



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



|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>11516.722969/2014-55</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 2202-011.628 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 5 de novembro de 2025                                |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                           |
| <b>RECORRENTE</b>  | SJ CORRETORA DE IMOVEIS LTDA                         |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

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

SOCIEDADE SIMPLES. SÓCIO. REMUNERAÇÃO PROPORCIONAL A PRODUÇÃO. SEGURADO OBRIGATÓRIO DO RGPS.

Os sócios das sociedades simples que recebem remuneração em decorrência do seu trabalho na empresa são segurados obrigatórios da Previdência Social, quando se mostram meros prestadores de serviço para a sociedade, remunerados de forma proporcional à produção de cada um e não ao capital social investido, ainda que tais rendimentos se encontrem contabilizados como lucros distribuídos.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

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

PRIMAZIA DA VERDADE SOBRE A FORMA. DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS. PRERROGATIVA.

Com o objetivo de privilegiar a realidade sobre a forma, a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto os documentos anexados após o vencimento do prazo recursal, e, na parte conhecida, negar-lhe provimento. Vencido o Conselheiro Thiago Buschinelli Sorrentino, que deu provimento ao recurso, e manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

Sala de Sessões, em 5 de novembro de 2025.

*Assinado Digitalmente*

**Marcelo Valverde Ferreira da Silva** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Ronnie Soares Anderson** – Presidente

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

## RELATÓRIO

Trata-se dos Autos de Infração DEBCAD nº 51.064.178-4 e nº 51.064.179-2, referentes às contribuições previdenciárias devidas pela empresa, parcela patronal e contribuição dos segurados, incidentes sobre os valores pagos aos contribuintes individuais no período de 01/2010 a 12/2010.

A Auditoria Fiscal realizada na empresa teve como objetivo verificar a regularidade das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados contribuintes individuais a seu serviço.

Em 29 de maio de 2014, a Receita Federal deu início a procedimento de fiscalização na empresa Cherubini Azevedo Comércio de Imóveis Ltda (CNPJ nº 03.149.801/0001-01), através do Mandado de Procedimento Fiscal nº 0920100.2014.00328-6.

Posteriormente, em 06 de agosto de 2014, iniciou os procedimentos de fiscalização nas empresas SJ Corretora de Imóveis Ltda (doravante SJ Corretora) e CRI Corretora de Imóveis Ltda (CNPJ nº 05.896.053/0001-56), conforme Mandados de Procedimento Fiscal nº 09.2.01.00.2014.00630-7 e 0920100.2014.00631, respectivamente.

Assim, na empresa Cherubini Azevedo Comércio de Imóveis Ltda (Cherubini), o procedimento fiscal teve início em 29/05/2014 e nas empresas SJ Corretora e CRI Corretora de Imóveis Ltda, em 06/08/2014, conforme Termo de Início de Procedimento Fiscal - TIPF, todos assinados pelo mesmo gerente, Sr. João Alberto Cherubini.

Consta no relato fiscal as seguintes considerações, em síntese:

- Que após a análise dos contratos sociais e alterações, da contabilidade, declarações DIMOB e planilhas anexas em notas fiscais da empresa Cherubini, ficou caracterizado que, de fato, houve a formação de um grupo econômico oriundo do trabalho em conjunto do qual participam as empresas mencionadas.

- No anexo "Contrato social" (documento - 02), é possível observar que as empresas têm sede administrativa no mesmo endereço e quem administra todas as empresas é o Sr. João Alberto Cherubini, com exceção da empresa Cherubini & Azevedo Comércio de Imóveis Ltda (Cherubini), que é administrada em conjunto, com o Sr. Paulo César Coutinho de Azevedo. Os demais sócios das empresas CRI Corretora de Imóveis Ltda (CRI Corretora) e SJ Corretora são sócios cotistas, sem atividade gerencial, mas que exercem atividades nas empresas na função de corretores, que conforme dispositivo contratual previsto no artigo 9º participam da distribuição de lucros de acordo com o desempenho, ou seja, na proporção de sua produtividade.

- Na contabilidade da Cherubini, o balancete apresenta o item "BENS E DIREITOS DE USO" distribuído em imóvel, móveis e utensílios, computadores e periféricos.

O item "DESPESAS GERAIS ADMINISTRATIVAS" demonstra gastos/despesas de energia elétrica, internet, IPTU e água e esgoto. Tais elementos são imprescindíveis para exercer a atividade preconizada em seu objetivo empresarial proposto.

- Em relação às empresas CRI Corretora e SJ Corretora, a partir da análise dos seus balancetes, não se constatou nos registros contábeis nenhum imóvel próprio, móveis e utensílios, equipamentos como computadores e periféricos, gastos com aluguéis, condomínios, energia elétrica, internet, IPTU e água e esgoto. Assim, foi constatado que CRI Corretora e SJ Corretora se beneficiaram dos pertences da empresa Cherubini, inclusive geridas pelo mesmo sócio administrador.

- Verificou-se que as declarações imobiliárias (DIMOB) das empresas Cherubini, CRI Corretora e SJ Corretora, indicam que as intermediações são realizadas de forma conjunta, ora Cherubini e CRI Corretora, ora Cherubini e SJ Corretora. As receitas das referidas empresas são provenientes da intermediação realizada em conjunto, sendo a comissão sobre o valor do imóvel rateado da seguinte forma: a Cherubini aplica taxa de comissão sobre 56% do valor do imóvel intermediado. Na CRI Corretora e SJ Corretora a taxa de comissão é aplicada sobre 44% do valor do imóvel intermediado.

- O "Documento – 04" anexo apresenta informações sobre todas as intermediações efetuadas em 2010, realizadas em conjunto pelas empresas Cherubini, CRI Corretora e SJ Corretora.

- Acrescentou que durante a análise das notas fiscais da Cherubini acompanhada de planilhas, foi solicitado à empresa que esclarecesse em qual categoria de trabalhadores pertenciam os supostos corretores (TIF 01 -Termo de Início Fiscal, em 09/07/2014).

- Em resposta ao termo, em 14/07/2014, informou o Sócio Administrador João Alberto Cherubini que os nomes das pessoas físicas questionados seriam de corretores e que seriam sócios do subscritor em duas outras imobiliárias (CRI Corretora e SJ Corretora), que por vezes participariam das intermediações.

- A Fiscalização verificou através da DIMOB, que de fato as intermediações são efetivadas conjuntamente e estão presentes na totalidade dos imóveis intermediados. O anexo "Documento - 04" contém modelo de escritura pública de compra e venda ratificando mais uma vez que as operações são conjuntas. O anexo "Documento – 05" contém demonstrativo de comissões, notas fiscais e planilhas de controle por corretores(sócios).

- Os fatos acima descritos confirmam que, de fato, as três empresas citadas formam grupo econômico em virtude do seu relacionamento empresarial, conforme a seguir:

1) todas as empresas estão localizadas fisicamente no mesmo endereço, Rua São Jorge, 98, Centro, Florianópolis (SC);

2) todas as empresas do grupo são atendidas pelo mesmo sócio administrador, Sr. João Alberto Cherubini, quem assinou todos os TIFP das empresas;

3) os investimentos e despesas, balancetes comparados, conforme quadro item 7, indicam que há um estreito relacionamento dos negócios demonstrando que o objetivo é o resultado conjunto;

4) cópia do modelo de escritura pública de compra e venda ratifica a operação conjunta, conforme anexo - 04;

5) a gerência administrativa, financeira e demais procedimentos são de interesse comum e emanam da mesma pessoa (João Alberto Cherubini).

- Em virtude da caracterização de formação de grupo econômico conforme descrito no tópico "II - DA FORMAÇÃO DO GRUPO ECONÔMICO", considerou-se como solidariamente responsáveis pelas contribuições previdenciárias apuradas, as três empresas integrantes (conforme o art. 124, inciso II do CTN e Art. 30, inciso IX da Lei nº 8.212/91).

- Os valores lançados foram extraídos da Contabilidade e Declaração Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica e estão discriminados no relatório "RL -Relatório de Lançamentos", contido em cada um dos Autos de Infração.

- Relatou ainda a Fiscalização que consta na folha de pagamento, contabilidade e GFIP como segurado previdenciário apenas o sócio administrador Sr. João Alberto Cherubini, remunerado como empresário (contribuinte individual). Os demais sócios não apresentaram retiradas de pró-labore, apesar de exercerem na empresa atividades de corretores, devidamente inscritos no CRECI - Conselho Regional de Corretores Imobiliários.

- Na contabilidade e na Declaração Econômico Fiscal da Pessoa Jurídica foi informado distribuição de lucros aos sócios sem retiradas de pró-labore, tendo como critério a

produção individual como determinante do valor, ou seja, recebe conforme produz. Este fundamento está preconizado no Contrato Social da empresa em seu artigo 9º, que assim estabelece: “participam da distribuição de lucros de acordo com o desempenho, ou seja, na proporção de sua produtividade”. Percebe-se daí que não houve remuneração do trabalho, apenas remuneração de capital.

- Entendeu a Fiscalização que as sociedades simples devem demonstrar claramente o valor da remuneração do trabalho em suas declarações inclusive em contabilidade embora este fato tenha sido constatado apenas para o sócio João Alberto Cherubini. Assim para os demais sócios que não declararam a remuneração do trabalho foram transformados todos os pagamentos no evento distribuição de lucro (remuneração do capital) em remuneração do trabalho, em virtude do que preconiza a Legislação Previdenciária (art. 201, § 5º II do Decreto nº. 3.048 de 06/05/99 c/c o art. 57, § 5º II Instrução Normativa - IN RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009).

- Relativamente aos fatos geradores lançados nos Autos de Infração, foi aplicada a multa de ofício estabelecida no inciso I, do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996 (75% - setenta e cinco por cento).

- Constituem elementos de prova, que igualmente fazem parte deste Processo Administrativo Fiscal, o rol de documentos abaixo discriminados:

1. Doc. 01 - Recibos de entrega de arquivos digitais com os códigos de autenticação de cada arquivo e com o código de identificação geral dos arquivos, gerados pelo Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais - SVA;

2. Doc. 01 - Recibos de arquivos digitais;

3. Doc. 02 - Contratos sociais das empresas;

4. Doc. 03 - Balancetes das empresas;

5. Doc. 04 - Operações conjuntas de intermediações imobiliárias;

6. Doc. 05 - Relação de NF - Notas Fiscais acompanhada de planilhas discriminativas de comissões de intermediação imobiliária;

Das impugnações das empresas SJ CORRETORA DE IMOVEIS LTDA, CHERUBINI & AZEVEDO COMÉRCIO DE IMÓVEIS LTDA e CRI CORRETORA DE IMÓVEIS LTDA Cientificadas do lançamento em 24/11/2014, as interessadas apresentaram defesa conjuntamente em 22/12/2014 (fl. 342/380), trazendo as alegações a seguir reproduzidas em síntese:

- que as impugnantes são empresas que têm por objeto a exploração do ramo de serviço de intermediação e corretagem de imóveis;

- que o fiscal, após determinar a responsabilidade solidária das três empresas impugnantes pela formação de grupo econômico, transformou todos os pagamentos registrados como "distribuição de lucro" em "remuneração do trabalho", os quais passaram, por conseguinte, a sujeitarem-se à contribuição previdenciária;

- contudo, como restará demonstrado, trata-se de lançamento totalmente insubsistente, na medida em que: os valores repassados aos sócios realmente configuram distribuição de lucros e não remuneração a título de pró-labore; há previsão expressa no contrato social da pessoa jurídica possibilitando a distribuição dos lucros de forma desproporcional; não há nenhum dispositivo legal que obrigue as pessoas jurídicas a remunerarem seus sócios com valores a título de pró-labore; na escrituração contábil da pessoa jurídica é possível identificar o que é pró-labore e o que é distribuição de lucros.

- que a partir da análise do relatório fiscal é possível identificar os seguintes argumentos tecidos pela auditoria para a lavratura da autuação em epígrafe:

a) a distribuição não foi feita em função da participação social de cada um no capital social;

b) a suposta distribuição se deu de acordo com a produtividade de cada sócio;

c) não houve discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social.

Hipótese de incidência das contribuições previdenciárias.

Alegam as impugnantes que analisando o artigo 12 da Lei nº 8.212/91, que estabelece os segurados obrigatórios da Previdência Social, em especial, a alínea f do inciso V, entendem que os sócios serão segurados obrigatórios "desde que recebam remuneração".

Assim entendem que o fato gerador das contribuições previdenciárias é remuneração pelo trabalho, de sorte que somente teria mesmo razão para ser segurado obrigatório o sócio que percebesse remuneração pelo trabalho.

Passam então a discorrer sobre o conceito de remuneração, informando em suma que o conceito de remuneração é amplo, podendo abarcar os conceitos de (vencimento, soldo, subsídios, pró-labore, honorários ou qualquer outra espécie de retribuição que "remunere", de sorte a englobar, nos limites da Lei nº 8.212/91, não só a contraprestação (trabalho efetivamente prestado) e a disponibilidade (tempo à disposição), como também outras obrigações decorrentes da relação de trabalho, inclusive as interrupções remuneradas do contrato de trabalho e outras conquistas sociais.

Entendem, no entanto, que não se pode confundir remuneração com lucro, ainda que eventual êxito societário decorra do labor dos sócios. Nessa linha, registram que não há qualquer previsão de incidência da contribuição previdenciária em relação ao lucro.

Distribuição desproporcional de lucros.

Informam as impugnantes que o contrato de sociedade limitada, regido supletivamente pelas regras das sociedades simples, é celebrado por pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com dinheiro, bens e serviços para o exercício de uma determinada

atividade econômica, no qual resta também estabelecida a partilha, entre si, dos resultados (lucros e perdas) auferidos por conta do exercício desta.

Ademais, nos termos do Código Civil em vigor, a participação de cada sócio nos lucros e perdas deve estar expressamente prevista no contrato social.

Dessa forma, ao constituírem a sociedade impugnante, observando o art. 997 do Código Civil, os sócios da SJ Corretora de Imóveis Ltda. já estabeleceram quais seriam suas participações nos lucros e nas perdas, conforme cláusula 9ª. do Contrato Social:

“Ao término de cada exercício social, em 31 de dezembro, os administradores prestaram contas justificadas de sua administração, procedendo à elaboração do inventário, do balanço patrimonial e do balanço de resultado econômico, cabendo aos sócios, na proporção de sua produtividade, os lucros ou perdas apuradas.”

Entendem as impugnantes que os sócios da empresa SJ Corretora estipularam que suas participações na distribuição dos lucros apurados se dariam em consideração a outros fatores que não a participação no capital e tal procedimento não é vedado por lei.

No item 24 da defesa administrativa declaram as impugnantes que, segundo a autoridade fiscal, da forma como foi efetuada a distribuição de lucros, ou seja, de maneira desproporcional às cotas de participação no capital social da sociedade, tais valores se transmudaram em remuneração e por isso passíveis de incidência contributiva.

Alegam as fiscalizadas que o Auditor Fiscal desconsiderou que o sócio participa dos lucros e prejuízos na proporção de suas cotas, apenas se não houver estipulação em contrário.

Notam que o caso em tela trata de uma sociedade corretora de imóveis, cujos sócios exercem as atividades sociais pessoalmente, de modo que a realização do objeto social desta sociedade, em específico, está ligada ao desempenho pessoal dos sócios.

Acrescentam que todos os sócios da impugnante SJ Corretora são corretores de imóveis, regularmente habilitados ao exercício da profissão, bem como o objeto da sociedade a prestação de serviços de intermediação e corretagem de imóveis. Verifica-se, com efeito, que a impugnante se equipara a uma sociedade simples, cuja atividade, intermediação e corretagem de imóveis, gravita em torno da atividade dos sócios.

Quanto à possibilidade de distribuição desproporcional de lucros, apontam os artigos 997, 1.007, 1.071 e 1.072 do Código Civil Brasileiro.

Da análise dos dispositivos legais acima reproduzidos concluem que: a) o contrato pode prever a participação nos resultados desproporcional à participação dos sócios no capital social; b) no silêncio do contrato, a repartição dos resultados será proporcional ao montante aportado na sociedade para a formação do capital social (proporcional às respectivas quotas); c) é vedada cláusula que exclua qualquer sócio de participar dos lucros e das perdas da sociedade.

Suscita a defesa que os lucros distribuídos aos sócios, mesmo de forma desproporcional à participação de cada um no capital social, estão abrangidos pela não incidência,

uma vez que tal distribuição encontra-se devidamente estipulada pelas partes no contrato social, em conformidade com a legislação societária.

Registram ainda as impugnantes que não há qualquer vedação ou limite quanto à forma de distribuição dos lucros prevista no contrato social. Sendo assim, não deve a desproporcionalidade entre capital social/cotas e o lucro auferido funcionar como indício de fraude, a ponto de transformá-la em remuneração pelo trabalho.

Ausência de obrigatoriedade de pagamento de pró-labore.

Acrescentam as impugnantes que uma vez posta a questão relativa à irrelevância do capital investido para a percepção do lucro, insta enfatizar a possibilidade dos sócios de optar por correr o risco da atividade e receber, integralmente, valores a título de lucro. Isto é, pretende-se demonstrar nesse tópico que os sócios não são obrigados a receber pró-labore.

Entendem que a legislação não exige o pagamento de pró-labore ao sócio e se este renuncia ao recebimento certo ou habitual da remuneração (pró-labore), preferindo sujeitar-se ao risco do negócio e a perceber valores referentes à distribuição de lucros, não há óbice legal para tanto.

Destaca a defesa a lição de Marcelo Magalhães Peixoto, que dispõe no sentido de que não há, na legislação tributária, nenhuma vedação para o sócio ou acionista receberem apenas os lucros e dividendos.

Aponta decisão exarada pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 510.810/MG, relativo a escritório de advocacia que remunerava seus sócios apenas por distribuição de lucros, em que afirma que na ocasião, restou assente que não havia motivos para incidência da contribuição previdenciária.

Nesse panorama, vislumbra que podem os sócios optar por correr integralmente o risco da atividade e nada perceberem a título de remuneração pelo trabalho.

Assim, a inexistência de pró-labore, por si só, não representa fraude ou faculta à autoridade fiscal arbitrar remuneração ao sócio distinta daquela que se extrai do contrato social.

Acrescentam que havendo a demonstração da existência de lucro, ainda que se comprove que o sócio colaborou com seu trabalho, há ampla liberdade, nos limites do contrato social, para que o pagamento se dê a título de distribuição de lucros.

Escrita contábil regular - discriminação entre remuneração e lucro.

Suscitam as notificadas que conforme restou demonstrado, se houver lucro apurado regularmente demonstrado em documentos hábeis da sociedade e devidamente contabilizado, não há como cobrar contribuição previdenciária sobre a distribuição de lucro.

Nesse sentido, vale ressaltar que a escrita contábil da impugnante não foi desconsiderada, ou descaracterizada por conter omissões, incorreções ou não atender às formalidades extrínsecas, a ponto de não fazer prova a seu favor.

No caso presente, não há qualquer manifestação por parte do Fisco, sequer insinuação, de impropriedade da escrita contábil da impugnante, o que faz com que ela mereça fé e se preste a fazer prova a favor da recorrente.

Sendo assim, existindo escrituração contábil regular que demonstre e discrimine a remuneração recebida a título de pró-labore, pelo sócio administrador e a existência de lucro e de somente sua distribuição a partir de critério idôneo previsto no contrato social, não há que se falar em incidência de contribuição previdenciária sobre a verba paga.

Se a distribuição de lucros foi efetuada com suporte na contabilidade da impugnante que se mostrou confiável, não há como desrespeitar ou alterar a natureza dos pagamentos havidos.

Por fim, para que não se avenge a violação do § 5º do artigo 201 do Decreto nº 3.048/99, no que tange a exigência de discriminação entre remuneração pelo trabalho e distribuição de lucros, importa registrar o equívoco da autoridade fiscal, eis que foi constatado pela própria autoridade fiscal que a impugnante discrimina em sua contabilidade o pagamento de pró-labore ao sócio administrador, conforme informado no item 19, V, do Relatório Fiscal.

Repisa-se que não existe qualquer disposição legal informando a obrigatoriedade de pagamento de pró-labore aos sócios, de modo que, se assim optaram, estes podem receber apenas valores oriundos da distribuição nos lucros, o fato de os outros sócios não receberem este tipo de verba, não corresponde de forma alguma à ausência de discriminação entre elas.

Ante o exposto, os impugnantes requerem:

a) o conhecimento e provimento da presente, a fim de cancelar os atos fiscais indicados;

b) a produção de prova pericial, caso haja dúvidas no que diz respeito à configuração dos imóveis fiscalizados como áreas rurais e à inexistência de melhoramentos e loteamento aprovado pela municipalidade também nos imóveis fiscalizados.

Foram anexados documentos à peça de defesa às folhas 357/380.

A 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador, através do Acórdão nº 15-40.855, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido. A decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

SOCIEDADE SIMPLES. SÓCIO. SEGURADO OBRIGATÓRIO DO RGPS.

Os sócios das sociedades simples, que recebem remuneração em decorrência do seu trabalho na empresa, revestem-se da condição de segurados obrigatórios do Regime Geral da Previdência Social.

DISTRIBUIÇÃO DE LUCRO. SOCIEDADE SIMPLES.

As contribuições sociais dos sócios das sociedades simples têm como base de cálculo os valores totais pagos ou creditados a estes, ainda que a título de antecipação de lucro da pessoa jurídica, quando não houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Não satisfeito com o resultado do Acórdão nº 15-40.855 da 7ª Turma da DRJ/SDR, o sujeito passivo apresentou Recurso Voluntário, devolvendo a este colegiado a apreciação de sua irresignação.

O sujeito passivo tomou conhecimento do Acórdão nº 10-63.650 por meio de Aviso de Recebimento na data de 09/09/2016, interpondo conjuntamente como os solidários o competente Recurso Voluntário (fls. 404 a 422) por meio de solicitação de juntada ao processo datada de 10/10/2016.

A despeito do recurso voluntário apresentado de forma conjunta, a unidade de origem constatando que a intimação originária foi encaminhada somente ao contribuinte principal, achou por bem realizar a ciência formal dos solidários, oportunizando novo recurso ou o aditamento do documento de fls. 404 a 422. Após a ciência, os solidários apenas ratificaram o teor do recurso voluntário apresentado.

Em 10.03.2017, o contribuinte apresentou petição noticiando a procedência da impugnação administrativa proferida pela 6ª Turma da DRJ/SDR (Acórdão nº 15-41.262), referente aos Autos de Infração nº 51.064.176-8 e 51.064.177-6, lavrados em desfavor do solidário com idêntico fundamento.

## VOTO

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

### **Admissibilidade do Recurso Voluntário**

O recurso voluntário é tempestivo e presentes os demais requisitos para a sua admissibilidade, dele tomo conhecimento, não conhecendo da petição e documentos de fls. 445 a 459, porquanto extemporâneas.

### **Matéria Conhecida - Mérito**

Em síntese, os recorrentes sustentam as mesmas questões deduzidas por ocasião da impugnação: a) que a remuneração tomada pela autoridade fiscal não se sujeita à incidência de contribuições previdenciárias, uma vez que foram pagas a título de distribuição de lucros; b) que inexistente norma que obrigue o recebimento de pró-labore pelos sócios cotistas; c) que a distribuição desproporcional dos lucros não desnaturaria o instituto.

Pois bem, vejamos o que diz a legislação sobre o tema.

Lei 8.212/1991

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

[...]

V - como contribuinte individual:

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

[..]

Decreto 3.048/1999

Art. 201. A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de:

[...]

II - vinte por cento sobre o total das remunerações ou retribuições pagas ou creditadas no decorrer do mês ao segurado contribuinte individual;

[...]

§ 1º São consideradas remuneração as importâncias auferidas em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades, ressalvado o disposto no § 9º do art. 214 e excetuado o lucro distribuído ao segurado empresário, observados os termos do inciso II do § 5º.

[...]

§ 5º No caso de sociedade civil de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentadas, a contribuição da empresa referente aos segurados a que se referem as alíneas "g" a "i" do inciso V do art. 9º, observado o disposto no art. 225 e legislação específica, será de vinte por cento sobre:

I - a remuneração paga ou creditada aos sócios em decorrência de seu trabalho, de acordo com a escrituração contábil da empresa; ou

II - os valores totais pagos ou creditados aos sócios, ainda que a título de antecipação de lucro da pessoa jurídica, quando não houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social ou tratar-

se de adiantamento de resultado ainda não apurado por meio de demonstração de resultado do exercício.

[...]

Não deixa dúvida a legislação que os pagamentos auferidos a título de distribuição de lucros ou a sua antecipação não se sujeitam a incidência de contribuições previdenciárias, desde que apurado por demonstração do resultado do exercício. No entanto a norma exige que seja perfeitamente identificado os valores recebidos como retribuição do trabalho e o valor recebido a título de lucro. Também não se questiona a possibilidade de distribuição desproporcional de lucros, caso exista essa previsão no contrato social.

Quero com isso dizer que não é a denominação dada ao rendimento que caracteriza a incidência ou não da contribuição previdenciária, mas a sua natureza. O lucro representa o resultado positivo da atividade empresarial, pertencente ao empreendimento e não a cada um dos sócios individualmente, segundo seu esforço. Ou seja, é inerente ao auferimento de lucro a participação no risco do negócio; ocorre que, conforme demonstrado pela autoridade fiscalizadora, somente existem receitas sem nenhum custo ou despesa inerente à atividade empresarial.

A autoridade fiscal discorreu sobre a ausência de imóveis, móveis, utensílios, equipamentos, computadores, periféricos, ou gastos com aluguéis, condomínio, energia elétrica, internet, IPTU, água e esgoto, utilizando das instalações e pertences da empresa Cherubini & Azevedo Comércio de Móveis Ltda, que apresentam sócio administrador comum. Por sua vez o julgador de piso assim concluiu:

Assim diferentemente do alegado pelas impugnantes que não teria ocorrido a hipótese de incidência pois os sócios não seriam segurados obrigatórios já que não teriam “recebido remuneração”, conforme demonstrado acima, conclui-se pelo contrário: que os sócios receberam remuneração em decorrência do seu trabalho na empresa impugnante, revestindo-se assim da condição de segurados obrigatórios do Regime Geral da Previdência Social, conforme artigo 12, V, “f”, da Lei 8.212/91.

Ou seja, o acórdão de impugnação cravou que a incidência da contribuição previdenciária decorre da conclusão de que os rendimentos foram auferidos para retribuir o trabalho realizado, afastando o tratamento dado como lucros antecipadamente distribuídos, mormente em razão da ausência de pagamento de pró-labore.

No recurso voluntário os sujeitos passivos pretendem diferenciar os sócios que trabalham “em nome da sociedade” dos sócios que trabalham “para a sociedade”, estando sujeitos à contribuição previdenciária apenas as prestações destes últimos. Ocorre que na situação em comento, a medida em que o trabalhador que atua “em nome da empresa” e obtém sucesso na intermediação imobiliária é imediatamente remunerado com valores que não se dissociam deste trabalho, desvirtua-se o instituto da distribuição dos lucros em que todos contribuem para o resultado empresarial único. Não é o caso, pois os vários sócios cotistas, excetuado o Sr. João

Alberto Querubini, são remunerados pelo tamanho de seu esforço ou trabalho e não pelo ínfimo capital social investido de apenas R\$ 340,00 (trezentos e quarenta reais).

Além disso, ao atuarem “em nome da sociedade” o fazem em favor de quem, se a retribuição pelo trabalho de intermediação é creditada à sociedade. Logo, lhe prestam serviços ou trabalham em favor desta, pois, conforme amplamente demonstrado pela fiscalização, todas as transações são realizadas em conjunto entre a Cherubini & Azevedo Comércio de Imóveis Ltda e a recorrente, conforme precedentes deste CARF:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

RELAÇÃO JURÍDICA APARENTE. DESCARACTERIZAÇÃO.

Pelo Princípio da Verdade Material, se restar configurado que a relação jurídica formal apresentada não se coaduna com a relação fática verificada, subsistirá a última. De acordo com o art. 118, inciso I do Código Tributário Nacional, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

SÓCIOS COTISTAS PRESTADORES DE SERVIÇOS. REMUNERAÇÃO SOB A FORMA DE DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. IMPOSSIBILIDADE

Considera-se efetiva remuneração, os valores pagos aos sócios cotistas, ainda que sob a roupagem de distribuição de lucros, se estes prestaram serviços para a sociedade, a referida distribuição de lucros foi proporcional à produção de cada um e não ao capital investido e, além disso, a escrituração contábil não esclarece o que advém da prestação de serviços e o que representa verdadeira participação nos lucros.

[...]

Número da decisão: 2402-002.409 - Processo nº 10140.720483/2010-00

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

SOCIEDADE SIMPLES. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR MÉDICOS. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. PRIMAZIA DA REALIDADE DOS FATOS. CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. REMUNERAÇÃO PELO TRABALHO.

Sob o prisma da primazia da realidade sobre a formalidade dos atos, cabe à fiscalização lançar de ofício o crédito correspondente a relação tributária efetivamente existente. Nesse escopo, os valores recebidos por pessoa integrante do quadro societário que se revela, na verdade, apenas um prestador de serviço para a sociedade da qual é sócio, na condição de contribuinte individual, devem ser qualificados segundo a sua natureza jurídica de retribuição pelo trabalho,

sujeitos à incidência da contribuição previdenciária, em detrimento da denominação adotada de lucros distribuídos.

[...]

Número da decisão: 2201-012.014 – Processo nº 10283.720448/2020-20

Por meio da Solução de Consulta COSIT nº 120/2016 foi enfrentada a situação relativa à possibilidade de remuneração de sócios de sociedade civil de prestação de serviços profissionais exclusivamente mediante a distribuição de lucros. A referida solução firmou o entendimento de que se há remuneração pelo trabalho prestado à sociedade, o sócio é segurado obrigatório da Previdência Social (art. 12, V, “f”, da Lei nº 8.212/1991), não se confundindo com aquele sócio que não presta serviço para a sociedade, bem como aquele que embora preste serviço, não receba remuneração por isso.

9. Então, o cerne da questão, no caso sob análise, está na distinção entre a situação em que há real ausência de remuneração pelo trabalho do sócio, daquela situação em que há o pagamento de remuneração pelo trabalho com outra denominação ou título.

10. Neste ponto, convém destacar que a comum alegação de que não há lei que obriga o pagamento de pró-labore é perfeitamente adequada nas situações em que nenhum valor é pago ao sócio, a qualquer título, mas não é cabível, no entanto, na situação de fato em que a retribuição pelo trabalho é apenas embutida na rubrica denominada de distribuição de lucro, adiantado mensalmente, ou pago com outra periodicidade.

11. Neste caso, as duas retribuições ao sócio, uma de natureza remuneratória pelo trabalho, e outra relacionada aos lucros distribuídos pela empresa, são indevidamente aglutinadas em uma só rubrica.

[...]

14. Deste modo, no Brasil, todos os trabalhadores remunerados são amparados por algum regime de previdência, aí incluindo-se os sócios que prestam serviços à sociedade, excluindo-se apenas os períodos em que, excepcionalmente, o sócio exerce seu trabalho sem receber remuneração, assim entendido os períodos em que não recebe valores a qualquer título, nem mesmo a título de distribuição de lucro. Este o sentido do termo “que recebam remuneração” inscrito na alínea “f”, inciso V, art.12 da Lei nº 8.212, de 1991.

15. Esclareça-se que a enumeração por categoria de trabalhadores do 12 da Lei 8.212, de 1991, é voltada para a modulação da tributação, base de cálculo e alíquota, por categoria de segurado, não se prestando à interpretação no sentido de exclusão de algum trabalhador que exerce atividade remunerada da condição de segurado obrigatório do RGPS.

16. Não é demais ponderar que o sócio que presta serviços à sociedade da qual faz parte em nada difere dos demais trabalhadores, quanto à necessidade do

seguro social em momentos de infortúnios. Vale dizer, nada sinaliza no sentido de que o sócio que trabalha seja, por si mesmo, tão previdente que, diferentemente dos demais trabalhadores, prescinde do amparo da previdência social, de modo que a lei tenha deixado a cargo da sociedade a opção de tratar o sócio que presta serviço à sociedade como segurado obrigatório da previdência. Não por outra razão, a seguridade social no Brasil estendeu a todas as pessoas que exercem atividade remunerada a qualidade de segurado obrigatório.

Assim sendo, a tese defendida pelo recorrente levaria a nefasta conclusão de que os sócios cotistas não seriam segurados obrigatórios da previdência social, não merecendo a proteção constitucional conferida ao trabalhador. E mais grave que isso, a política remuneratória adotada pela sociedade para retribuir seus sócios, bastaria para incluí-lo ou não no regime de proteção social.

Com o máximo respeito àqueles que pensam em contrário, não posso admitir que a remuneração pelo trabalho seja integralmente substituída ou paga, como se fosse remuneração pelo capital social investido, o que resultaria uma burla ao sistema previdenciário, ainda que sob o consentimento do segurado, de modo a afastar a regra matriz de incidência da contribuição previdenciária. A Solução de Consulta COSIT nº 120/2016 não chegou a diferente conclusão:

29.1. O sócio da sociedade civil de prestação de serviços profissionais que presta serviço à sociedade da qual é sócio é segurado obrigatório na categoria de contribuinte individual, conforme a alínea “f”, inciso V, art.12 da Lei nº 8.212, de 1991, sendo obrigatória a discriminação entre a parcela da distribuição de lucro e aquela paga pelo trabalho, com fundamento o inciso III, art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, e o inciso II, parágrafo 5º do Decreto nº 3.048, de 1999, de modo que, para fins previdenciários, não é possível considerar todo o montante pago a este sócio como distribuição de lucros, uma vez que pelo menos parte dos valores pagos terá necessariamente natureza jurídica de retribuição pelo trabalho, sujeita à incidência de contribuição previdenciária.

Por fim defendem os recorrentes a higidez da antecipação dos lucros, argumentando a existência de contabilidade regular e que esta não foi desconsiderada ou descaracterizada por conter omissões, incorreções ou não atender as formalidades extrínsecas, a ponto de não fazer prova a seu favor. Logo, não poderia a autoridade fiscal sugerir que inexistente diferenciação entre a remuneração do trabalho e dos valores auferidos a título de distribuição dos lucros.

Na realidade, o recorrente sustenta que para que os valores contabilizados como antecipação de lucros pudessem ser considerados base de cálculo das contribuições sociais, como de fato o foram, deveria a autoridade fiscal declará-la imprestável. Respeitadas as opiniões em contrário, ainda que se questione a classificação contábil adotada entre antecipação de lucro ou pagamento de remuneração, isso não retira a força probante do registro contábil para demonstrar os eventos financeiros envolvendo os segurados a seu serviço. A reclassificação contábil realizada pela autoridade fiscal de receitas, despesas, custos ou lucros está entre suas prerrogativas, a fim

de fazer prevalecer a substância sobre a forma, evitando simulações que visem descaracterizar o fato gerador da contribuição para evadir-se ao seu recolhimento, nos termos do Parágrafo Único do artigo 116, do Código Tributário Nacional.

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

[...]

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Portanto, improcede a alegação.

### **CONCLUSÃO**

Por todo o exposto, voto por conhecer o parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo dos documentos anexados após o vencimento do prazo recursal, e na parte conhecida, negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Marcelo Valverde Ferreira da Silva**

### **DECLARAÇÃO DE VOTO**

**Conselheiro THIAGO BUSCHINELLI SORRENTINO**

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

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

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

- a) A insuficiência de estrutura física para a prestação dos serviços, índice da inadequação dos *contratados* para organizar e gerir as atividades por si desempenhadas, e, conseqüentemente, da existência de subordinação e da confusão entre as atividades desenvolvidas por *contratantes* e *contratados*;
- b) A vedação do uso de técnica de cálculo da participação dos sócios ou dos associados dissociada do investimento, porquanto a legislação de regência somente admitiria uma única forma de remuneração desses agentes econômicos, baseada no quanto cada um teria investido na formação do capital social da pessoa jurídica;
- c) A circunstância de essa forma de arranjo das divisões de risco, investimentos, e aportes de conhecimento, ação, ou imateriais implicar a descaracterização desses sócios e associados como segurados individuais obrigatórios da seguridade social;
- d) A ausência de pagamento de valores prefixados, a título de pró-labore.

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

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

1.A. INAFASTABILIDADE DO EXAME DE PERTINÊNCIA E DE APLICABILIDADE DE ORIENTAÇÕES VINCULANTES. CONFIRMAÇÃO OU AFASTAMENTO DE *DISTINGUISHING*. 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*”<sup>1</sup>.

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).

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

Como 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.

[...]

O Sr. Ministro Victor Nunes: Retomando o fio de meu raciocínio, contraditado, antecipadamente, pelos eminentes Ministros Gonçalves de Oliveira e Pedro Chaves<sup>7</sup>, 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. 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 tranquila 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 conclusão<sup>2</sup>.

### 1.B. A ORIENTAÇÃO VINCULANTE DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

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

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

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

**A HIPOSSUFICIÊNCIA CONCRETA da pessoa natural como CRITÉRIO DETERMINANTE PARA DISTINGUIR RELAÇÕES LEGÍTIMAS DE TRABALHO** daquelas que configurariam **FRAUDE OU SIMULAÇÃO**.

A análise sistemática dos fundamentos adotados pelo STF na ADPF 324, na ADC 66 e no RE 958.252 revela uma notável convergência conceitual que transcende as aparentes diferenças temáticas entre terceirização, pejotização e questões

<sup>2</sup> Apesar de aparentemente óbvia e truísta, essa formulação tem por móvel análises diacrônicas, posteriores ao ato de aplicação do precedente, acerca de eventual ciência e intenção em suposta má aplicação dessas orientações vinculantes, conforme exposto no XI Seminário Carf de Direito Tributário e Aduaneiro, ocorrido em Brasília, no mês de agosto de 2025.

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 CARMEN 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 disporiam de parâmetro unificado para avaliar a legitimidade de arranjos contratuais, superando a atual fragmentação de entendimentos entre diferentes instâncias administrativas e judiciais.

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

A análise das idiossincrasias de cada caso concreto, longe de representar insegurança jurídica, constituiria aplicação coerente do princípio da primazia da realidade sobre a forma, tradicionalmente acolhido pelo direito do trabalho brasileiro. O que se propõe não é 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 padrões jurisprudenciais progressivamente mais precisos, construídos através da análise reiterada de casos similares.

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

A convergência identificada nas decisões do STF não constitui mera coincidência, mas reflexo da necessidade de adaptar o ordenamento jurídico às transformações estruturais da economia sem abandonar a proteção aos trabalhadores **genuinamente vulneráveis**. O reconhecimento da hipossuficiência concreta como denominador comum dessas decisões oferece caminho interpretativo capaz de

harmonizar valores constitucionais aparentemente conflitantes, respeitando tanto a liberdade de organização empresarial quanto a dignidade do trabalho humano. A consolidação desse critério como parâmetro decisório principal em casos envolvendo novas formas de contratação laboral representaria evolução natural da jurisprudência do STF, conferindo-lhe coerência sistêmica e efetividade prática. Somente através de critérios que captem a complexidade das relações produtivas contemporâneas poder-se-á construir sistema jurídico capaz de promover simultaneamente inovação econômica e justiça social, superando falsas dicotomias que obstaculizam o desenvolvimento nacional equilibrado.

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

Nesse contexto, este Colegiado tem a vantagem de contar com tais referências, como o julgamento da mencionada Rcl 71.838, que cassou um acórdão da CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS, de cujo julgamento tive a honra de participar como suplente convocado.

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

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

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

A controvérsia originou-se de agravo regimental<sup>3</sup> interposto contra decisão monocrática que havia julgado procedente a reclamação constitucional para cassar decisão administrativa proferida pelo CARF. A decisão cassada havia afastado a litude da terceirização de serviços e reconhecido a existência de vínculo de emprego entre os sócios das empresas prestadoras e os reclamantes (a contribuinte), contrariando assim os precedentes vinculantes estabelecidos pelo

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

Supremo Tribunal Federal na Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental número 324 e na Ação Declaratória de Constitucionalidade 66, ambas do Distrito Federal.

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

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<sup>4</sup>.

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

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

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 REspFaz 10983.720180/2013-18, tendo como recorrente a Fazenda Nacional e como interessada a empresa Prosul Projetos Supervisão e Planejamento Ltda.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

à Câmara Superior reexaminar provas para alterar o quadro fático estabelecido pelo acórdão recorrido.

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

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

Ao final, o colegiado, por maioria de votos, acordou em conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional. No mérito, também por maioria, deu provimento à matéria relativa à *pejotização* na prestação de serviços ao contribuinte, restabelecendo o lançamento fiscal. Ficaram vencidos os conselheiros LEONAM ROCHA DE MEDEIROS, que foi o relator do mérito e votou pelo não provimento, RODRIGO MONTEIRO LOUREIRO AMORIM e FERNANDA MELO LEAL. A conselheira LUDMILA MARA MONTEIRO DE OLIVEIRA votou pela anulação de ofício do acórdão recorrido. Quanto à segunda matéria, referente à qualificação da multa de ofício, o colegiado, por unanimidade, deu provimento para desqualificá-la.

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

Em síntese, a Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais reformou a decisão de primeira instância administrativa, reconhecendo que a contratação de **profissionais de engenharia**, incluindo **engenheiros, projetistas, desenhistas, técnicos**, bem como de **profissionais de informática e administrativos**, por meio de pessoas jurídicas interpostas, configurava na realidade a existência de vínculos

empregatícios disfarçados, caracterizando a prática ilícita de *pejotização* para fins de evasão de contribuições previdenciárias.

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

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

#### EMENTA

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

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

2. Agravo regimental não provido.

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

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

#### 1.C. CONCLUSÕES PARCIAIS NECESSÁRIAS A PARTIR DA ORIENTAÇÃO VINCULANTE BASEADA NA HIPOSSUFICIÊNCIA CONCRETA

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

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

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

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

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

Começamos pela questão da formalização contratual entre o titular dos direitos e a pessoa jurídica por ele constituída. É certo que a documentação adequada constitui elemento importante para a segurança jurídica das relações empresariais. Todavia, quando analisamos a situação específica em que o próprio titular constitui sociedade para exploração de seus direitos de imagem, surge

naturalmente a indagação sobre a necessidade de contrato adicional. A constituição societária, com a definição de seu objeto social e a integralização do capital com direitos imateriais, pode legitimamente operar como instrumento suficiente para a transferência desses direitos à pessoa jurídica. Não se trata de defender a informalidade, mas de reconhecer que diferentes arranjos documentais podem alcançar o mesmo resultado jurídico válido.

Essa compreensão nos conduz naturalmente à análise do artigo 129 da Lei 11.196/2005, frequentemente invocado nessas discussões. Embora seja razoável questionar se a atividade desportiva enquadrar-se-ia perfeitamente na categoria de serviços intelectuais, artísticos ou culturais, convém observar que a exploração de direitos de imagem transcende a mera prática esportiva. Quando uma pessoa jurídica administra, negocia e comercializa esses direitos, desenvolve atividade empresarial de gestão de propriedade intelectual que possui características próprias. A distinção constitucional entre cultura e desporto, embora relevante para outros fins, não necessariamente impede o reconhecimento de que a gestão profissional de direitos de imagem constitua atividade empresarial autônoma, com suas próprias vicissitudes e complexidades.

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

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

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

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

pode explicar, sem necessariamente indicar simulação, a coordenação temporal dos contratos.

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

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

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

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

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

possa justificar exame mais cuidadoso, não deveria, por si só, invalidar o modelo de negócio.

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

contraditório exigir que as formas jurídicas permanecessem presas aos moldes do capitalismo mercantil.

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

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

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

O terceiro argumento centra-se na análise substantiva dos elementos apontados como indícios de simulação, demonstrando sua perfeita compatibilidade com verdadeiras relações societárias contemporâneas. A existência de pagamentos correlacionados com plantões ou unidades de serviço prestado não desnatura, per se, a relação societária, constituindo apenas modalidade de distribuição de resultados proporcional à contribuição de cada sócio para a geração de receitas. Tal sistemática encontra amparo no artigo 1.007 do Código Civil, que permite aos sócios estabelecer livremente a forma de partilha dos lucros. A alta rotatividade de sócios e as participações ínfimas, longe de evidenciarem fraude, refletem a dinamicidade e flexibilidade características dos empreendimentos modernos, nos quais profissionais associam-se temporariamente para projetos específicos. As escalas de plantão e regras de organização interna, por sua vez, constituem

instrumentos indispensáveis de coordenação em qualquer empreendimento que envolva múltiplos participantes, não se confundindo com subordinação hierárquica. A garantia desta proposição encontra-se na própria natureza das sociedades profissionais: quando médicos se organizam para prestar serviços em regime de plantão, estão exercendo legítimo poder de auto-organização societária, não simulando relação de emprego.

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

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

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

A 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 2201-012 .005, Relator.: FERNANDO GOMES FAVACHO, Data de Julgamento: 04/02/2025, Data de Publicação: 06/03/2025<sup>5</sup>)

Assim, extraem-se três conclusões parciais:

- 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.

<sup>5</sup> 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)

- 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.

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

[...]

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

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

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

**Se o verdadeiro fundamento do lançamento residisse na irregularidade das distribuições de lucros, ter-se-ia procedido à tributação desses valores específicos, mantendo-se incólume o reconhecimento da sociedade**. O fato de a fiscalização ter optado pela desconstituição integral do arranjo societário

demonstra que a questão contábil constituiu mero pretexto, sendo a verdadeira *ratio decidendi* a presunção, não demonstrada por elementos concretos e suficientes, de que toda a estrutura societária configuraria simulação. Neste contexto, exigir demonstrativos contábeis perfeitos de uma relação cuja própria existência se nega revela-se contraditório, equivalendo a demandar que o contribuinte prove a regularidade formal de algo que a autoridade fiscal considera ontologicamente inexistente.

[...]

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

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

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

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

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

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

É essa alteração na própria racionalidade acerca da licitude das novas estruturas de empreendimento que me impede de ver, ao menos até o momento, a caracterização de *fraude* ou de *simulação* tão-somente em função de os pagamentos ocorrerem em cronograma adequado à gradação do quanto de valor

foi agregado concretamente pelo agente, em prol do objetivo em comum, ainda que essa metodologia temporal fosse inadequada para a aferição legada da participação baseada no capital investido.

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

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

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

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

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

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

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

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

Aplicam-se aqui os mesmos vetores da *Navalha de Hanlon*, porém agora associados ao reconhecimento da licitude potencial da associação de profissionais qualificados sob novos paradigmas. Se a associação de médicos para a prestação de serviços, sem linearidade na participação no capital social, é potencialmente lícita, seria irracional esperar que um dado grupo de médicos, concretamente, tomasse putativa e aprioristicamente essa associação como ilícita, para então se apresentarem às autoridades fiscais como uma sociedade inexistente de fato.

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

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

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

## 2. QUESTÃO DE FUNDO

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

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

Veja-se, sinteticamente:

| CRITÉRIO<br>DETERMINANTE | PARADIGMA CSRF TIDO POR<br>VIOLADOR DA AUTORIDADE<br>DE ORIENTAÇÃO VINCULANTE<br>DO STF | CASO AQUI EXAMINADO | PERTINÊNCIA ANALÓGICA |
|--------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------|---------------------|-----------------------|
|--------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------|---------------------|-----------------------|

| CRITÉRIO DETERMINANTE           | PARADIGMA CSRF TIDO POR VIOLADOR DA AUTORIDADE DE ORIENTAÇÃO VINCULANTE DO STF                                                                                                                                                         | CASO AQUI EXAMINADO                                                                                                                                               | PERTINÊNCIA ANALÓGICA                                                                                                                                                                                                              |
|---------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| TRIBUTO                         | Contribuições sociais previdenciárias - parcela patronal e dos segurados (período 01/01/2009 a 31/12/2011)                                                                                                                             | Contribuições sociais previdenciárias - parcela patronal e dos segurados, incidentes sobre valores pagos a contribuintes individuais (período 01/2010 a 12/2010)  | Tributo <b>IDÊNTICO</b>                                                                                                                                                                                                            |
| FUNDAMENTO LEGAL PRINCIPAL      | Art. 12, I, "a", Lei 8.212/91 - elementos caracterizadores da relação de emprego (pessoalidade, não eventualidade, onerosidade, subordinação)                                                                                          | Art. 12, V, "f", Lei 8.212/91 - sócio de sociedade simples ou por quotas como segurado obrigatório quando recebe remuneração pelo trabalho                        | Mesma lei, dispositivos diferentes (enquadramento como empregado vs contribuinte individual – RESULTADO FINALÍSTICO IDÊNTICO)                                                                                                      |
| DISPOSITIVOS LEGAIS SECUNDÁRIOS | Tema 725 - Repercussão Geral STF e ADPF 324 (licitude da terceirização de atividade-fim)                                                                                                                                               | Art. 201, §5º, II do Decreto 3.048/99; Art. 57, §5º, II da IN RFB 971/2009; Art. 116, parágrafo único, CTN; Solução de Consulta COSIT 120/2016                    | Dispositivos distintos, <b>mas ambos relacionados à caracterização da obrigação previdenciária e desconsideração de estruturas formais</b>                                                                                         |
| TESE JURÍDICA CENTRAL           | A contratação de pessoas jurídicas interpostas NÃO configura mera terceirização lícita de atividade-fim, mas sim vínculo empregatício disfarçado quando demonstrados concretamente os elementos fático-jurídicos da relação de emprego | Distribuição de lucros proporcional à produtividade individual, sem pagamento de pró-labore, configura remuneração pelo trabalho disfarçada sob roupagem contábil | <b>AMBAS</b> aplicam o princípio da primazia da substância sobre a forma                                                                                                                                                           |
| CONTEXTO FÁTICO                 | Empresa de engenharia consultiva contratou 24 PJs (86 sócios), sendo 53 ex-empregados e 15 com vínculo declarado à própria contratante no CREA                                                                                         | Grupo de 3 imobiliárias (mesmo endereço, administrador único J. A. C.); sócios corretores. recebem "lucros" proporcionais à produtividade individual              | Setores distintos, mas estrutura similar de suposta evasão previdenciária (idêntico resultado finalístico – lembrar que, no paradigma, falou-se que as empresas contratadas "espelhariam" a contabilidade da empresa contratante). |
| ELEMENTOS CARACTERIZADORES      | (a) pessoalidade; (b) não eventualidade; (c) onerosidade; (d) subordinação                                                                                                                                                             | (a) pagamento proporcional à produtividade; (b) ausência de pró-labore; (c) cláusula vinculando lucros à produção; (d) ausência de estrutura própria              | <b>AMBOS</b> demonstram onerosidade e trabalho pessoal como origem dos valores                                                                                                                                                     |

| CRITÉRIO DETERMINANTE                                 | PARADIGMA CSRF TIDO POR VIOLADOR DA AUTORIDADE DE ORIENTAÇÃO VINCULANTE DO STF                                                  | CASO AQUI EXAMINADO                                                                                                         | PERTINÊNCIA ANALÓGICA                                                                 |
|-------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>INDÍCIOS E PROVAS UTILIZADOS PELA FISCALIZAÇÃO</b> | Exclusividade de receitas; ausência de empregados; controle de jornada; adiantamentos; planos de saúde; contabilidade espelhada | Grupo econômico único; ausência de ativos; operações conjuntas; rateio fixo de comissões; lucros vinculados à produtividade | <b>EM AMBAS</b> , supostos indícios convergentes de ausência de autonomia empresarial |
| <b>PRINCÍPIO JURÍDICO APLICADO</b>                    | Primazia da realidade sobre forma jurídica                                                                                      | Primazia da realidade sobre forma contábil (art. 116, parágrafo único, CTN)                                                 | Princípio <b>IDÊNTICO</b>                                                             |
| <b>ÔNUS PROBATÓRIO</b>                                | Fiscalização demonstrou elementos da relação de emprego; contribuinte não elidiu presunção                                      | Fiscalização demonstrou natureza remuneratória dos “lucros”; contribuinte não comprovou risco empresarial                   | <b>MESMO</b> raciocínio probatório                                                    |
| <b>ARGUMENTO DEFENSIVO PRINCIPAL E SUA REJEIÇÃO</b>   | Defesa: licitude da terceirização (Tema 725/STF, ADPF 324); rejeição: vínculo disfarçado comprovado                             | Defesa: validade contratual e contábil (art. 1.007 CC); rejeição: ausência de risco empresarial e estrutura própria         | Defesa formal rejeitada por prova de simulação, <b>EM AMBOS</b> .                     |
| <b>TIPO DE SIMULAÇÃO IDENTIFICADA</b>                 | Interposição de pessoa jurídica (empregados transformados em sócios de PJs)                                                     | Mascaramento contábil (remuneração disfarçada de “lucros”)                                                                  | Mecanismos distintos, <b>MESMO</b> OBJETIVO DE EVASÃO.                                |

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

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

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

| Critério Determinante (Fundamento Lançamento-Precedentes)                                                                                                                          | Minha leitura                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. Pagamento por Produção (Plantão/Localização). A remuneração ser um valor "pré-definido" e "fixo" por plantão e/ou localização, e não baseada no resultado (lucro) da sociedade. | 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".                          |
| 2. Frequência do Pagamento. Pagamentos ocorriam "várias vezes dentro do mesmo mês" ou "no mesmo dia", o que é incompatível com a apuração de lucros.                               | Se o cálculo do lucro é lícito (baseado no "valor agregado pelo agente"), a periodicidade do pagamento também é. A "metodologia temporal" (cronograma) deve ser adequada à "ação concreta" do agente, e não ao "modelo legado" de apuração de capital.                                                                                                        |
| 3. Participação Irrisória no Capital Social. O "sócio" ingressava com um valor simbólico (ex: R\$ 1,00), demonstrando falta de investimento real e <i>affectio societatis</i> .    | 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". |
| 4. Concentração Extrema de Poder. O sócio-administrador detinha quase a totalidade do capital (ex: >85%) e todo o poder decisório.                                                 | A concentração de poder é uma "medida de gestão necessária, dado o elevado número de sócios", e não afeta a legitimidade da relação, que deve ser analisada pelo critério da "hipossuficiência concreta" do profissional qualificado.                                                                                                                         |
| 5. Uso de Procuração (mandato). Os "sócios" outorgavam amplos poderes ao administrador no ato do ingresso, abdicando da participação na sociedade.                                 | Esta é uma "medida de gestão necessária, dado o elevado número de sócios" e não uma prova de fraude. A análise deve focar na "hipossuficiência concreta".                                                                                                                                                                                                     |
| 6. Alta Rotatividade ( <i>turnover</i> ) de Sócios. O grande número de entradas e saídas (ex: 970 entradas e 753 saídas) é incompatível com a estabilidade de uma sociedade.       | A alta rotatividade "reflete a dinamicidade e flexibilidade características dos empreendimentos modernos", onde profissionais se associam "temporariamente para projetos específicos".                                                                                                                                                                        |
| 7. Evidências de Subordinação (Escalas e Multas). A existência de escalas de plantão e a aplicação de "multas" por faltas caracterizam subordinação hierárquica.                   | Escalas e coordenação são "meros instrumentos de organização eficiente, não em evidências de subordinação jurídica". São "instrumentos indispensáveis de coordenação" e representam o "legítimo poder de auto-organização societária".                                                                                                                        |

|                                                                                                                                                         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 8. Ausência de Lastro Contábil. Pagamentos de "lucros" eram feitos sem balanços ou balancetes intermediários que comprovassem a existência desse lucro. | Este argumento é um "vício lógico insuperável". Uma "irregularidade formal de natureza contábil" (erro contábil) não prova que a "relação societária subjacente" (o negócio) é uma simulação. No máximo, autorizaria a tributação dos valores, mas "jamais [a] completa desconsideração da personalidade jurídica". |
| [...]                                                                                                                                                   | [...]                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| [...]                                                                                                                                                   | [...]                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |

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

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

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

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

Acerca da hipossuficiência e legalidade potencial desse peculiar modo de organização dos esforços humanos para a criação de valor, geração de resultados, e partilha dessa conta aos participantes voluntários, tomo de empréstimo uma expressão utilizada pelo min. GILMAR MENDES durante o julgamento da constitucionalidade da ampliação da base de cálculo da Cofins e da Contribuição ao PIS, para entender que a atividade de corretagem, já considerada

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

Essa observação é meramente lateral (*obiter dictum*), dada a diacronicidade irrelevante, na medida em que ela veio apenas a confirmar algo ínsito às profissões regulamentadas<sup>6</sup>.

### 3. CONCLUSÃO

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

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Thiago Buschinelli Sorrentino**

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