



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13609.721605/2017-97
ACÓRDÃO	2401-012.354 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MARCOS VINICIUS ARAUJO COSTA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015

RECURSO VOLUNTÁRIO. PRECLUSÃO CONSUMATIVA. APRESENTAÇÃO DE NOVO RECURSO. NÃO CONHECIMENTO.

A apresentação de recurso tempestivo consome o direito de recorrer, sendo incabível novo recurso substitutivo ou aditamento posterior, em razão da preclusão consumativa.

PRELIMINAR DE NULIDADE. DUPLA AUTUAÇÃO. INOCORRÊNCIA. OBJETOS DISTINTOS.

Não se configura nulidade do lançamento por suposta autuação em duplicidade quando os lançamentos tratam de matérias distintas, ainda que relacionadas indiretamente.

PROVA. PRESSUPOSTO DE FATO E DE DIREITO.

Não apresentada prova ou alegação capaz de infirmar os pressupostos de fato e de direito do lançamento, não prosperar o recurso voluntário.

RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. LEI Nº 14.689/2023. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA REDUZIDA A 100%.

A Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, alterou o percentual da Multa Qualificada, reduzindo-a a 100%.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente dos recursos voluntários, exceto o de fls. 1.064/1.186, para, na parte conhecida, rejeitar as preliminares. No mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso

voluntário para aplicar a retroação da multa da Lei 9.430 de 1996, art. 44, § 1º, VI, incluído pela Lei 14.689, de 2023, reduzindo a multa qualificada ao percentual de 100%. Vencidos os conselheiros Leonardo Nunez Campos (relator) e Matheus Soares Leite que davam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro.

Assinado Digitalmente

Leonardo Nuñez Campos – Relator

Assinado Digitalmente

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro – Redator Designado

Assinado Digitalmente

Míriam Denise Xavier – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Márcio Henrique Sales Parada, Elisa Santos Coelho Sarto, Leonardo Nuñez Campos e Miriam Denise Xavier (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos Voluntários interpostos por MARCOS VINICIUS ARAÚJO COSTA e EDUARDO JOSÉ DA COSTA (fls. 934/991); COOPERCON – COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO E ATIVIDADES AFINS DO ESTADO DE MINAS GERAIS (fls. 994/1053), e, novamente, por MARCOS VINICIUS ARAÚJO COSTA (fls. 1064/1186), contra acórdão n. 04-44.914 (fls. 912/921), proferido pela 4ª Turma da DRJ/CGE, que julgou improcedente a impugnação apresentada.

O lançamento se deu através de auto de infração (fls. 482/505), que constituiu crédito de Imposto Sobre a Renda da Pessoa Física contra MARCOS VINICIUS ARAÚJO COSTA, referente aos anos calendário 2012 a 2015, acrescido de multa qualificada de 150%. Foi atribuída responsabilidade a EDUARDO JOSÉ DA COSTA e a COOPERCON – COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO E ATIVIDADES AFINS DO ESTADO DE MINAS GERAIS.

A decisão recorrida assim resumiu a justificativa da autoridade lançadora para a lavratura do auto de infração:

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 508) a autoridade lançadora justifica o lançamento em razão dos seguintes fatos:

- o contribuinte recebeu rendimentos oriundos da empresa Sociedade Médica de Sete Lagoas Ltda a título de lucros distribuídos, tendo informado tais rendimentos na DIRPF como rendimentos isentos e não tributáveis;
- durante procedimento fiscal verificou-se que a Sociedade Médica de Sete Lagoas não possui estrutura física própria, tampouco corpo auxiliar para a prestação de seus serviços, sendo que os atendimentos médicos são realizados pelos sócios em diversos hospitais e entidades de saúde;
- verificou-se que há diversos médicos não constantes do Contrato Social que receberam valores repassados pela Sociedade Médica de Sete Lagoas sob a forma indevida de distribuição de lucros no período de 2011 a 2015;
- o critério de distribuição de lucros previsto na cláusula nona do Contrato Social da Sociedade Médica de Sete Lagoas não é suficiente para embasar a distribuição desproporcional de lucros efetuada. O fato de alguns sócios terem retirada de lucros e outros não, sendo esta retirada proporcional à produção de cada um, conduz à convicção de que essas “distribuições de lucros” têm na verdade natureza de honorários médicos;
- observou-se que foram apresentadas pela Sociedade Médica as Notas Fiscais e faturas que embasam os repasses efetuados pela COOPERCON–COOPERATIVA DE TRABALHO MEDICO E ATIVIDADES AFINS DO ESTADO DE MINAS GERAIS e pelo HOSPITAL IRMANDADE NOSSA SENHORA DAS GRAÇAS, em favor da própria Sociedade Médica de Sete Lagoas;
- estas faturas contém os nomes, valores recebidos e atendimentos prestados individualmente pelos médicos pertencentes à Sociedade. A seguir, são repassados, a cada sócio, os honorários correspondentes aos seus atendimentos prestados às entidades. É nítido que a natureza desses repasses é de remuneração pelo trabalho individual de cada médico, e não de distribuição de lucros da sociedade.

A impugnação foi apresentada de forma conjunta (fls. 584/907).

A decisão recorrida julgou improcedente a impugnação. O acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Exercício: 2013, 2014, 2015, 2016 NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA. Estando presentes todos os requisitos essenciais do auto de infração e inexistindo cerceamento de defesa, não há que se falar em sua nulidade. RENDIMENTOS. RECLASSIFICAÇÃO. É cabível a reclassificação de rendimentos declarados indevidamente como isentos e não tributáveis. Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Os Recursos Voluntários apresentados trazem os seguintes argumentos:

MARCOS VINICIUS ARAÚJO COSTA e EDUARDO JOSÉ DA COSTA (fls. 934/991):

Preliminares:

- Nulidade material do lançamento em função da autuação sobre os mesmos rendimentos exigidos pela PTA 13.609-721.348/2016-11;
- Inexistência de responsabilidade solidária da Coopercon e do Sr. Eduardo José da Costa;

Mérito:

- Legalidade dos procedimentos adotados pelo contribuinte;
- A estrutura de atendimento em estruturas de terceiros não é vedada, pelo contrário, as IN RFB 1.515/2014 e 1.700/2017 preveem os efeitos tributários de quando essa hipótese ocorre;
- Não há distribuição de lucros para não sócios, mas para sócios de serviço e que MARCOS VINICIUS ARAÚJO COSTA não se enquadra nessa hipótese;
- A distribuição de lucros conforme critério de produção seria válida e que há a segregação entre pró-labore e lucro dos sócios;
- Não há planejamento tributário e nem ausência de propósito negocial;
- Não há fundamento suficiente para aplicação de multa de 150%;
- É necessária a compensação dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica SMLS com os valores exigidos na autuação;

COOPERCON – COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO E ATIVIDADES AFINS DO ESTADO DE MINAS GERAIS (fls. 994/1053):

- Repete as mesmas preliminares e no mérito adiciona que não há fundamentos para descaracterização da sociedade em função dos predicados legais que regem a sociedade civil;

MARCOS VINICIUS ARAÚJO COSTA (fls. 1064/1186), contra acórdão n. 04-44.914 (fls. 912/921):

Preliminares:

- Impossibilidade de aplicação da multa qualificada;
- Nulidade em função da incompatibilidade da autuação por conta do lançamento contra a SMLS sobre os mesmos rendimentos;

Mérito:

Traz os mesmos argumentos dos demais e adiciona:

- Ilegitimidade passiva por estar presente hipótese de tributação exclusiva na fonte;
- Legalidade da proporção de distribuição de lucros a sócios;

- A presença de propósito comercial em função da diferenciação da realidade da cooperativa para a Sociedade Simples Limitada e a necessidade de adequação à expansão econômica;
- Defende a diferença da dinâmica de rateio de prejuízo dos cooperados *versus* a responsabilização limitada da sociedade;
- A multa deveria ser exigida contra a fonte pagadora e não o Recorrente;

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Leonardo Nuñez Campos - Relator

1. Admissibilidade

MARCOS VINICIUS ARAÚJO COSTA apresentou dois recursos às fls. 934/991 e às fls. 1064/1186. A apresentação do primeiro recurso consome o seu direito de recorrer, de forma que é defeso ao recorrente, ainda que dentro do prazo, aditar o recurso ou apresentar novo recurso substitutivo do primeiro em função da ocorrência da preclusão consumativa.

Assim decidiu a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais no Processo n. 10830.007987/97-80, acórdão nº 9303-000.236:

Ementa: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI Período de apuração: 01/11/1995 a 31/12/1996 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ADITAMENTO DE RECURSO. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO. Ao interpor recurso, a parte pratica ato processual, pelo qual consome o seu direito de recorrer. Por consequência, não pode, posteriormente, 'complementar' o recurso, 'aditá-lo', ou 'corrigi-lo', pois já se operou a preclusão consumativa. Recurso Especial do Contribuinte Negado.

Assim, entendo por não conhecer do recurso de fls. 1064/1186

Os demais recursos são tempestivos e preenchem todos os requisitos do Decreto 70.235/72, razão pela qual devem ser admitidos.

2. Preliminares

Os recorrentes apontam como preliminares a ausência de responsabilidade solidária de Coopercon e do Sr. Eduardo José da Costa e a impossibilidade de qualificação das multas. Estas matérias tecnicamente não são preliminares, razão pela qual as apreciaremos quando da análise do mérito.

Deve ser apreciada preliminarmente a argumentação que trata da “Nulidade material do lançamento em função da autuação sobre os mesmos rendimentos exigidos pela PTA 13.609-721.348/2016-11”.

De acordo com o art. 59 do Decreto n. 70.235/72, são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Não é o caso em questão.

Segundo arguem os Recorrentes, a nulidade suscitada derivaria do fato de a Receita Federal do Brasil ter lavrado auto de infração contra a Sociedade Médica de Sete Lagoas (SMSL), para exigir “IRPJ e CSLL em bases presumidas de 32% em contraponto às bases de 8% e 12% utilizadas pela referida sociedade”.

Percebe-se que o objeto daquela autuação é distinto da ora em análise: enquanto aquele trata de IRPJ e CSLL no Lucro Presumido e o percentual de presunção aplicável à empresa, o presente lançamento versa sobre rendimentos recebidos classificados indevidamente na DIRPF, temas que, embora possam de forma indireta se relacionar, não se confundem.

Assim, rejeito a preliminar.

3. Mérito

A questão de mérito que envolve o presente caso é a possibilidade de utilização de pessoa jurídica para a prestação de serviços médicos em caráter personalíssimo.

No entendimento do auditor responsável pelo lançamento, toda remuneração recebida a título de distribuição de lucros pelos sócios da SMSL teria, em verdade, caráter de honorários médicos, tributáveis portanto. Haveria planejamento tributário abusivo, sem propósito negocial, visto que a pessoa jurídica não teria sede própria e serviria apenas para o recolhimento de tributo em percentuais favoráveis. Como os recebimentos seriam diretamente relacionados com o serviço de cada médico, a eles deveriam ser atribuídas diretamente a remuneração.

Entendo que a situação apresentada deve ser analisada sob a égide do art. 129 da Lei nº 11.196/05, do julgamento do Supremo Tribunal Federal (STF) na ADC nº 66, da ADPF nº 324, do Recurso Extraordinário nº 958.252/MG (Tema de Repercussão Geral - TRG nº 725), bem como das Leis nº 13.429/2017 e 13.467/2017, que disciplinam o tema da terceirização no âmbito trabalhista.

O Supremo Tribunal Federal, fundamentado no princípio da livre iniciativa e da livre concorrência, definiu ser lícita a terceirização da atividade fim, fixando que a prática não configura relação de emprego entre a contratante e o empregado da contratada. Assim foi ementado o acórdão da ADPF 324:

EMENTA: Direito do Trabalho. Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental. Terceirização de atividade-fim e de atividade-meio.

Constitucionalidade. 1. A Constituição não impõe a adoção de um modelo de produção específico, não impede o desenvolvimento de estratégias empresariais flexíveis, tampouco veda a terceirização. Todavia, a jurisprudência trabalhista sobre o tema tem sido oscilante e não estabelece critérios e condições claras e objetivas, que permitam sua adoção com segurança. O direito do trabalho e o sistema sindical precisam se adequar às transformações no mercado de trabalho e na sociedade. 2. **A terceirização das atividades-meio ou das atividades-fim de uma empresa tem amparo nos princípios constitucionais da livre iniciativa e da livre concorrência, que asseguram aos agentes econômicos a liberdade de formular estratégias negociais indutoras de maior eficiência econômica e competitividade.** 3. A terceirização não enseja, por si só, precarização do trabalho, violação da dignidade do trabalhador ou desrespeito a direitos previdenciários. **É o exercício abusivo da sua contratação que pode produzir tais violações.** 4. Para evitar tal exercício abusivo, os princípios que amparam a constitucionalidade da terceirização devem ser compatibilizados com as normas constitucionais de tutela do trabalhador, cabendo à contratante: i) verificar a idoneidade e a capacidade econômica da terceirizada; e ii) responder subsidiariamente pelo descumprimento das normas trabalhistas, bem como por obrigações previdenciárias (art. 31 da Lei 8.212/1993). 5. A responsabilização subsidiária da tomadora dos serviços pressupõe a sua participação no processo judicial, bem como a sua inclusão no título executivo judicial. 6. Mesmo com a superveniência da Lei 13.467/2017, persiste o objeto da ação, entre outras razões porque, a despeito dela, não foi revogada ou alterada a Súmula 331 do TST, que consolidava o conjunto de decisões da Justiça do Trabalho sobre a matéria, a indicar que o tema continua a demandar a manifestação do Supremo Tribunal Federal a respeito dos aspectos constitucionais da terceirização. Além disso, a aprovação da lei ocorreu após o pedido de inclusão do feito em pauta. 7. Firmo a seguinte tese: **“1. É lícita a terceirização de toda e qualquer atividade, meio ou fim, não se configurando relação de emprego entre a contratante e o empregado da contratada. 2. Na terceirização, compete à contratante: i) verificar a idoneidade e a capacidade econômica da terceirizada; e ii) responder subsidiariamente pelo descumprimento das normas trabalhistas, bem como por obrigações previdenciárias, na forma do art. 31 da Lei 8.212/1993”.** 8. ADPF julgada procedente para assentar a licitude da terceirização de atividade-fim ou meio. Restou explicitado pela maioria que a decisão não afeta automaticamente decisões transitadas em julgado.

(ADPF 324, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 30-08-2018, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-194 DIVULG 05-09-2019 PUBLIC 06-09-2019)

No mesmo sentido, o julgamento do RE nº 958.252/MG (Tema de Repercussão Geral - TRG nº 725), quando foi fixada a seguinte tese:

“É lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, mantida a responsabilidade subsidiária da empresa contratante

Neste contexto, ainda foram julgadas a ADI 3961 e a ADI 5.625, que versam sobre a constitucionalidade das normas de disciplinam a relação entre transportadores autônomos e empresas de transportes de carga e entre trabalhadores do ramo da beleza (cabeleireiro, barbeiro, esteticista, manicure, pedicure, depilador e maquiador) e o salão-parceiro.

Ementa: Direito do Trabalho. Ação Direta de Inconstitucionalidade e Ação Declaratória da Constitucionalidade. Transporte rodoviário de cargas. Lei 11.442/2007, que previu a terceirização da atividade-fim. Vínculo meramente comercial. Não configuração de relação de emprego. 1. A Lei nº 11.442/2007 (i) regulamentou a contratação de transportadores autônomos de carga por proprietários de carga e por empresas transportadoras de carga; (ii) autorizou a terceirização da atividade-fim pelas empresas transportadoras; e (iii) afastou a configuração de vínculo de emprego nessa hipótese. 2. É legítima a terceirização das atividades-fim de uma empresa. Como já foi decidido pelo Supremo Tribunal Federal, a Constituição não impõe uma única forma de estruturar a produção. Ao contrário, o princípio constitucional da livre iniciativa garante aos agentes econômicos liberdade para eleger suas estratégias empresariais dentro do marco vigente (CF/1988, art. 170). A proteção constitucional ao trabalho não impõe que toda e qualquer prestação remunerada de serviços configure relação de emprego (CF/1988, art. 7º). Precedente: ADPF 524, Rel. Min. Luís Roberto Barroso. 3. Não há inconstitucionalidade no prazo prescricional de 1 (um) ano, a contar da ciência do dano, para a propositura de ação de reparação de danos, prevista no art. 18 da Lei 11.442/2007, à luz do art. 7º, XXIX, CF, uma vez que não se trata de relação de trabalho, mas de relação comercial. 4. Procedência da ação declaratória da constitucionalidade e improcedência da ação direta de inconstitucionalidade. Tese: “1 – A Lei 11.442/2007 é constitucional, uma vez que a Constituição não veda a terceirização, de atividade-meio ou fim. 2 – O prazo prescricional estabelecido no art. 18 da Lei 11.442/2007 é válido porque não se trata de créditos resultantes de relação de trabalho,

mas de relação comercial, não incidindo na hipótese o art. 7º, XXIX, CF. 3 – Uma vez preenchidos os requisitos dispostos na Lei nº 11.442/2007, estará configurada a relação comercial de natureza civil e afastada a configuração de vínculo trabalhista”. (ADI 3961, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 15-04-2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-140 DIVULG 04-06-2020 PUBLIC 05-06-2020)

EMENTA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI FEDERAL N. 13.352, DE 27 DE OUTUBRO DE 2016, CONHECIDA COMO LEI DO SALÃO-PARCEIRO. CONSTITUCIONALIDADE. 1. São válidos os contratos de parceria celebrados entre trabalhador do ramo da beleza (cabeleireiro, barbeiro, esteticista, manicure, pedicure, depilador e maquiador), denominado “profissional-parceiro”, e o respectivo estabelecimento, chamado “salão-parceiro”, em consonância com as normas contidas na Lei federal n. 13.352/2016. 2. A higidez do contrato é condicionada à conformidade com os fatos, de modo que é nulo instrumento com elementos caracterizadores de relação de emprego. 3. Estando presentes elementos que sinalizam vínculo empregatício, este deverá ser reconhecido pelo Poder Público, com todas as consequências legais decorrentes, previstas especialmente na Consolidação da Leis do Trabalho. 4. Pedido julgado improcedente. (ADI 5625, Relator(a): EDSON FACHIN, Relator(a) p/ Acórdão: NUNES MARQUES, Tribunal Pleno, julgado em 28-10-2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-059 DIVULG 28-03-2022 PUBLIC 29-03-2022)

Como se verifica dos julgados supracitados, o Supremo Tribunal Federal superou, em sua jurisprudência, a ideia de que as relações de trabalho pessoais devem se dar necessariamente através de vínculo de emprego, firmando o entendimento de que arranjos civis são perfeitamente possíveis dentro da organização das relações de trabalho.

Contexto especial assume as relações de trabalho decorrentes da prestação de serviços profissionais, já que disposição expressa do art. 129 a Lei nº 11.196/2005, permite a prestação desses serviços por pessoa jurídica, mesmo que tenham caráter personalíssimo. Observe-se:

Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no **art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil**.

Destaco que a norma em referência já foi analisada e julgada constitucional pelo plenário do STF quando do julgamento da ADC n. 66, que recebeu a seguinte ementa:

EMENTA: AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE. REGIME JURÍDICO FISCAL E PREVIDENCIÁRIO APLICÁVEL A PESSOAS JURÍDICAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS INTELECTUAIS, INCLUINDO OS DE NATUREZA CIENTÍFICA, ARTÍSTICA E CULTURAL. COMPATIBILIDADE CONSTITUCIONAL. LIVRE INICIATIVA E VALORIZAÇÃO DO TRABALHO. LIBERDADE ECONÔMICA NA DEFINIÇÃO DA ORGANIZAÇÃO EMPRESARIAL. AÇÃO JULGADA PROCEDENTE. 1. A comprovação da existência de controvérsia judicial prevista no art. 14 da Lei n. 9.868/1999 demanda o cotejo de decisões judiciais antagônicas sobre a validade constitucional na norma legal. Precedentes. 2. **É constitucional a norma inscrita no art. 129 da Lei n. 11.196/2005.**

(ADC 66, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 21-12-2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-053 DIVULG 18-03-2021 PUBLIC 19-03-2021)

Ressalte-se que não se quer dizer com isso que não possam ser afastados os efeitos de contratos civis no caso de “maquiagem de contrato”. A Min. Carmem Lúcia, relatora da ADC n. 66, consigna em seu voto que *“tanto não induz, entretanto, que a opção pela contratação de pessoa jurídica para prestação de serviços intelectuais descritas no art. 129 da Lei n. 11.196/2005 não se sujeite à avaliação de legalidade pela Administração ou pelo Poder Judiciário quando acionado”*.

De fato, os abusos devem ser devidamente analisados, mas me parece clara a existência de diretriz interpretativa no sentido de se considerar, *prima facie*, válidos os contratos de prestação de serviços intelectuais por pessoa jurídica, ressalvada, evidentemente, as hipóteses de fraude, simulação ou abuso. Me parece, ainda, que o elemento de subordinação no caso desses contratos, deve ser visto com a parcimônia necessária para evitar generalizações apressadas.

É natural que qualquer contratante de serviço defina diretrizes básicas para os seus prestadores de serviço, a exemplo de horário ou turno de disponibilidade, uso de equipamentos de segurança, diretrizes de eficiência, sem que isso induza, necessariamente, ao reconhecimento de subordinação a fim de reconhecimento de vínculo de emprego.

No caso de serviços médicos, há de se observar a responsabilidade pessoal pela parte técnica do serviço, como prescreve o art. 7º do Código de Ética Médica do Conselho Federal de Medicina (*“O médico deve exercer a profissão com **ampla autonomia**, não sendo obrigado a prestar serviços profissionais a quem ele não deseje, salvo na ausência de outro médico, em casos de urgência, ou quando sua negativa possa trazer danos irreversíveis ao paciente*).

Neste sentido, ressalto a existência de diversos julgados do STF que tratam **especificamente da possibilidade da terceirização de serviços médicos por parte dos hospitais**, como se percebe das ementas a seguir:

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 empresa tomadora de serviço por sociedade jurídica unipessoal. Fenômeno jurídico da “pejotização”. Existência de aderência estrita entre o ato reclamado e os paradigmas do STF. Agravo regimental provido. Reclamação julgada procedente. 1. **O tema de fundo referente à regularidade da contratação de pessoa jurídica constituída como sociedade unipessoal para prestação de serviço médico**, atividade-fim da empresa tomadora de serviços, nos termos de contrato firmado sob a égide de normas do direito privado, 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. A proteção constitucional ao trabalho não impõe que toda e qualquer prestação remunerada de serviços configure relação de emprego (CF/88, art. 7º), sendo conferida liberdade aos agentes econômicos para eleger suas estratégias empresariais dentro do marco vigente, com fundamento no postulado da livre iniciativa (CF/88, art. 170), conforme julgado na ADC nº 48. 3. Procedência do pedido para afirmar a licitude do fenômeno da contratação de pessoa jurídica unipessoal para prestação de serviço a empresa tomadora de serviço, destacando-se não somente a compatibilidade dos valores do trabalho e da livre iniciativa na terceirização do trabalho assentada nos precedentes obrigatórios, mas também a ausência de condição de vulnerabilidade na opção pelo contrato firmado na relação jurídica estabelecida que justifique a proteção estatal por meio do Poder Judiciário. Precedentes. 4. Agravo regimental provido e reclamação julgada procedente. (Rcl 57057 AgR, Relator(a): EDSON FACHIN, Relator(a) p/ Acórdão: DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 22-05-2023, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 27-06-2023 PUBLIC 28-06-2023)

EMENTA REFERENDO NA MEDIDA CAUTELAR NA RECLAMAÇÃO. TERCEIRIZAÇÃO. ATIVIDADE-FIM. CONTRATO DE NATUREZA CIVIL. PESSOAS JURÍDICAS. CONTRATAÇÃO DE PROFISSIONAIS LIBERAIS AUTÔNOMOS (MÉDICOS). ADPF Nº 324/DF. RE Nº 611.503-RG/SP (TEMA Nº 360) E RE Nº 958.254-RG/MG (TEMA Nº 725). ALEGAÇÃO DE CONTRARIEDADE A PARADIGMAS. COGNIÇÃO SUMÁRIA: SUSPENSÃO DO PROCESSO ATÉ O JULGAMENTO FINAL. 1. Na ADPF nº 324/DF, no RE nº 611.503-RG/SP e no RE nº 958.252-RG/MG, Temas RG nº 360 e nº 725, respectivamente, esta Corte reconheceu a validade de terceirizações ou qualquer outra forma de divisão do trabalho, inclusive relações contratuais, como as existentes

entre as instituições de saúde e as pessoas jurídicas formadas pelos próprios médicos. 2. Na espécie, em âmbito de cognição sumária, com apreciação precária e preliminar, **vislumbrada a plausibilidade jurídica acerca da validade do contrato de prestação de serviços médicos firmado entre o hospital reclamante e as pessoas jurídicas constituídas por profissionais liberais autônomos**, deferi requerimento de liminar para suspender o processo, até o julgamento final da Reclamação. 3. **Medida liminar referendada.** (Rcl 60024 MC-Ref, Relator(a): ANDRÉ MENDONÇA, Segunda Turma, julgado em 08-08-2023, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 14-08-2023 PUBLIC 15-08-2023)

Por fim, mas não menos importante, é necessário verificar que, no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, embora o tema não seja pacífico, há acórdãos que seguem a linha do quanto exposto, a exemplo do Acórdão n. 1401-066.990, da 1ª Seção, 4ª Câmara, 1ª TO, Processo 16539.720001/2020-98, que assim dispôs:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2015 PEJOTIZAÇÃO. SERVIÇOS INTELECTUAIS PERSONALÍSSIMOS. POSSIBILIDADE DE CONTRATAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA. SIMULAÇÃO. REQUISITOS DO VÍNCULO EMPREGATÍCIO NÃO DEMONSTRADOS. INSUFICIÊNCIA DA ANÁLISE CONTRATUAL. A possibilidade de requalificação jurídica das relações contratuais por meio das quais contrata-se pessoa jurídica para a prestação de serviços intelectuais personalíssimos desempenhados por seu sócio ou titular não foi afastada pelo art. 129 da Lei nº 11.196/05. O dispositivo não outorga carta branca, conforme decidiu o STF no julgamento da ADC nº 66, mas deve ser interpretado sob o vetor da mínima interferência na liberdade econômica. **Muito embora não outorgue carta branca, o dispositivo legal impede a desconsideração a priori de toda e qualquer contratação de pessoa jurídica, calcada unicamente no fato de que os serviços contratados seriam desempenhados pelo sócio ou titular da contratada em caráter personalíssimo. Atribui-se, portanto, à fiscalização, maior ônus de demonstrar a existência concreta de simulação e/ou dos requisitos da relação empregatícia. Os serviços intelectuais implicam, por sua natureza, maior grau de autonomia do contratado para sua execução, razão pela qual a simples análise dos termos contratuais é, na maioria dos casos, insuficiente para demonstrar a existência de subordinação apta a caracterizar relação empregatícia, haja ou não intento simulatório.** No caso presente, a fiscalização limitou-se, notadamente para a verificação da eventual presença do elemento subordinação, à análise dos contratos celebrados, sem avançar sobre a maneira como, na prática, ocorria a interação entre contratante e contratada, restando insuficientemente

demonstrada a ocorrência de simulação, tanto quanto a existência do elemento subordinação, fundamental para a caracterização da relação empregatícia.

Em sentido semelhante, tratando **especificamente da relação entre pessoa jurídica formada por médicos e hospitais**, a Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção, no processo n. 10166.721543/2016-09, acórdão n. 2201-004.586, deixa claro este entendimento:

Ementa: Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012 NULIDADE DO LANÇAMENTO Aplicação do princípio da primazia da resolução de mérito de acordo com § 2º do art. 282 do CPC de 2015 e art. 59 § 3º do Decreto-lei 70.235/72 GRUPO ECONÔMICO. SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. RESPONSABILIDADE. Com o provimento do recurso voluntário do sujeito passivo principal, afastando o lançamento, dá-se provimento aos recursos dos solidários para excluí-los do lançamento. CONTRATAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA PARA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO MÉDICOS. RELAÇÃO DE EMPREGO. SÓCIO MÉDICO. PRESENÇA DOS REQUISITOS. SUBORDINAÇÃO. NECESSIDADE DE PROVA NOS AUTOS. IMPOSSIBILIDADE DE PRESUNÇÃO. Dada a formalização de contratos de prestação de serviços médicos diretamente com pessoas jurídicas, compete ao Fisco o ônus probatório da existência do vínculo de emprego entre instituição hospitalar e sócios das contratadas, na medida em que a prova cabe a quem tem interesse em fazer prevalecer o fato afirmado, sob pena de insubsistência do crédito tributário. **A circunstância de o médico prestar serviços diretamente ligados à atividade-fim do hospital, por si só, não leva ao reconhecimento do vínculo de emprego, dependendo da prova da subordinação. Via de regra, não se presume a subordinação do médico, tendo em vista as peculiaridades da atividade médica.**

Assim, conclui-se que a relação entre hospitais e pessoas jurídicas que prestam serviços médicos através dos seus sócios é regular e só pode ser desconsiderada pela autoridade fiscal caso haja prova robusta e convincente da presença dos elementos que caracterizem aquela relação de emprego: onerosidade, pessoalidade, habitualidade e, especialmente, subordinação.

No caso dos autos, não houve por parte da autoridade lançadora a tentativa de prova da existência de vínculo de emprego. O esforço argumentativo se concentra em demonstrar supostas irregularidades na forma de apuração e distribuição de lucros, na pessoalidade da prestação dos serviços e na ausência de ambiente próprio da SMSL ou corpo auxiliar para a realização dos serviços.

O **primeiro ponto** a ser analisado é a consequência da pessoalidade dos serviços. É incontroverso nos autos que os sócios da SMSL prestavam os serviços objeto da sociedade de forma pessoal. O Termo de Verificação Fiscal (TVF) aponta como objeto social: “a prestação, **pessoalmente pelos sócios**, de serviços inerentes à medicina e atividades correlatas.”

Ocorre que a própria legislação permite a prestação de serviços intelectuais por pessoa jurídica, mesmo que de forma personalíssima, como se depreende do já citado art. 129 da Lei n. 11.196/05. Da mesma forma, o Código Civil permite que nas sociedades simples os sócios contribuam com serviços (art. 997, V e 1.006).

No mesmo sentido, deve-se observar que é característica da sociedade simples que a atividade econômica seja realizada por meio dos sócios, como já consignou o Superior Tribunal de Justiça quando do julgamento do Pedido de Uniformização de Interpretação de Lei (PUIL) 3.608/MG:

TRIBUTÁRIO. PEDIDO DE UNIFORMIZAÇÃO DE INTERPRETAÇÃO DE LEI FEDERAL. JUIZADOS ESPECIAIS DA FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL. DIVERGÊNCIA ENTRE TURMAS RECURSAIS DE DIFERENTES ESTADOS. ART. 18, § 3º, DA LEI N. 12.153/2009. ISSQN. SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL DE MÉDICOS. SOCIEDADE SIMPLES, AINDA QUE CONSTITUÍDA SOB A FORMA LIMITADA. AUSÊNCIA DE NATUREZA EMPRESARIAL. DIREITO AO REGIME DO ARTIGO 9º, § 3º, DO DECRETO-LEI N. 406/1968. SERVIÇOS PRESTADO EM CARÁTER E RESPONSABILIDADE PESSOAL, AINDA QUE COM O CONCURSO DE AUXILIARES OU COLABORADORES. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS QUE NÃO DESCARACTERIZA A NATUREZA SIMPLES DA SOCIEDADE. PEDIDO CONHECIDO E PROVIDO.

1. Nos termos do art. 18 da Lei nº 12.153/2009, caberá pedido de uniformização de interpretação de lei federal fundado em divergência de Turmas de diferentes Estados sobre questões de direito material, cabendo a esta Corte o julgamento do pedido nesses casos, nos termos do § 3º do referido dispositivo legal.

2. A requerente demonstrou, em cotejo analítico, que a orientação adotada no julgado impugnado da 2ª Turma Recursal de Varginha/MG diverge daquela adotada nos julgados paradigmas da 5ª Turma do Colégio Recursal Central de Fazenda Pública do Estado de São Paulo e da 1ª Turma Recursal Mista do Tribunal de Justiça do Mato Grosso do Sul quanto à possibilidade de tributação diferenciada de ISSQN em caso de sociedades de médicos, constituídas como de responsabilidade limitada.

3. Esta Corte já se manifestou no sentido de que a sociedade médica uniprofissional, ainda que constituída sob a forma de responsabilidade limitada, goza do tratamento tributário diferenciado previsto no art. 9º, § 5

1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/1968, não recolhendo o ISSQN com base no seu faturamento bruto, mas sim no valor anual calculado de acordo com o número de profissionais que as integra. (EAREsp 31084 / MS, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/ acórdão, Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, DJe 08/04/2021) **4. Ao contrário do que ocorre nas sociedades de natureza empresarial, cuja organização da atividade econômica para a produção ou a circulação de bens ou de serviços (art. 966 do Código Civil) é capaz de tornar despicienda a atuação pessoal de seus sócios na prestação do serviço - visto que os fatores organizacionais da empresa se sobrepõem ao trabalho intelectual e pessoal de seus sócios -, nas sociedades simples (arts. 983, caput, e 997 e seguintes) o labor dos sócios é fator primordial para o desenvolvimento da atividade, sem o qual não há como se cogitar qualquer prestação de serviço, ou mesmo o desenvolvimento do objeto social da pessoa jurídica, ou talvez, ainda, a sua existência.**

5. Assim é na prestação de serviço médico, cujo caráter pessoal da atividade dos profissionais liberais, ainda que reunidos em sociedade e com o concurso de auxiliares ou colaboradores, é o justificador para o beneplácito fiscal previsto no art. 9º, § § 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/1968.

6. A distribuição dos lucros é mero desdobramento do conceito de sociedade, seja a de natureza empresarial ou de natureza simples, visto que ambas auferem lucro, tanto é assim que a norma geral sobre distribuição de lucros consta de capítulo do Código Civil relativo à sociedade simples (arts. 1.007 e 1.008 do Código Civil). **Por outro lado, a diferença central entre a sociedade empresarial e a sociedade simples não está na distribuição de lucros, mas sim no modelo da atividade econômica: na primeira a atividade é realizada por meio da empresa como um todo e na segunda a atividade econômica acontece por meio dos sócios, ainda que com o concurso de auxiliares ou colaboradores (parágrafo único do art. 966 do Código Civil).**

7. No caso concreto, verifica-se que a sociedade profissional faz jus ao tratamento privilegiado do ISSQN no art. 9º, § § 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/1968, pois, não obstante ter adotado a espécie societária limitada, deduz-se do acórdão da 2ª Turma Recursal de Varginha/MG, sobretudo do voto vencido, que "a sociedade é constituída por dois sócios, todos médicos, tendo como objeto social serviços de clínica médica e outros exames, conforme cláusula quarta do instrumento jungido à f. 102, não se descurando que o tipo de serviço prestado, pelo grau de especialização e a

habilitação exigida, implica na responsabilidade pessoal dos profissionais" (fls. fls. 634-635 e-STJ).

8. Pedido de uniformização de interpretação de lei federal conhecido e provido, nos termos da fundamentação.

(PUIL n. 3.608/MG, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 28/2/2024, DJe de 11/3/2024.)

A fiscalização aponta que existiam sócios que não participaram do capital e não constavam no contrato social, ao que o contribuinte responde defendendo a possibilidade de sócios contribuírem com serviços em sociedade simples. Acontece que o Recorrente MARCOS VINICIUS ARAÚJO COSTA consta expressamente no contrato social da SMSL como sócio de capital.

Me parece importante deixar registrado que na sociedades simples, mesmo os sócios que contribuem com serviço, embora não participem do capital da empresa, devem constar no contrato social. Assim, se determinado "sócio" não consta nos documentos societários da empresa e recebe valores a título de participação nos lucros, obviamente há uma irregularidade e a isenção não se aplica. Ocorre que, no caso concreto, o Recorrente não se enquadra nessa situação.

O **segundo ponto** é a ausência de ambiente próprio da SMSL ou corpo auxiliar para a realização dos serviços. Neste caso, também não me parece haver irregularidade.

Há de se rememorar que a legislação permite a instalação de empresas em escritórios virtuais, funcionamento em *co-working*, o aluguel de estrutura hospitalar ou similar por período determinado (*time sharing*), sem que isso implique necessariamente irregularidade. O Código Civil prevê no art. 1.142, §1º que "*o estabelecimento não se confunde com o local onde se exerce a atividade empresarial, que poderá ser físico ou virtual.*" Do mesmo modo, o Conselho Federal de Medicina, através do Despacho SEJUR n. 465/2016 (Expediente 5951/2016), apresenta a seguinte conclusão:

Nesse contexto, tem-se desde que atendido os requisitos da Resolução do CFM n. 1.821/2007 (alvará de funcionamento e da vigilância sanitária) não há aparentemente impedimento legal sobre o cadastro e registro de pessoa jurídica na modalidade de escritório/consultório virtual, ressalvada a questão técnica que está disposta na Resolução CFM. 2057/2013. (sic)

Dado a natureza dos serviços médicos prestados, inclusive com a existência de procedimentos cirúrgicos complexos, é perfeitamente plausível que a maior parte do serviço seja prestado na estrutura dos seus principais clientes.

O **terceiro ponto** que fundamenta o lançamento está calcada na irregularidade da distribuição de lucros de forma desproporcional à participação de cada sócio. Assim consigna o TVF:

O Contrato Social do contribuinte prevê, no parágrafo quarto da cláusula terceira, que a “distribuição dos lucros e das perdas não será feita, necessariamente, de forma proporcional às quotas de capital”. Já a cláusula nona do contrato social aborda um critério estabelecido para essa distribuição desproporcional:

Cláusula nona – do exercício social e da demonstração financeira O exercício social coincidirá com o ano civil. Ao final de cada exercício serão levantadas as demonstrações financeiras e os lucros ou prejuízos verificados serão distribuídos ou suportados pelos sócios, individualmente, de forma proporcional ao desempenho produtivo.

Observa-se que sendo realizada a distribuição de lucros da forma exclusivamente prevista na cláusula nona do contrato social, significa dizer que, se por algum motivo, em determinado momento, o sócio que se ausentou e não contribuiu para o desempenho produtivo da sociedade, como por exemplo, tirou férias ou ficou doente, nada receberá de lucros da sociedade. As consequências desse critério faz tal cláusula recair na nulidade prevista no artigo 1.008 do próprio código civil:

Art. 1.008. É nula a estipulação contratual que exclua qualquer sócio de participar dos lucros e das perdas.” (grifo nosso). Realmente, ao analisar as planilhas de distribuição de lucros apresentadas pela SMSL, constatou-se que em alguns exercícios, há sócios que não foram contemplados com distribuição de lucros.

Apenas como exemplo, citamos: Sr. Danilo Costa Simões (não recebeu distribuição de lucros em 2014 e 2015); Sr. Diogo Lago Martins (não recebeu distribuição de lucros em 2014 e 2015); Sr. Filipe Polcaro Faria (não recebeu distribuição de lucros em 2014 e 2015); Sr. Luiz Carlos Silva (não recebeu distribuição de lucros em 2014); Sra. Maria Amélia de Souza Machado Gontijo (não recebeu distribuição de lucros em 2012, 2014 e 2015), e o Sr. Eduardo José da Costa, sócio administrador da Sociedade, que não recebeu distribuição de lucros durante os anos de 2011, 2012, 2013, 2014 e 2015 (DOC.002).

Verifica-se, pois, que o critério de distribuição de lucros previsto na cláusula nona do contrato social da SMSL não é suficiente para embasar a distribuição desproporcional de lucros efetuada. O fato de alguns sócios terem retirada de lucros e outros não, sendo esta retirada proporcional à produção de cada um, além de ser um critério nulo de acordo com o artigo 1.008 do código civil, conduz à convicção de que essas “distribuições de lucros” têm na verdade natureza de honorários médicos.

Entendo também que não assiste razão à fiscalização. É pacífico que os lucros das sociedades podem ser distribuídos de forma desproporcional se assim for estipulado pelos sócios, desde que haja a previsão em documentos societários e o lucro seja apurado de forma regular. Vejamos:

Solução de Consulta DISIT/SRRF06 46/2010: DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS AOS SÓCIOS. NÃO INCIDÊNCIA. O sócio cotista que receba pró-labore é

segurado obrigatório do RGPS, na qualidade de contribuinte individual, havendo incidência de contribuição previdenciária sobre o pro labore por ele recebido. Não incide a contribuição previdenciária sobre os lucros distribuídos aos sócios quando houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho (pro labore) e a proveniente do capital social (lucro) e tratar-se de resultado já apurado por meio de demonstração do resultado do exercício – DRE. **Estão abrangidos pela não incidência os lucros distribuídos aos sócios de forma desproporcional à sua participação no capital social, desde que tal distribuição esteja devidamente estipulada pelas partes no contrato social, em conformidade com a legislação societária.**

No mesmo sentido, a Solução de Consulta Cosit n. 56/2019, que reconhece a isenção da distribuição de lucros em Sociedade em Conta de Participação, inclusive nos casos de distribuição desproporcional de lucros:

(...) Estão abrangidos pela isenção os lucro distribuídos aos sócios de forma desproporcional à contribuição para o patrimônio especial da SCP, desde que tal distribuição esteja devidamente estipulada no contrato e em conformidade com o Código Civil de 2002 e desde que não seja utilizado para fins de dissimulação da ocorrência de fato gerador de tributo.

Assim decidiu a Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção no âmbito do

Ementa: 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. (Processo n. 10166.724874/2019-35 - Acórdão n. 2201-012.005)

No mesmo sentido entende esta Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção no Processo n. 11634.720045/2014-78:

Ementa: Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010 DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. EXCLUSÃO DE SÓCIO. É nula a estipulação contratual que exclua qualquer sócio de participar dos

lucros e das perdas. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. DELIBERAÇÃO SOBRE A FORMA DE DISTRIBUIÇÃO. **Nas sociedades limitadas, a distribuição de lucros poderá ser desproporcional à participação societária de cada sócio desde que exista previsão expressa no contrato social sobre a forma de distribuição ou, então, cláusula dispondo que caberá à assembleia ou à reunião deliberar sobre a participação dos sócios nos resultados da empresa.**

Numero da decisão: 2401-012.180

Por fim, o Superior Tribunal de Justiça teve oportunidade de analisar o tema e validou a distribuição de lucros de forma desproporcional estipulada por uma sociedade em que o critério de divisão do resultado da empresa seria “os dias trabalhados por cada sócio”.

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.

(REsp n. 2.053.655/SP, relator Ministro Raul Araújo, Quarta Turma, julgado em 11/2/2025, DJEN de 5/3/2025.)

Neste sentido, embora a fundamentação do lançamento considere nula a cláusula que permite a distribuição de lucros no caso concreto, por violação ao art. 1.008 do Código Civil, tenho para mim que a cláusula em questão não exclui nenhum sócio da possibilidade de participação nos lucros da sociedade.

Trata-se de sociedade de pessoas com capital social mínimo, em que a contribuição dos sócios se dá primordialmente na forma de serviços em prol da sociedade. O lucro, no caso, não é uma remuneração pelo capital investido na empresa, mas pelo esforço dispendido pelo sócio em favor da sociedade.

Assim, se determinado sócio por circunstâncias específicas da sua vida, opta por não contribuir em determinado período, não perceberá os lucros correspondentes naquela ocasião, mas ele não está excluído da participação nos lucros. Ele estaria excluído da participação nos lucros se de alguma forma fosse proibido de contribuir para a sociedade, o que não é o caso.

Veja que o critério de dias de efetivo labor foi reconhecido como válido pelo STJ (REsp n. 2.053.655/SP) e o mesmo raciocínio se aplica: o sócio que não laborar nenhum dia em prol da sociedade, não fará jus a distribuição de lucros, sem que com isso se esteja infringido a disposição do art. 1.008 do Código Civil.

Ante todo o exposto, entendo por regular a distribuição de lucros desproporcional realizada pela SMLS.

Por fim, também me parece não ser o caso da presente prestação de serviços médicos através de pessoa jurídica um caso de planejamento tributário abusivo, mas da simples utilização da faculdade legal de prestação de serviços intelectuais através de pessoa jurídica, nos termos do art. 129 da Lei n. 11.196/2005.

Assim, não demonstrados os requisitos do vínculo de emprego do Recorrente, bem como sendo regular a distribuição de lucros desproporcional realizada, entendo que deve ser dado provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte.

Insubistente o lançamento, resta prejudicada a análise sobre a responsabilidade do Sr. EDUARDO JOSÉ DA COSTA e da COOPERCON – COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO E ATIVIDADES AFINS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, bem como sobre a aplicação de multa agravada.

4. Dispositivo

Ante o exposto, voto por entendo por não conhecer do Recurso Voluntário de fls. 1064/1186, CONHECER dos Recursos Voluntários fls. 934/991 e fls. 994/1053, para rejeitar as preliminares, e, no mérito, DAR-LHES PROVIMENTO, a fim de declarar a improcedência do lançamento.

Assinado Digitalmente

Leonardo Nuñez Campos

Relator

VOTO VENCEDOR

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Redator Designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênica para manifestar entendimento divergente no que se segue.

No Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 508/566), a infração apurada é descrita nos seguintes termos:

No caso em análise, conforme detalhadamente demonstrado acima, verifica-se que os rendimentos recebidos pelo sujeito passivo têm natureza remuneratória decorrente de serviços prestados, referem-se a honorários médicos e não lucros distribuídos/dividendos e isso é cristalino na própria resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 2, em que o contribuinte esclarece que se trata de repasse de honorários médicos. Trata-se, portanto, de rendimentos tributáveis oriundos da Coopercon, uma vez que são decorrentes de atos cooperados, mas que por meio de um arranjo tributário, foi constituída a SMSL especificamente para que os rendimentos decorrentes de atos cooperados assumissem a roupagem de dividendos. Daí falar-se que a SMSL não possui propósito negocial, tampouco estrutura para administrar uma sociedade com mais de 150 sócios.

Nesse momento, não há como deixar invocar aos demais conselheiros o constante do extenso e detalhado Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 508/566), ressaltando-se que não se imputou a percepção de salário (relação de emprego), mas de honorários médicos (relação de trabalho autônomo).

Incontroverso que a Sociedade Médica de Sete Lagoas – SMSL ao tempo dos fatos geradores (anos-calendário 2012 a 2015) é sociedade simples limitada.

Contudo, como bem demonstrou a fiscalização a partir de um sólido conjunto probatório, houve uma artificial interposição da SMSL de modo a ocultar a remuneração dos médicos enquanto cooperados da COOPERCON e não apenas violações pontuais das normas jurídicas atinentes à sociedade simples constituída segundo o tipo da sociedade limitada, encontrando-se os recorrentes em tal contexto.

No caso concreto, o contribuinte autuado, Sr. Marcus Vinicius Araujo Costa, ingressou na condição de sócio da Sociedade Médica de Sete Lagoas - SMSL, desde o registro do Contrato Social, em fevereiro de 2011, sendo cooperado da COOPERCON desde 20/05/2010.

De fato, nada impede que uma sociedade limitada a prestar serviços inerentes à medicina e atividades correlatas tenha estrutura organizacional modesta, sendo a atividade fim realizada em hospitais e entidades de saúde.

Porém, ao tempo dos fatos geradores (anos-calendário 2012, 2013, 2014 e 2015), não se detectou a presença da sede da SMSL nos endereços cadastrais fornecidos para a Receita Federal e a SMSL não dispunha de nenhum empregado, contratado apenas em 02/08/2016, sendo que era a COOPERCON (cobrando “taxa de administração de sociedade civil” de 3% sobre os valores repassados aos médicos com lastro no faturados pela SMSL a partir dos atendimentos e procedimentos valorados pela aplicação da Classificação Brasileira Hierarquizada de Procedimentos Médicos, a veicular padrão mínimo e ético de remuneração dos procedimentos médicos, e da Tabela de Honorários Médicos da Associação Médica Brasileira de 1992 – ver e-fls. 2 arquivo 14 e e-fls. 4 arquivo 41; DOC.009.0, item 4, nas fls. 109 e 115; DOC.009.3, na fl. 122) que realizava “todo apoio técnico e administrativo” da SMSL, fazendo inclusive “toda a parte administrativa na relação dos médicos com a SOCIEDADE MÉDICA DE SETE LAGOAS”, médicos que necessariamente eram cooperados da COOPERCON, sendo a SMSL também cooperada da COOPERCON. Nesse ponto, são ilustrativas as declarações da Sra. Tania M. C. Moreira (DOC.009.2), gerente geral da COOPERCON, bem como a documentação colhida no do endereço <<http://www.coopercon.coop.br/coopernet2/lista.php>>, site da COOPERCON (DOC.010.0, DOC.010.1.0 a DOC.010.1.9 e DOC.010.2) e os demais documentos invocados pela fiscalização a revelar que a COOPERCON tinha efetiva ingerência e efetivo controle da SMSL, muito além de um simples apoio técnico e administrativo, como bem explicitado no Relatório Fiscal.

De fato, uma sociedade simples limitada pode distribuir lucros de forma desproporcional ao capital social, nos termos fixados no contrato social. Porém, a cláusula contratual não pode excluir sócio da participação dos lucros e das perdas, sob pena de nulidade (Código Civil, arts. 187, 421, 422, 1.008 e 1053).

Porém, essa vedação foi desrespeitada, pois a cláusula nona do contrato social determina apenas que os lucros são distribuídos, individualmente, de forma proporcional ao desempenho produtivo e, diante dessa disposição contratual, sócios sem produção nos anos-calendário de 2012, 2013, 2014 e 2015 nada receberam a título de lucros, como explicitado no DOC.002.

Em relação ao sócio e Diretor Administrativo Sr. Eduardo José da Costa, a situação é mais grave, pois, além de nada perceber a título de distribuição de lucros nos anos-calendário de 2012, 2013, 2014 e 2015 (DOC.002, e-fls. 9), também nada percebeu a título de pró-labore. Isso porque, sendo os valores de pró-labore pagos sempre mediante estorno da conta contábil 02.3.4.04.008 – Lucros Distribuídos da SMSL (e-fls. 2, arquivos 07 e 08), nada recebeu a título de pró-labore. Questionado pela fiscalização sobre quais benefícios teria percebido da SMSL (pró-labores, salários etc.) enquanto sócio administrador e responsável legal (DOC.012.0 e DOC.012.1), o Sr. Eduardo José da Costa, confirmou a não percepção de pró-labore, apresentando a seguinte justificativa (DOC.012.2):

Informo que não recebi quaisquer vantagens financeiras diretas na condição de sócio administrador e responsável legal da SOCIEDADE MÉDICA DE SETE LAGOAS. Como o objetivo de referida Sociedade é lutar por condições dignas para os profissionais da medicina e consequentemente garantir os recebimentos dos honorários médicos, que de outra sorte são recebidos pelos Hospitais e ao ingressarem em seus fluxos de caixas jamais são repassados aos médicos, eu, na condição de médico, ofereço minha contribuição enquanto sócio administrador, sem ônus financeiro direto.

Note-se que a justificativa em questão acaba por reconhecer que, em última análise, a SMSL se destina apenas a garantir o repasse aos médicos de seus honorários médicos em melhores condições. Nesse ponto, destaque-se que a fiscalização apresentou prova de que tais melhores condições são artificiais e fraudulentas.

Além disso, a não percepção de pró-labore pelo sócio administrador da SMSL reforça as imputações de ausência de estrutura administrativa da SMSL e de ingerência e controle da COOPERCON na SMSL, ainda mais quando se considera a ponderação da fiscalização de ser o Sr. Eduardo José da Costa é diretor administrativo da COOPERCON e como tal receber da COOPERCON rendimentos.

A constatação de se almejar o mero repasse dos honorários médicos em condições artificiais e fraudulentas e não uma efetiva distribuição de lucros auferida por sociedade simples limitada é corroborada pelo fato de vários médicos cooperados da COOPERCON **mesmo não sendo sócios da SMSL receberem da SMSL valores a título de distribuição de lucros e pelo fato de** o valor do montante total distribuído em tais condições ser elevado (DOC.002), bem como pela resposta do autuado ao TIF nº 2 (e-fls. 478/481).

Corroborando também essa constatação o fato de a sociedade não ter realizado assembleias gerais para aprovar contas dos administradores referentes aos anos-calendário de 2012, 2013, 2014 e 2015, exercícios 2013, 2014, 2015 e 2016, não havendo também prova de que todos os sócios as aprovaram por escrito.

A antecipação mensal de lucros demanda a apuração de haver lucros a serem distribuídos ao término do exercício social, contudo não houve apresentação da ata das assembleias a tomar as contas dos administradores e deliberar sobre o balanço patrimonial e o de resultado econômico (Código Civil, arts. 1.071, II, e 1.078, *caput* e inciso I) e nem prova de decisão por escrito de todos os sócios sobre a matéria em questão (Código Civil, art. 1.072, §3º) a abranger os **anos-calendário** de 2012, 2013, 2014 e 2015, estando, diante dos elementos constantes dos autos, correta a percepção da fiscalização de que apenas os balanços patrimoniais e as demonstrações de resultado dos **Exercícios** de 2011 a 2013 restaram aprovadas extemporaneamente pela 4ª cláusula da 2ª Alteração Contratual datada de 02/02/2015.

A defesa argumenta que médicos não sócios da SMSL recebiam lucros da SMSL, pois, apesar da ausência de assembleia para incluí-los dentre os sócios da SMSL, eles seriam sócios de serviço da SMSL, não sendo aplicável à sociedade simples constituída sob o tipo da sociedade

limitada as regras específicas desse tipo societário, dentre elas a que veda sócio cuja contribuição consista apenas em prestação de serviços (Código Civil, art. 1055, §2º). De plano, afasta-se o argumento, eis que a sociedade simples deve observar as normas específicas do tipo societário assumido, conforme determina expressamente o art. 1.150 do Código Civil. Além disso, o sócio de serviço não poderia se empregar em atividade estranha à sociedade, eis que o exercício do trabalho, ofício ou profissão deve se dar exclusivamente em prol da sociedade (Código Civil, art. 1.006), mas a COOPERCON, por força de seu estatuto, exigia que os médicos que fizessem parte, ou que quisessem fazer parte, da SMSL fossem cooperados da COOPERCON, conforme declaração da gerente-geral da COOPERCON Sra. Tania M. C. Moreira (DOC.009.2):

5. Que os médicos que fazem parte, ou que queiram fazer parte, do quadro societário da SOCIEDADE MÉDICA DE SETE LAGOAS, precisam ser cooperados da COOPERCON, que o estatuto da cooperativa exige essa relação de cooperado diretamente com o médico;

Nesse contexto, é significativa a ausência de estrutura administrativa da SMSL e a constatação da sua dependência da COOPERCON, a envolver, como bem demonstrado pela fiscalização, verdadeira ingerência e controle da COOPERCON sobre a SMSL.

Logo, não há como se concluir por uma mera irregularidade na formalização da apuração e na distribuição dos lucros.

Pelo contrário, o conjunto probatório presente nos autos gera a conclusão de se tratar de remuneração do atuado pelos atos/procedimentos médicos por ele praticados enquanto cooperado da COOPERCON e não enquanto sócio da SMSL, sendo nítidas a artificialidade na interposição da SMSL e a ausência de uma justificativa não tributária.

Em relação à qualificação da multa de ofício, extrai-se do Relatório Fiscal a seguinte motivação:

6 DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA

(...)

Ao declarar os valores recebidos da fonte pagadora Sociedade Médica de Sete Lagoas como rendimento isento - a título de "lucro distribuído / dividendos" – quando na verdade se trata de rendimento decorrente de prestação de serviço, ou seja, honorários médicos, portanto, tributável, o sujeito passivo omitiu, informou e/ou prestou declaração falsa ao Fisco. Por outro lado, ao utilizar os demonstrativos de pagamentos que indicam que os seus honorários são lucros distribuídos oriundos da SMSL, fruto do arranjo tributário elaborado pela Coopercon/SMSL, o sujeito passivo utilizou-se de documento que sabia ou deveria saber ser inexato, uma vez que se trata de rendimento decorrente do seu trabalho como médico.

(...)

Conforme demonstrado ao longo deste Termo, a SML, fonte pagadora dos “lucros distribuídos”, foi constituída com o único objetivo de gerar economia tributária aos seus sócios, que também são, obrigatoriamente, cooperados da Coopercon. Nesse ponto, oportuno rememorar a declaração da gerente-geral da Coopercon, Sra. Tânia Marcia Caetano Moreira no sentido de “Que os médicos que fazem parte, ou que queiram fazer parte, do quadro societário da SMSL, precisam ser cooperados da Coopercon, que o estatuto da cooperativa exige essa relação de cooperado diretamente com o médico” (DOC. 009.2).

Implementada a operação, a Coopercon repassava aos seus cooperados médicos, sócios da SMSL, os honorários decorrentes dos serviços prestados com a roupagem de lucros distribuídos, ao invés de rendimentos tributáveis. Em contrapartida, a Coopercon cobrava 3% sobre os valores repassados como “taxa de administração de sociedade civil”.

Tendo em vista que o controle e o efetivo repasse dos honorários médicos sempre ficam sob a responsabilidade da Coopercon, conforme já demonstrado anteriormente, o contribuinte foi intimado a explicar o motivo de ter optado por ingressar no quadro societário da SMSL. Em resposta informou: “Nós entendemos que uma pessoa jurídica só nossa poderia ser utilizada para os diversos convênios, além do Hospital, mas quisemos a **estrutura administrativa que a Coopercon oferece, bem como sua força de negociação**, pois sou médico e confesso que não tenho tempo ou conhecimento para correr atrás de negociações e recebimentos”. (grifo nosso). Ao informar que, junto com os demais médicos, optou pela estrutura administrativa e o poder de negociação da Coopercon o sujeito passivo deixa claro que a referida cooperativa negociava e controlava toda estrutura administrativa da SMSL.

Verifica-se, pois, que tal procedimento está em consonância com o objetivo para o qual a SMSL fora constituída, qual seja, atribuir aos honorários médicos a roupagem, apenas formal, frise-se, de lucros distribuídos, portanto, isentos de imposto de renda. Respondendo à indagação anterior, de acordo com o planejamento engendrado pela Coopercon era necessário que o cooperado fizesse parte do quadro societário de uma pessoa jurídica, no caso a SMSL, que não fosse cooperativa, caso contrário os honorários recebidos enquanto rendimentos de cooperados estariam sob a incidência do imposto de renda. Daí a necessidade de uma pessoa jurídica simplesmente para emissão de notas fiscais e “conversão” de honorários em dividendos. Entretanto, o controle de toda estrutura administrativa e da SMSL era da Coopercon. Tudo isso com anuência do sujeito passivo.

Ante o exposto, forçoso concluir que ao declarar os seus honorários médicos (rendimentos tributáveis) como rendimentos isentos, como se lucros distribuídos fossem, o sujeito concordou com o arranjo tributário engendrado pela Coopercon que ocasionou supressão/redução de tributos nos anos 2012 a 2015.

Tal conduta permite inferir que não se trata de erro escusável, mas sim, em tese, de conduta tendente impedir ou retardar, total ou parcialmente i) o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais e/ou ii) a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, a evitar ou diferir o seu pagamento; bem como iii) de um ajuste entre o sujeito passivo, SMSL e Coopercon, visando os efeitos dos itens i e ii; conforme estabelecido nos supracitados arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64.

O conjunto probatório carreado aos autos pela fiscalização gera a convicção de que o contribuinte autuado tinha conhecimento da artificial interposição da SMSL, merecendo destaque a resposta do Sr. Marcos Vinicius Araujo Consta ao Termo de Intimação Fiscal nº 2 (e-fls. 478/481):

(...) Foi dada a opção de participar apenas da Coopercon, porém não me recordo quais orientações foram passadas sobre eventuais diferenças. Me lembro apenas que na ocasião, conversei com colegas do Hospital e todos entenderam que seria melhor opção nos organizar para receber nossos honorários, uma vez que o Hospital usava nosso dinheiro para outros fins.

(...) entendemos que uma pessoa jurídica só nossa poderia ser utilizada para os diversos convênios, além do Hospital, mas quisemos a estrutura administrativa que a Coopercon oferece, bem como sua força de negociação, pois. sou médico e confesso que não tenho tempo ou conhecimento para correr atrás de negociações e recebimentos.

A resposta em tela evidencia o conhecimento de que a pessoa jurídica não era “só nossa”, uma vez que se valeria da estrutura e total ingerência da Coopercon, sendo a SMSL formalidade artificial conscientemente cumprida para a obtenção dos honorários médicos.

Por conseguinte, não se trata de uma mera apuração de omissão de rendimentos, estando atendido o regramento legal a autorizar a qualificação da multa de ofício, sendo cabível apenas o ajuste de seu percentual diante do advento da Lei nº 14.689, de 2023.

Em relação à imputação de responsabilidade solidária por interesse comum (CTN, art. 124, I), do Relatório Fiscal extrai-se o seguinte excerto:

7 DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA – INTERESSE COMUM – Art. 124, I

(...)

No caso de o terceiro interessado, em conluio com o sujeito passivo, manipular a forma jurídica, via arranjo tributário, com o fim de obter um menor pagamento ou não pagamento de tributo sujeitar-se-á à responsabilidade solidária prevista no art. 124, I do CTN, haja vista o seu dever de colaboração para com o Fisco.

(...) em havendo fraude ou conluio fica evidenciado o interesse comum entre as partes, haja vista o objetivo de sonegar. Com efeito, poderá o Fisco chamar todas essas as pessoas, físicas e/ou jurídicas, a responder pelo débito tributário.

(...)

No caso dos autos, a Coopercon: i) orientou e implementou o arranjo tributário que determinou a constituição da SMSL com a finalidade de dar nova roupagem aos honorários médicos, transformando-os, formalmente, de rendimentos tributáveis em lucros distribuídos; ii) impõe como condição para ser sócio da SMSL ser seu cooperado; iii) controla todas as operações da SMSL, contábeis e financeiras. Enfim, a Coopercon determina todas as diretrizes a serem seguidas tanto pela SMSL quanto pelos sócios desta.

Ao traçar todo arranjo tributário que refletiu na ocorrência do fato gerador do IR dos sócios da SMSL e, com efeito, na falta de recolhimento de tributo, verifica-se, pois, o interesse da Coopercon em ocultar a ocorrência do fato gerador. Não se trata de um mero interesse econômico, mas sim de um interesse pactuado com os sócios da SMSL para que o fato gerador do IR, sob as luzes do Fisco, figurasse como lucro distribuído. Dessa forma, os sócios ficavam isentos de IR, a Coopercon aumentava sua exposição na área de saúde e, com efeito, ampliava seu nicho mercadológico e o poder de negociação, uma vez que seu ambiente de negócio só fazia aumentar. Tudo isso em detrimento do Fisco.

No tocante ao Sr. Eduardo José da Costa, sócio-administrador da SMSL e diretor administrativo da Coopercon, verifica-se que seu interesse está totalmente alinhado com os dos sócios da SMSL e com o da Coopercon, afinal ele é o responsável pela implementação de todas as medidas traçadas pela Coopercon no âmbito da SMSL.

Ante o exposto, conforme observado pelo STF no julgado acima, “o terceiro só pode ser chamado a responder na hipótese de descumprimento de deveres de colaboração para com o Fisco, deveres estes seus, próprios, e que tenham repercutido na ocorrência do fato gerador, no descumprimento da obrigação pelo contribuinte”. É o caso. Os atos praticados pela Coopercon e pelo Sr. Eduardo José da Costa, descritos detalhadamente neste Termo, além revelar o descumprimento do dever de colaboração para com o Fisco repercutiram diretamente na ocorrência do fato gerador do IRPF dos sócios da SMSL e ocasionou o descumprimento da obrigação principal. Verifica-se, pois, que os responsáveis, como “garantes” da Fazenda Pública, contribuíram para o inadimplemento do sujeito passivo, o que atrai a incidência da responsabilidade solidária prevista no artigo 124, I do CTN.

O conjunto probatório constante dos autos gera a convicção de caber a responsabilização solidária da COOPERCON e do Sr. Eduardo José da Costa com lastro no art. 124, I, do CTN diante da situação de ilícitos provada pela fiscalização, havendo comprovação de nexo causal da atuação consciente de ambos na configuração da simulação havida, ou seja, na artificial

interposição da SMSL. Não se trata de um mero interesse econômico, mas de vínculo com os fatos jurídicos tributários objeto do lançamento sob o aspecto dos atos ilícitos a ele vinculados, a revelar interesse jurídico comum advindo da atuação de ambos na artificial manipulação dos fatos geradores. Por conseguinte, correta a imputação empreendida pela autoridade lançadora.

Por fim, não prospera o pedido de compensação com tributos recolhidos pela SMSL, eis que a compensação tributária tem natureza de direito subjetivo do contribuinte com rito procedimental e normativo próprios diversos dos afetos aos processos administrativos que tratam de autuação fiscal, ainda mais quando o valor a ser compensado foi pago por pessoa com personalidade jurídica diversa.

Isso posto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário, REJEITAR A PRELIMINAR e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para aplicar a retroação da multa da Lei 9.430/96, art. 44, § 1º, VI, incluído pela Lei 14.689/2023, reduzindo-a ao percentual de 100%.

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro