos de fiscalização trabalhista e tributária, que dispõem 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 casuismo 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*, *superção*, 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 regimental³ interposto contra decisão monocrática que havia julgado procedente a reclamação constitucional para cassar decisão administrativa proferida pelo CARF. A decisão cassada havia afastado a 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

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

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 *pejotização*, consistente na contratação de pessoas jurídicas interpostas para mascarar a existência de vínculos empregatícios.

Segundo a fiscalização, a empresa Prosul, especializada na prestação de serviços de engenharia consultiva com atuação em obras de infraestrutura de grande porte nas áreas de

transportes, meio ambiente, energia, gás, construção civil, captação de recursos, microleitura e topografia, teria contratado vinte e quatro empresas prestadoras de serviços, totalizando oitenta e seis sócios, que na realidade prestavam serviços como segurados empregados disfarçados sob a forma de pessoas jurídicas.

As profissões envolvidas na suposta *pejotização* eram predominantemente da área de engenharia e atividades correlatas. A fiscalização constatou que a empresa contratava serviços de **engenheiros, desenhistas, projetistas e técnicos de elétrica** - 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 *pejotização* na prestação de serviços ao contribuinte e a qualificação da multa de ofício.

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

Entretanto, houve divergência inaugurada pelo conselheiro MAURÍCIO NOGUEIRA RIGHETTI, que se tornou o entendimento vencedor. Segundo esse posicionamento, a fiscalização não havia simplesmente considerado ilícita a terceirização de atividade-fim, mas sim demonstrado, mediante farto conjunto probatório, a existência efetiva de relação de emprego disfarçada sob a roupagem de contratos empresariais. O voto vencedor destacou que, considerando o cenário de forma ampla, havia uma verdadeira estrutura criada para a terceirização irregular, com demonstração de pessoalidade, não eventualidade, onerosidade e subordinação jurídica dos profissionais em relação à empresa autuada.

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

Ao final, o colegiado, por maioria de votos, acordou em conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional. No mérito, também por maioria, deu provimento à matéria relativa à *pejotização* na prestação de serviços ao contribuinte, restabelecendo o lançamento fiscal.

Ficaram vencidos os conselheiros LEONAM ROCHA DE MEDEIROS, que foi o relator do mérito e votou pelo não provimento, RODRIGO MONTEIRO LOUREIRO AMORIM e FERNANDA MELO LEAL. A conselheira LUDMILA MARA MONTEIRO DE OLIVEIRA votou pela anulação de ofício do acórdão recorrido. Quanto à segunda matéria, referente à qualificação da multa de ofício, o colegiado, por unanimidade, deu provimento para desqualificá-la.

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

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

Aparentemente, a circunstância de os sócios ou associados pertencerem às profissões regulamentadas, como engenheiros e advogados, é tomada como **marcador presuntivo**, se não **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 Federal¹, 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 agúcia 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

Critério Determinante (Fundamento Lançamento-Precedentes)	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 invalidez constitucional de critérios outrora utilizados para caracterização automática do vínculo empregatício, como a natureza intelectual da prestação de serviços ou a essencialidade da atividade, por que haveria as autoridades administrativas de persistir em análise fundada em presunções ultrapassadas? A garantia reside na força normativa dos precedentes constitucionais: quando a mais alta Corte do país reconhece a legitimidade de formas contratuais que transcendem o modelo tradicional de emprego, estabelece-se novo paradigma interpretativo que deve informar toda a aplicação do direito.

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

O terceiro argumento centra-se na análise substantiva dos elementos apontados como indícios de simulação, demonstrando sua perfeita compatibilidade com verdadeiras relações

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

Ademais, convém ressaltar que o ordenamento jurídico pátrio, mesmo em suas formulações mais tradicionais, sempre reconheceu a dicotomia fundamental entre sócios de capital e sócios de serviços, categorias estas que remontam às próprias origens do direito societário brasileiro. O Código Comercial de 1850, em seu artigo 317, já contemplava expressamente a figura do sócio de indústria, aquele cuja contribuição principal consistia em trabalho ou conhecimento técnico, distinguindo-o claramente do sócio capitalista. Tal distinção, longe de constituir mera curiosidade histórica, revela-se como princípio estruturante do direito societário, reconhecendo que a formação do patrimônio comum pode dar-se tanto através do aporte de recursos financeiros quanto pela contribuição de habilidades, conhecimentos ou serviços especializados.

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

Neste contexto, as vicissitudes inerentes à contribuição através de serviços, tais como a necessidade de estabelecer escalas, definir responsabilidades específicas ou correlacionar remunerações com a efetiva prestação de atividades, constituem desdobramentos naturais e esperados dessa modalidade de participação societária. O sócio cuja contribuição principal consiste em sua expertise médica necessariamente ver-se-á submetido a regramento que

discipline o exercício dessa contribuição, sem que isso implique em subordinação hierárquica típica da relação empregatícia. Tal disciplinamento decorre não de um poder diretivo externo, mas da própria necessidade de coordenação entre os diversos participantes do empreendimento comum, exercida no interesse coletivo da sociedade.

A 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

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

[...]

Não se confundem, portanto, duas situações absolutamente distintas: (i) é inválida cláusula que exclua o sócio da participação das perdas e lucros (art. 1.008 CC); (ii) **é válida e hígida cláusula que distribui os lucros mediante critérios distintos da participação social (art. 1.007 CC).** (*grifei*)

Referido precedente foi assim ementado:

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

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

2. Conforme os arts. 1 .007 e 1.008 do Código Civil, em regra, os lucros e os prejuízos deverão ser partilhados entre os sócios de acordo com a participação de cada um na composição do capital social, **mas se admite estipulação em contrário, desde que não implique exclusão de sócio de participação nos lucros e nas perdas.**

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

dos lucros e participação nas perdas e, por conseguinte, violação ao art. 1.008 do Código Civil.

4 . Recurso especial desprovido. *(grifei)*

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

Entre nós, registro as seguintes observações do Conselheiro FERNANDO GOMES FAVACHO:

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

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

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

(RECURSO VOLUNTARIO 10166.724874/2019-35, Ac. 2201-012.005, Relator.: FERNANDO GOMES FAVACHO, Data de Julgamento: 04/02/2025, Data de Publicação: 06/03/2025⁴)

Assim, extraem-se três conclusões:

⁴ 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)

- a) O ordenamento não impõe o pagamento de pró-labore como condição para a distribuição de lucros e resultados; e
- 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 idiossincrática 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 *Afirmção do Consequente*.

Lê-se no relatório fiscal, *verbatim*:

"Apurou-se que os pagamentos mensais aos sócios eram efetuados conforme a produção individual de cada médico, lançada por meio de planilha de controle interno, sendo a divisão dos chamados 'lucros' realizada de forma proporcional à receita gerada por cada sócio."

"Os valores pagos, embora contabilizados como distribuição de lucros, não observaram qualquer deliberação societária formal, tampouco foram baseados no resultado contábil efetivamente apurado."

"A própria empresa confirmou, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal, que os repasses realizados aos médicos-sócios correspondiam à contraprestação individual pelos serviços médicos prestados mensalmente, segundo o volume de atendimentos ou plantões realizados, e não à divisão de lucros segundo a proporção do capital social ou deliberação de assembleia."

Apesar de a autoridade fiscal insistir em critérios decisórios equivocados (cálculo parametrizado na contribuição empresarial, em oposição ao mero investimento de capital; e suposta irregularidade da distribuição em si, quando, em verdade, partiu-se da desconsideração do vínculo societário), é possível identificar que o único elemento juridicamente válido para a reclassificação, que é a aparente simulação de trabalho autônomo, ou por vínculo empregatício, como empreendimento, consta da descrição da motivação: ausência de comprovação das deliberações societárias.

Frise-se: a ausência de quaisquer elementos comprobatórios dessas deliberações coloca em dúvida o próprio vínculo, e não apenas se limitaria a representar uma irregularidade na distribuição dos lucros. Para haver irregularidade, por imperativo lógico, deve-se partir da premissa de que tratar-se-iam de sócios, de modo que a distribuição, embora ainda identificável e não descaracterizada em sua essência, não seguiu regras societárias, contábeis ou tributárias.

Aproveita-se para lembrar, pela via da ilustração metafórica: um tributo desconforme à constituição ou à lei não deixa de ser um “tributo”, mas passa a ser um tributo inválido, e repetível como indébito tributário, isto é, segundo as regras de Direito Público e, mais especificamente, Direito Tributário. Igualmente, uma distribuição de lucros irregular não deixa de ser uma distribuição de lucros, embora possa gerar consequências em vários domínios, inclusive societários e empresariais-comerciais (com a ampliação da responsabilidade perante outros sócios e terceiros, nos termos do CC/2002 e da LSA).

Nesse contexto, é insuficiente a alegação do recorrente de que acordos “parasociais” firmados poderiam servir para presumir o vínculo societário.

Ausente prova do vínculo societário, é impossível reverter as conclusões a que chegou a autoridade lançadora.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

3.1.4 GLOSA DAS DESPESAS MÉDICAS (ANOS-CALENDÁRIO DE 2011 A 2014)

O acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento – DRJ/Curitiba **manteve a glosa integral** das despesas médicas declaradas pela parte-recorrente nos anos-calendário de 2011 a 2014, com fundamento na **inidoneidade dos recibos** emitidos em nome da odontóloga Rita de Cássia Pereira Ferreira.

De acordo com os elementos constantes do processo, a autoridade fiscal considerou que os documentos apresentados não comprovavam a efetiva realização dos serviços, tendo em vista que:

- a) a profissional não possuía alvará sanitário no Estado de Santa Catarina até 13/11/2013;
- b) o imóvel declarado como consultório encontrava-se em construção durante parte do período;
- c) os recibos não estavam acompanhados de documentação complementar (exames, laudos, comprovantes bancários);

- d) e, especialmente, que os documentos foram declarados **ineficazes para fins tributários**, por meio de **Ato Declaratório Executivo (ADE) publicado no DOU em 09/08/2016**.

Ainda que tenha afastado a aplicação da multa qualificada (tema que será tratado separadamente), o acórdão confirmou que os recibos utilizados pela parte-recorrente **não eram hábeis a justificar a dedução das despesas na apuração do imposto sobre a renda**, conforme previsto no art. 8º da Lei nº 9.250/95 e no art. 80 do RIR/99.

Por sua vez, o recorrente sustentou, em suas razões recursais, que os recibos apresentados preenchiam os requisitos legais exigidos para a dedução das despesas médicas, nos termos do art. 8º, §2º, inciso III, da Lei nº 9.250/95, o qual não exige a apresentação de comprovantes adicionais (como exames, prontuários ou extratos bancários) como condição para a dedutibilidade.

Aduziu que não foi notificado pessoalmente do Ato Declaratório Executivo que declarou a ineficácia dos recibos, e que não foi parte em eventual procedimento de apuração de falsidade, razão pela qual não poderia ser presumida sua má-fé. Invocou o princípio da legalidade e da boa-fé objetiva, além de jurisprudência administrativa que reconhece a suficiência dos recibos, quando formalmente preenchidos, como documento hábil à dedução.

Nos termos do art. 8º, inciso II, da Lei nº 9.250/95, são dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda devido na declaração os pagamentos efetuados a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, terapeutas ocupacionais, hospitais e laboratórios, **desde que comprovados com documentação idônea e relativa ao tratamento do declarante ou de seus dependentes**.

O art. 80 do RIR/99 reforça essa exigência, determinando que as deduções com despesas médicas **devem estar apoiadas em documentos que contenham identificação do profissional ou estabelecimento, bem como do paciente**, e sejam capazes de demonstrar a efetiva prestação do serviço e a correspondente despesa suportada pelo contribuinte.

No presente caso, a autoridade fiscal glosou as despesas médicas declaradas com base em **recibos emitidos pela profissional Rita de Cássia Pereira Ferreira**, referentes aos anos-calendário de 2011 a 2014, por considerá-los **inidôneos e materialmente inverídicos**. Essa conclusão apoiou-se em:

- a) diligência fiscal prévia que apurou a ausência de inscrição da profissional no CRO/SC em parte do período;
- b) ausência de alvará sanitário do estabelecimento supostamente utilizado;
- c) ausência de comprovação do local de atendimento;

- d) ausência de quaisquer documentos auxiliares (extratos bancários, exames, notas fiscais etc.);
- e) e, principalmente, na **edição do Ato Declaratório Executivo (ADE)** publicado no Diário Oficial da União de 09/08/2016, no qual a Receita Federal **reconheceu formalmente a ineficácia desses documentos para fins de dedução fiscal**, com base no art. 830 do RIR/99.

Embora o contribuinte alegue não ter sido notificado individualmente do ADE, esse ato tem natureza normativa geral e efeito externo, sendo **suficiente a publicação oficial para produzir efeitos perante terceiros**, nos termos do art. 23 da Lei Complementar nº 95/98 e do art. 3º da LINDB. A sua eficácia, portanto, não está condicionada à ciência pessoal do contribuinte.

Não se discute que o recibo seja, em regra, documento hábil. No entanto, **a formalidade do documento não prevalece diante de elementos objetivos que infirmam sua veracidade material**, como ocorre nos presentes autos. A Administração Tributária está autorizada a recusar a eficácia probatória de documentos cuja falsidade ou inveracidade tenha sido apurada com base em critérios técnicos e documentalmente registrados.

Dado esse conjunto probatório constante dos autos e da existência de ato normativo publicado declarando a ineficácia dos recibos, **considera-se legítima a glosa das deduções** referentes às despesas médicas com a profissional mencionada.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

3.1.5 GLOSA DAS DESPESAS COM LIVRO CAIXA (ANOS-CALENDÁRIO DE 2012 E 2013)

O acórdão da DRJ/Curitiba **manteve integralmente a glosa** das despesas lançadas em livro caixa pelo contribuinte nos anos-calendário de 2012 e 2013, relativas à atividade profissional autônoma exercida concomitantemente com a prestação de serviços como sócio da Clínica Infantil Tio Cecim Ltda.

A fundamentação adotada baseou-se na constatação, registrada no Relatório Fiscal, de que o contribuinte **não apresentou qualquer documentação comprobatória** das despesas informadas. Ao ser intimado a prestar esclarecimentos, declarou que os dados estavam armazenados em equipamento de informática que sofreu pane e que os arquivos foram perdidos. A autoridade lançadora registrou que **não foram entregues recibos, notas fiscais, comprovantes bancários ou qualquer outro elemento** que permitisse verificar a existência, a natureza e a vinculação das despesas com a atividade médica exercida.

Com base na ausência total de prova, o acórdão entendeu correta a glosa dos valores lançados como dedutíveis, à luz do disposto nos arts. 75 e 76 do RIR/99, que exigem, para a dedutibilidade, a vinculação das despesas à atividade profissional e a sua comprovação por documentação hábil e idônea.

Em sede recursal, o contribuinte reiterou que os lançamentos efetuados em livro caixa correspondiam a despesas efetivamente incorridas no exercício da medicina, compatíveis com a natureza da profissão, e que a perda dos arquivos digitais foi circunstância fortuita.

Sustentou que, ainda que a documentação tenha sido apresentada de forma intempestiva, o conteúdo seria suficiente para comprovar os lançamentos, e que a autoridade julgadora desconsiderou tais documentos. Alegou, por fim, que o julgamento não observou os princípios da razoabilidade e da verdade material.

Nos termos do art. 76 do RIR/99, são dedutíveis, da base de cálculo do imposto de renda devido na declaração de pessoa física que exerça profissão regulamentada, as despesas **efetivamente pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora**, desde que devidamente escrituradas no livro caixa e **comprovadas mediante documentação hábil e idônea**.

No caso concreto, conforme consignado no Relatório Fiscal (p. 4), o contribuinte foi regularmente intimado para apresentar os documentos comprobatórios dos lançamentos efetuados a título de despesas com exercício da atividade médica nos anos-calendário de 2012 e 2013. Em resposta, limitou-se a afirmar que os dados estavam armazenados em computador pessoal que sofreu pane, **não apresentando qualquer comprovação documental alternativa**.

A glosa promovida pela autoridade lançadora teve por base a **inexistência de qualquer elemento de prova**, não apenas em relação aos valores, mas também quanto à própria natureza e finalidade das despesas declaradas. Conforme reiterada jurisprudência administrativa, a ausência de prova mínima afasta a possibilidade de aceitação dos lançamentos para fins de dedução, por inviabilizar a verificação de sua pertinência com a fonte produtora de receita.

Embora o contribuinte tenha alegado, em sede recursal, a existência de documentação comprobatória eventualmente apresentada de forma extemporânea, **não consta dos autos qualquer documento validamente juntado que demonstre, ainda que em parte, os pagamentos ou a vinculação das despesas à atividade médica exercida**, seja por meio de recibos, notas fiscais, contratos ou extratos bancários.

A apresentação de provas após o encerramento do procedimento fiscal, além de não ter sido efetivada de maneira formalizada no presente processo, **não supre a ausência de comprovação durante a fase de apuração**, tampouco permite a convalidação de deduções lançadas sem suporte documental prévio.

Dessa forma, **considera-se legítima a glosa das despesas lançadas em livro caixa**, por ausência de comprovação idônea, nos termos do art. 76 do RIR/99.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

4 DISPOSITIVO

Ante o exposto, CONHEÇO PARCIALMENTE do recurso voluntário, com exceção dos pedidos referentes à redução da multa, e, na parte conhecida, NEGO-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino