



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15586.720089/2016-33
ACÓRDÃO	2202-011.635 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VALDECIR ARRIVABENE
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL E RAFAELA RODRIGUES COPPO (RESPONSÁVEL SOLIDÁRIA POR SUCESSÃO)

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/07/2013 a 31/08/2014

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. PRÓ-LABORE.

As importâncias pagas aos sócios registrados como distribuição de lucros mas que configurem retribuição do trabalho prestado para a sociedade devem ser consideradas pagamentos a título de pró-labore a partir do seu ingresso no quadro social, incidindo sobre elas a contribuição previdenciária.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir do lançamento os valores recebidos por Rafaela Rodrigues Coppo até a data de 11/11/2013, vencidos os Conselheiros Thiago Buschinelli Sorrentino (relator) e Andressa Pegoraro Tomazela, que deram provimento parcial para excluir do lançamento os valores pagos a título de distribuição de lucros. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Henrique Perlatto Moura.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino – Relator

Assinado Digitalmente

Henrique Perlatto Moura – Redator designado

Assinado Digitalmente

Ronnie Soares Anderson – Presidente

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

RELATÓRIO

Por brevidade, transcrevo o relatório elaborado pelo órgão julgador de origem, 4ª Turma da DRJ/BEL, de lavra da Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil Mirella Akemi Ishibashi Cosimato (Acórdão 01-33.629):

Trata-se de processo administrativo formalizado após procedimento fiscal que resultou na lavratura do Auto de Infração (Debcad) 51.084.385-9 no valor de R\$ 21.072,25, referente à contribuição da empresa prevista no artigo 22, inciso III, da Lei nº 8.212/1991, incidente sobre a remuneração paga sob a forma de lucros distribuídos no período de 07/2013 a 08/2014, além de multa de ofício de 75%, nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991.

De acordo com o relatório fiscal, a empresa Clinic Center S/S LTDA, CNPJ 10.826.184/0001-05, foi administrada por Valdecir Arrivabeni, CPF 493.191.837-91, até a sua extinção, em 02/02/2015. Em 30/06/2015, data posterior à baixa da empresa, formalizou-se procedimento fiscal através do qual se constatou que os pagamentos efetuados sob a forma de distribuição de lucros ao sócio-administrador e aos demais sócios configuravam, na realidade, remunerações vinculadas à prestação de serviços, mais especificamente, aos plantões trabalhados pelos sócios, todos médicos.

Ainda segundo o relatório, no caso de lançamentos futuros efetuados após a extinção da personalidade jurídica da empresa, a responsabilidade deve ser atribuída aos administradores dos períodos dos respectivos fatos geradores (arts. 4º, 5º e 9º da Lei Complementar nº 123/2006), bem como àqueles com interesse comum nas situações que constituíram o fato gerador da obrigação principal (art. 124, inc. I da Lei nº 5.172/1966).

O presente processo trata das remunerações efetuadas à sócia Rafaela Rodrigues Coppo, CPF ***.638.***-**, incluída, com base no exposto acima, como responsável solidária.

A autoridade fiscal considerou que os valores pagos a título de distribuição de lucros deveriam ser enquadrados no conceito de salário de contribuição, nos termos do art. 28, inc. III, da Lei nº 8.212/1991, baseando-se nos seguintes argumentos:

- Os valores distribuídos não foram calculados com base na escrituração contábil;
- O contrato social declara apenas que a distribuição de lucros poderá ser desproporcional à participação societária, mas não estabelece quais critérios seriam adotados para o caso;
- O lucro advindo das operações da empresa deveria remunerar o capital aplicado por cada sócio e não o trabalho por ele realizado;
- Em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 1, o próprio sujeito passivo informa “que os lucros e perdas eram rateados entre os sócios conforme o número de horas trabalhadas nos plantões médicos”;
- Vários profissionais que não faziam parte da sociedade recebiam rendimentos a título de distribuição de lucros;
- Relatório evidenciando a correspondência entre as escalas de plantões e a distribuição de lucros;
- Para o cálculo dos lucros a serem distribuídos a cada sócio foi utilizada como base o Valor/Hora dos plantões.

Os motivos e fundamentos legais que deram origem ao crédito tributário podem ser verificados em consulta às fls. 3 a 9 (Auto de Infração) e 12 a 22 (Relatório Fiscal).

Em face da ausência de declaração das remunerações em questão na GFIP, formalizou-se Representação Fiscal para Fins Penais através do processo administrativo nº 15586.720119/2016-10.

Após a ciência do Auto de Infração, não houve qualquer manifestação do sujeito passivo. Entretanto, a responsável solidária protocolou, em 19/04/2016, a impugnação de fls. 221 a 252 utilizando-se, em síntese, dos seguintes argumentos, relatados de forma mais detalhada no item subsequente (voto):

- Preliminarmente, que a impugnante não pode ser arrolada como responsável solidária com base em nenhuma das seguintes hipóteses: responsabilidade pessoal atribuída aos administradores, interesse comum na situação que constituiu o fato gerador e nem em decorrência da constatação de distribuição de lucros ilícitos ou fictícios;
- Alega que o recebimento de verbas distintas, uma a título de remuneração pelos serviços prestados e outra decorrente do capital investido, demonstram a regularidade da situação já que as contribuições previdenciárias sobre os rendimentos decorrentes do trabalho teriam sido devidamente declaradas e recolhidas;

- Que “a prestação de serviços pelos próprios sócios é característica intrínseca da sociedade simples” e que “a Receita Federal equivocou-se ao considerar como remuneração para fins de contribuição as receitas decorrentes da prestação de serviços médicos, os quais, no caso da CLINIC CENTER (sociedade simples), são efetivamente o objeto e a razão de existir da própria sociedade”;
- Que a distribuição desproporcional de lucros era realizada com amparo tanto na legislação vigente como no contrato social e que, ao ignorar o conteúdo do contrato social, a autoridade fiscal estaria desconsiderando a pessoa jurídica e ferindo sua autonomia;
- Que o Auto de Infração afrontaria diversas normas e princípios legais devendo, portanto, ser cancelado.

Solicita que o Auto de Infração seja declarado nulo em decorrência da ilegitimidade passiva da impugnante e da ausência de comprovação da prática de qualquer ato capaz de lhe atribuir responsabilidade. Subsidiariamente, manifesta-se no sentido de que o Auto de Infração deve ser anulado “em virtude da inexistência de qualquer irregularidade na distribuição de lucros da sociedade” e requer a juntada ao processo de cópia de todos os documentos em poder da Receita Federal desde o início do procedimento de fiscalização.

Diante da impossibilidade de realizar o lançamento utilizando o CNPJ da empresa, já que esta se encontrava encerrada no momento da autuação, a fiscalização cadastrou a matrícula CEI nº 70.013.95813/07 e a vinculou ao sujeito passivo a fim de operacionalizar o lançamento.

Referido acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: Contribuições Sociais Previdenciárias.

Período de apuração: 01/07/2013 a 31/08/2014.

PESSOA JURÍDICA. EXTINÇÃO E BAIXA. RESPONSABILIDADE.

Deve ser atribuída responsabilidade solidária aos empresários, aos titulares, aos sócios e aos administradores quando apuradas novas obrigações após a baixa da pessoa jurídica.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que deu origem ao fato gerador da obrigação.

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. PRÓ-LABORE.

As importâncias pagas aos sócios registradas como distribuição de lucros mas que configurem retribuição do trabalho prestado devem ser consideradas pagamentos a título de pró-labore, incidindo sobre elas a contribuição previdenciária social.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. VINCULAÇÃO.

As decisões judiciais e administrativas não vinculam automaticamente a Administração Tributária Federal, exceto nas hipóteses previstas em lei.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVAS.

O contribuinte deve apresentar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir no momento da impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual.

Impugnação improcedente. Crédito tributário mantido.

Cientificado do resultado do julgamento em 22/03/2017, uma quarta-feira (fls. 518), a parte-recorrente interpôs o presente recurso voluntário em 19/04/2017, uma quarta-feira (fls. 521), no qual se sustenta, sinteticamente:

- a) a atribuição de responsabilidade solidária à sócia-quotista viola o art. 124, I, do CTN, pois inexistente participação da recorrente na realização do fato gerador da obrigação tributária;
- b) a interpretação do conceito de “interesse comum” adotada pelo acórdão recorrido é equivocada e extensiva, contrariando o princípio da legalidade tributária;
- c) a decisão recorrida ofende os arts. 135, III, do CTN, e 4º da Lei 6.830/80, pois não houve demonstração de ato ilícito ou de gestão pela recorrente;
- d) a aplicação do art. 9º, §§ 4º e 5º, da LC 123/2006, deve restringir-se aos sócios administradores, não alcançando sócios sem poder de gerência;
- e) não se aplica o art. 1.009 do Código Civil, por inexistir distribuição de lucros ilícitos ou fictícios;
- f) o acórdão recorrido desconsiderou o disposto no art. 28, §9º, j, da Lei 8.212/91, e art. 57, §5º, II, da IN RFB 971/2009, que excluem os lucros regulares da base de cálculo das contribuições;
- g) a decisão ofende a natureza da sociedade simples, cuja atividade essencial é exercida pessoalmente pelos sócios;
- h) o contrato social previa expressamente a possibilidade de distribuição desproporcional de lucros, inexistindo irregularidade;
- i) a jurisprudência do CARF e do STJ reconhece a impossibilidade de atribuição de responsabilidade tributária a sócio quotista não gerente e a não incidência previdenciária sobre lucros regulares.

Diante do exposto, pede-se, textualmente:

- a) “Seja reformado o acórdão para excluir a Recorrente do polo passivo do presente Auto de Infração nº 51.084.385-9, haja vista a ilegitimidade passiva, nos termos do art. 20, §5º, da Lei nº 16.469/09;”
- b) “Caso não seja acolhida a preliminar de ilegitimidade, seja dado provimento ao recurso para anular o Auto de Infração nº 51.084.385-9, em virtude da inexistência de qualquer das supostas irregularidades apontadas pelo fisco.”

Convertido o julgamento em diligência (Resolução CARF 2402-001.210, fls. 571-578), sobrevieram as informações de fls. 581-1.204. Convertido novamente o julgamento em diligência (Resolução CARF 2202-000.994, fls. 1.212-1.229), a recorrente fora intimada para que se manifestasse sobre a documentação resultante da primeira diligência.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

O Conselheiro Thiago Buschinelli Sorrentino, relator:

RESUMO:

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. SOCIEDADE SIMPLES. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. DESCLASSIFICAÇÃO DE VERBAS. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIO SEM PODER DE GESTÃO. CONFIGURAÇÃO DE SUCESSÃO TRIBUTÁRIA POR EXTINÇÃO DA PESSOA JURÍDICA. RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

I. CASO EM EXAME

Recurso voluntário interposto por sócia-quotista, responsável solidária, contra acórdão da 4ª Turma da DRJ/BEL, que julgou improcedente impugnação apresentada em face de Auto de Infração lavrado para exigência de contribuição previdenciária prevista no art. 22, III, da Lei nº 8.212/1991, incidente sobre valores pagos sob a rubrica de lucros distribuídos no período de 07/2013 a 08/2014.

A empresa Clinic Center S/S Ltda. encontrava-se extinta à época da lavratura do auto. A sócia-recorrente foi incluída no polo passivo na condição de responsável solidária, com fundamento nos arts. 124, I, do CTN e 9º da LC nº 123/2006. A fiscalização entendeu que os valores pagos correspondiam, na realidade, a remuneração pela prestação de serviços médicos pelos sócios.

O recurso voluntário sustenta a ilegitimidade passiva da recorrente, por ausência de gestão ou ato ilícito, bem como a regularidade da distribuição de lucros, defendendo a impossibilidade de desclassificação dos pagamentos recebidos como remuneração disfarçada.

II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO

Há duas questões em discussão:

(i) saber se os valores pagos à sócia-recorrente a título de lucros podem ser desclassificados como remuneração por serviços prestados, com consequente incidência da contribuição previdenciária; e

(ii) saber se a sócia-quotista, não administradora, pode ser validamente incluída no polo passivo da obrigação tributária após a extinção da pessoa jurídica.

III. RAZÕES DE DECIDIR

Não se constatou, nos autos, comprovação de subordinação jurídica, vínculo empregatício ou simulação societária. A existência de escalas de plantões, distribuição proporcional ao esforço individual e ausência de critérios de rateio pré-definidos não desconstituem, por si, a natureza jurídica dos valores como lucros, especialmente em sociedades profissionais compostas por médicos, nas quais o trabalho pessoal é o próprio meio de obtenção do resultado.

Conforme o art. 1.007 do Código Civil, a distribuição desproporcional de lucros é admitida, desde que prevista contratualmente, o que se verificou no caso. O art. 28, §9º, j, da Lei nº 8.212/1991, igualmente exclui os lucros regulares da base de cálculo das contribuições sociais.

A jurisprudência vinculante recente do STF, formada a partir do julgamento da ADPF 324, da ADC 66, e do RE 958.252, fixou entendimento no sentido da validade de formas flexíveis de organização produtiva e contratação, desde que ausente hipossuficiência concreta ou fraude. A sócia recorrente, profissional liberal, integrava sociedade regularmente constituída, sem elementos indicativos de simulação ou subordinação.

A requalificação dos valores como pró-labore, no caso, carece de lastro fático e jurídico. O acórdão recorrido incorreu em contradição lógica ao imputar responsabilidade à recorrente como beneficiária de lucros, enquanto simultaneamente desclassificava tais valores como remuneração direta por serviços à própria sociedade.

Quanto à responsabilização tributária, a extinção da sociedade sem a quitação de seus débitos autoriza, nos termos do art. 9º da LC nº 123/2006, a imputação da obrigação aos sócios, independentemente do exercício de administração ou de dolo. Trata-se de hipótese de sucessão patrimonial, distinta da responsabilidade por infração pessoal regulada pelo art. 135, III, do CTN.

Constatada a condição de sócia à época dos fatos geradores e da extinção da empresa, a responsabilidade da parte-recorrente subsiste, na qualidade de sucessora tributária, por força do art. 9º da LC nº 123/2006, aplicável inclusive às empresas não optantes pelo Simples Nacional, desde que observados os limites de receita bruta.

CONHECIMENTO

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

Relembro que o presente recurso voluntário foi interposto apenas pela responsável **RAFAELA RODRIGUES COPPO**.

Não há interposição de recurso pelo sócio **VALDECIR**, ao menos registrada nestes autos.

PRELIMINAR

1.1 NULIDADE DE ILEGITIMIDADE PASSIVA

A preliminar de ilegitimidade passiva se confunde com a discussão de mérito acerca da atribuição de responsabilidade tributária por sucessão ,deflagrada pelo encerramento da pessoa jurídica, e, portanto, assim será examinada, no momento oportuno.

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

1.2.1 INAFASTABILIDADE DO EXAME DE PERTINÊNCIA E DE APLICABILIDADE DE ORIENTAÇÕES VINCULANTES. CONFIRMAÇÃO OU AFASTAMENTO DE *DISTINGUISHING*. ÉTAPA INERENTE INCAPAZ DE VIOLAR A AUTORIDADE DO PRECEDENTE.

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

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

¹ Paráfrase minha. O original pode ser recuperado de BECKER, Alfredo Augusto, Teoria Geral do Direito Tributário, 3ª Ed., São Paulo: Lejus, 1998, p. 11. Sabe-se também que a frase é uma adaptação de ideia já veiculada por outros pensadores, como Bertolt Brecht e Alfred North Whitehead.

subsunção (Duxbury, N. (2008). *The Nature and Authority of Precedent*. Cambridge: Cambridge University Press. doi:10.1017/CBO9780511818684).

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

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

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

Como se sabe, deve-se ao Ministro VICTOR NUNES LEAL a adoção da “Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal” como técnica decisória, destinada a assegurar homogeneidade, segurança jurídica e celeridade à atuação jurisdicional do STF.

Na assentada em que julgado o RE 54.190, os colegas do Ministro VICTOR NUNES LEAL estenderam a aplicação da Súmula 303/STF para uma suposta elipse nela contida. Dado o enunciado afirmar que um dado tributo não seria devido antes de 21/11/1961, alguns ministros entenderam que o enunciado permitira a tributação após aquela data. Evidentemente, o texto sumular não comportava essa interpretação, pois havia outros fundamentos determinantes que poderiam invalidar a tributação após a data indicada, e que nela não constavam, simplesmente porque o Tribunal não os havia examinado.

Diferentemente do recurso voluntário, apenas o recurso extraordinário baseado no art. 102, III, *b* da Constituição e aquele sujeito ao regime da repercussão geral têm a causa de pedir aberta. Os demais recursos extraordinários tem a causa de pedir fechada, de modo que a Corte não pode conhecer de novos fundamentos.

Disse o Ministro VICTOR NUNES LEAL, à época:

“O Sr. Ministro Victor Nunes: Exatamente por isso, eminente Ministro Gonçalves de Oliveira, é que me parece não estar previsto.

[...]

O Sr. Ministro Victor Nunes: Retomando o fio de meu raciocínio, contraditado, antecipadamente, pelos eminentes Ministros Gonçalves de Oliveira e Pedro Chaves⁷, peço vênica para uma consideração preliminar. Se tivermos de interpretar a Súmula com todos os recursos de hermenêutica, como interpretamos as leis, parece-me que a Súmula perderá sua principal vantagem. Muitas vezes, será apenas uma nova complicação sobre as complicações já

existentes. A Súmula deve ser entendida pelo que exprime claramente, e não a contrario sensu, com entrelinhas, ampliações ou restrições. Ela pretende pôr termo a dúvidas de interpretação e não gerar outras dúvidas. No ponto em debate, a Súmula declara que não é devido o selo nos contratos celebrados anteriormente à Emenda Constitucional 5. Mas não afirma que, celebrado o contrato posteriormente, o selo seja devido.

[...]

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

1.2.2 A ORIENTAÇÃO VINCULANTE DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

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

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

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

a hipossuficiência concreta da pessoa natural como critério determinante para distinguir relações legítimas de trabalho daquelas que configurariam fraude ou simulação.

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

A análise sistemática dos fundamentos adotados pelo STF na ADPF 324, na ADC 66 e no RE 958.252 revela uma notável convergência conceitual que transcende as aparentes diferenças temáticas entre terceirização, *pejotização* e questões tributárias. Na ADPF 324, ao declarar constitucional a terceirização de qualquer atividade econômica, o Tribunal fundamentou sua decisão nos princípios da livre iniciativa e livre concorrência, reconhecendo que a Constituição não impõe modelo produtivo específico nem veda estratégias empresariais flexíveis. Contudo, implícita nessa decisão encontra-se a premissa de que tal liberdade opera legitimamente quando os agentes econômicos envolvidos possuem capacidade negocial efetiva. Similarmente, na ADC 66, ao validar a contratação de serviços intelectuais através de pessoa jurídica, a Ministra CÁRMEN LÚCIA enfatizou a necessária compatibilização entre liberdade de organização econômica e valores sociais do trabalho, sugerindo que tal equilíbrio pressupõe partes contratantes em condições de autodeterminação. O RE 958.252, por sua vez, ao estabelecer limites para o reconhecimento de vínculo empregatício em contextos de prestação de serviços, também considerou implicitamente a autonomia real dos prestadores como elemento diferenciador. Essa tríade jurisprudencial, portanto, não apenas legitima novas formas contratuais, mas estabelece-lhes um limite material: a ausência de hipossuficiência concreta do contratado.

A hipossuficiência concreta emerge, assim, como critério jurídico unificador capaz de conferir coerência sistêmica às decisões do STF e segurança jurídica aos agentes econômicos. Diferentemente da hipossuficiência presumida que caracteriza genericamente as relações trabalhistas tradicionais, a hipossuficiência concreta demanda análise casuística das condições materiais, educacionais, econômicas e negociais do prestador de serviços. Trata-se de verificar se a pessoa natural possui efetiva capacidade de negociar condições contratuais, diversificar sua clientela, assumir riscos empresariais e organizar autonomamente sua atividade profissional. Quando presente tal capacidade, legitimar-se-ia a contratação através de pessoa jurídica ou terceirização; quando ausente, configurar-se-ia a necessidade de proteção trabalhista independentemente da roupagem formal adotada. Esse critério apresenta a vantagem de superar a artificialidade da dicotomia atividade-fim versus atividade-meio, que, como observou o Ministro Luiz Fux, ignora a dinâmica da economia moderna e a constante mutação do objeto social das empresas. A hipossuficiência concreta permite, ademais, distinguir situações genuínas de empreendedorismo e prestação autônoma de serviços daquelas que constituem mera simulação destinada a elidir direitos trabalhistas ou obrigações tributárias.

A superioridade do critério da hipossuficiência concreta sobre outros parâmetros tradicionalmente utilizados manifesta-se em múltiplas dimensões. Primeiramente, ele harmoniza-se com a realidade econômica contemporânea, na qual, conforme exemplificado pelo Ministro Fux através do caso da *Apple* e *Foxconn*, produtos finais resultam frequentemente de complexas cadeias de valor envolvendo múltiplos agentes especializados. A tentativa de classificar tais relações através da dicotomia atividade-fim/meio revela-se não apenas imprecisa, mas contraproducente, pois desconsidera as vicissitudes da especialização produtiva moderna. Em

segundo lugar, o critério da hipossuficiência concreta respeita a autonomia da vontade quando esta efetivamente existe, permitindo que profissionais qualificados e com poder de barganha optem legitimamente por arranjos contratuais diversos do vínculo empregatício tradicional. Terceiro, e talvez mais importante, esse critério protege aqueles que verdadeiramente necessitam da tutela trabalhista, independentemente de artifícios formais ou classificações abstratas de atividades. A observação das práticas empresariais contemporâneas sugere que muitos trabalhadores, embora formalmente constituídos como pessoas jurídicas, encontram-se em situação de dependência econômica e subordinação fática idêntica à de empregados tradicionais, enquanto outros, prestando serviços idênticos, gozam de autonomia real e diversificação de clientela.

A articulação entre liberdade econômica e proteção do trabalhador vulnerável, longe de constituir antinomia, revela-se como complementaridade necessária quando mediada pelo critério da hipossuficiência concreta. A Constituição Federal, ao estabelecer como fundamentos da República tanto os valores sociais do trabalho quanto a livre iniciativa, não criou princípios mutuamente excludentes, mas diretrizes que demandam harmonização contextual. O reconhecimento da legitimidade de formas flexíveis de contratação, conforme estabelecido pelo STF, não implica desproteger trabalhadores vulneráveis, mas sim reconhecer que nem toda prestação de serviços configura relação de emprego. A hipossuficiência concreta funciona como elemento de calibragem dessa equação, permitindo que a liberdade contratual prevaleça quando as partes possuem efetiva capacidade negocial, ao mesmo tempo em que aciona a proteção trabalhista quando tal capacidade mostra-se fictícia ou meramente formal. Essa abordagem revela particular pertinência no contexto da economia digital e das plataformas tecnológicas, onde a classificação dos prestadores de serviços tem gerado intensos debates jurídicos. A aplicação do critério da hipossuficiência concreta permitir-nos-ia distinguir, por exemplo, entre programadores altamente qualificados que prestam serviços a múltiplas empresas e motoristas de aplicativo em situação de dependência econômica exclusiva, ainda que ambos operem formalmente como autônomos.

A adoção da hipossuficiência concreta como critério determinante geraria consequências práticas significativas para a segurança jurídica e a eficiência do sistema judicial. Em primeiro lugar, proporcionar-se-ia maior previsibilidade aos agentes econômicos, que poderiam estruturar suas relações contratuais com base em parâmetros objetivos e verificáveis, reduzindo a zona de incerteza que atualmente caracteriza decisões sobre terceirização e *pejotização*. A tendência observável no contexto empresarial brasileiro indica crescente demanda por critérios claros que permitam distinguir situações lícitas de fraudes, necessidade que o critério da hipossuficiência concreta atenderia com maior precisão que as categorias tradicionais. Ademais, facilitar-se-ia o trabalho dos órgãos de fiscalização trabalhista e tributária, que disporiam de parâmetro unificado para avaliar a legitimidade de arranjos contratuais, superando a atual fragmentação de entendimentos entre diferentes instâncias administrativas e judiciais. O recente julgamento da Reclamação 71.838 pelo STF, no qual o Ministro CRISTIANO ZANIN cassou decisão do

CARF que desconsiderava os precedentes sobre terceirização, exemplifica a necessidade de critérios uniformes que evitem decisões contraditórias entre órgãos administrativos e judiciais.

A análise das idiosincrasias de cada caso concreto, longe de representar insegurança jurídica, constituiria aplicação coerente do princípio da primazia da realidade sobre a forma, tradicionalmente acolhido pelo direito do trabalho brasileiro. O que se propõe não é casuismo arbitrário, mas a construção de parâmetros objetivos de aferição da hipossuficiência concreta, tais como: grau de dependência econômica do tomador de serviços, possibilidade efetiva de recusa de trabalhos, capacidade de estabelecimento autônomo de preços e condições, existência de estrutura empresarial própria, diversificação de clientela, assunção real de riscos do negócio e qualificação profissional diferenciada. Esses elementos, analisados conjuntamente, permitiriam distinguir com maior precisão situações de genuína autonomia daquelas que configuram subordinação disfarçada. A crescente sofisticação das relações produtivas exige igual sofisticação dos instrumentos jurídicos de análise, superando-se classificações binárias inadequadas à complexidade contemporânea.

Poder-se-ia objetar que o critério da hipossuficiência concreta introduziria excessiva subjetividade nas decisões judiciais, comprometendo a segurança jurídica que se pretende alcançar. Tal objeção, contudo, desconsidera que a atual aplicação da dicotomia atividade-fim/meio já padece de intensa subjetividade e variação jurisprudencial, como reconheceu o próprio Ministro Barroso ao afirmar que a jurisprudência trabalhista sobre terceirização tem sido oscilante e não estabelece critérios claros e objetivos. A hipossuficiência concreta, ao contrário, permitiria o desenvolvimento de standards jurisprudenciais progressivamente mais precisos, construídos através da análise reiterada de casos similares. Ademais, a verificação de elementos objetivos como dependência econômica, diversificação de clientela e autonomia organizacional conferiria maior concretude à análise judicial do que tentativas de classificar abstratamente atividades empresariais em constante mutação.

A convergência identificada nas decisões do STF não constitui mera coincidência, mas reflexo da necessidade de adaptar o ordenamento jurídico às transformações estruturais da economia sem abandonar a proteção aos trabalhadores genuinamente vulneráveis. O reconhecimento da hipossuficiência concreta como denominador comum dessas decisões oferece caminho interpretativo capaz de harmonizar valores constitucionais aparentemente conflitantes, respeitando tanto a liberdade de organização empresarial quanto a dignidade do trabalho humano. A consolidação desse critério como parâmetro decisório principal em casos envolvendo novas formas de contratação laboral representaria evolução natural da jurisprudência do STF, conferindo-lhe coerência sistêmica e efetividade prática. Somente através de critérios que captem a complexidade das relações produtivas contemporâneas poder-se-á construir sistema jurídico capaz de promover simultaneamente inovação econômica e justiça social, superando falsas dicotomias que obstaculizam o desenvolvimento nacional equilibrado.

Deve-se também ter presente, a partir da recursividade da competência do Supremo Tribunal Federal, que lhe permite modificar retroativamente a interpretação das

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

Nesse contexto, este Colegiado tem a vantagem de contar com tais referências, como o julgamento da mencionada Rcl 71.838, que cassou um acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, de cujo julgamento tive a honra de participar como suplente convocado.

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

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

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

A controvérsia originou-se de agravo regimental³ interposto contra decisão monocrática que havia julgado procedente a reclamação constitucional para cassar decisão administrativa proferida pelo CARF. A decisão cassada havia afastado a licitude da terceirização de serviços e reconhecido a existência de vínculo de emprego entre os sócios das empresas prestadoras e os reclamantes (a contribuinte), contrariando assim os precedentes vinculantes estabelecidos pelo Supremo Tribunal Federal na Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental número 324 e na Ação Declaratória de Constitucionalidade número 66, ambas do Distrito Federal.

O Tribunal enfrentou duas questões fundamentais: primeiro, a possibilidade de reclamação constitucional contra ato administrativo; segundo, se houve, no caso concreto, afronta 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.

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

O julgado reafirmou que, nos termos do parágrafo segundo do artigo 102 da Constituição Federal, as decisões definitivas de mérito proferidas pelo Supremo Tribunal Federal nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzem eficácia contra todos e efeito vinculante relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

Registrou-se que a reclamação constitui instrumento previsto para garantir a autoridade das decisões do Supremo Tribunal Federal, conforme estabelecido no artigo 102, inciso primeiro, alínea "I", da Constituição Federal, e que se admite sua utilização contra atos que afrontem decisões proferidas pela Suprema Corte em ações declaratórias de constitucionalidade, ações diretas de inconstitucionalidade ou arguições de descumprimento de preceito fundamental.

No mérito, o acórdão concluiu que, ao reconhecer a incidência de vínculo empregatício também em relação aos serviços prestados e aos pagamentos efetuados à pessoa jurídica, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais desconsiderou os aspectos jurídicos relacionados à questão, especialmente os precedentes do Supremo Tribunal Federal que consagram a liberdade econômica e de organização das atividades produtivas.

Por essas razões, a Primeira Turma, por maioria de votos, negou provimento ao agravo regimental e, com fundamento no parágrafo onze do artigo 85 do Código de Processo Civil, majorou em dez por cento os honorários advocatícios anteriormente fixados, nos termos do voto do Relator. Ficaram vencidos os Ministros Flávio Dino e Cármen Lúcia, que divergiram do entendimento da maioria. **A sessão de julgamento realizou-se de forma virtual**, entre quatorze e vinte e um de fevereiro de dois mil e vinte e cinco, com a participação dos Ministros Cristiano Zanin, que presidiu a sessão, Cármen Lúcia, Luiz Fux, Alexandre de Moraes e Flávio Dino.

Referido precedente foi assim ementado:

Ementa: AGRAVO REGIMENTAL EM RECLAMAÇÃO. RECLAMAÇÃO PROPOSTA CONTRA DECISÃO PROFERIDA PELO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – CARF. POSSIBILIDADE. VIOLAÇÃO AO QUE DECIDIDO NA AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE 66/DF E NA ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL 324/DF. TERCEIRIZAÇÃO LÍCITA. LIBERDADE DE INICIATIVA E DE ORGANIZAÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS. RECLAMAÇÃO JULGADA PROCEDENTE. AGRAVO DESPROVIDO, COM MAJORAÇÃO DE HONORÁRIOS.

I. Caso em exame

1. Agravo regimental interposto contra decisão monocrática que julgou procedente reclamação para cassar a decisão administrativa do CARF, na parte em que afastou a licitude da terceirização e reconheceu a existência de vínculo de emprego entre os sócios das empresas e os reclamantes, em observância às decisões prolatadas na ADPF 324/DF e na ADC 66/DF.

II . Questão em discussão

2. Definir se (i) cabe reclamação contra ato administrativo e (ii) se, no caso concreto, houve afronta aos precedentes vinculantes do Supremo Tribunal Federal que permitem a terceirização de qualquer atividade econômica e outras formas de contratação e prestação de serviços, alternativas à relação de trabalho.

III. Razões de decidir

[...]

7. No caso concreto, ao reconhecer a incidência do vínculo de emprego também em relação aos serviços prestados e pagamentos efetuados à pessoa jurídica, o CARF desconsiderou os aspectos jurídicos relacionados à questão, em especial os precedentes do Supremo Tribunal Federal que consagram a liberdade econômica e de organização das atividades produtivas.

[...]

8. Agravo regimental desprovido, com majoração de honorários.

[...] (*grifei*)

(STF - Rcl: 71838 DF - DISTRITO FEDERAL, Relator.: Min. CRISTIANO ZANIN, Data de Julgamento: 24/02/2025, Primeira Turma, Data de Publicação: PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 27-02-2025 PUBLIC 28-02-2025)

Vejamos os critérios determinantes que o STF entendeu como violados, adotados na decisão-reclamada, apesar do *distinguishing* feito na época, ao qual aderi.

Trata-se de acórdão proferido pela Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, sob o número 9202-011.169, em sessão realizada em dezenove de março de dois mil e vinte e quatro, no âmbito do processo administrativo número 10983.720180/2013-18, tendo como recorrente a Fazenda Nacional e como interessada a empresa Prosul Projetos Supervisão e Planejamento Ltda.

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

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

As profissões envolvidas na suposta *pejotização* eram predominantemente da área de engenharia e atividades correlatas. A fiscalização constatou que a empresa contratava serviços

de **engenheiros, desenhistas, projetistas e técnicos de elétrica** - profissionais cujas atividades constituíam o próprio objeto social da empresa autuada. Além desses profissionais da área técnica de engenharia, havia também contratações nas áreas de **informática e administração**.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

EMENTA

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

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

2. Agravo regimental não provido.

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

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

Identificada a hipossuficiência concreta como critério decisório determinante e vinculante, faz-se necessário verificar se essa propriedade está presente no caso em exame, e se ela seria aplicável à resolução do objeto jurídico específico do recurso voluntário.

1.3 EXAME DO QUADRO FÁTICO-JURÍDICO

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.

O acórdão recorrido entendeu que os valores pagos pela *Clinic Center S/S Ltda.* aos sócios, sob a rubrica “distribuição de lucros”, correspondiam, na realidade, a remuneração pelo trabalho pessoal de cada médico. Fundamentou-se no art. 22, inciso III, e no art. 28, inciso III, da Lei nº 8.212/1991, que preveem a incidência de contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de retribuição por serviços prestados. Assentou que a empresa adotava critério de rateio baseado no número de plantões realizados e no valor-hora trabalhado, o que caracterizaria contraprestação laboral e não distribuição de resultados. Acrescentou que diversos médicos não sócios também recebiam pagamentos sob a mesma designação, circunstância que corroboraria o entendimento de que não se tratava de lucros apurados, mas de remunerações mensais de natureza salarial.

A parte-recorrente, por sua vez, afirma que a sociedade é regularmente constituída, dotada de affectio societatis e de escrituração contábil idônea, não havendo simulação nem fraude. Sustenta que, por se tratar de sociedade simples de médicos, é natural que os lucros sejam distribuídos de forma proporcional à contribuição efetiva de cada sócio para a geração da receita, observando o disposto no art. 1.007 do Código Civil. Aduz que o contrato social previa expressamente a possibilidade de distribuição desproporcional de lucros (fls. 369 e seguintes das razões recursais) e que o pagamento periódico apenas refletia a dinâmica operacional da atividade médica, marcada por plantões e escalas. Defende que o critério de rateio não desnatura o caráter societário da operação, tampouco transforma lucros em pró-labore.

Pois bem, na qualidade de observador privilegiado das transformações jurisprudenciais que permeiam o tratamento da chamada “pejotização” pelo Supremo Tribunal Federal¹, traço um panorama analítico sobre a orientação que vem sendo consolidada pela Corte Constitucional em matéria de tamanha relevância socioeconômica.

O Supremo Tribunal Federal, em movimento jurisprudencial de inequívoca envergadura, tem reconfigurado substancialmente os parâmetros de análise das relações contratuais que envolvem a prestação de serviços por meio de pessoas jurídicas. Tal reorientação manifesta-se precipuamente através de três precedentes paradigmáticos: a ADPF 324, o RE 958.252 e a ADC 66, que, em seu conjunto, estabeleceram novos marcos interpretativos para a compreensão do fenômeno.

Observa-se que a Corte, afastando-se dos critérios tradicionais cristalizados na Consolidação das Leis do Trabalho, adotou postura francamente deferente à autonomia negocial e à liberdade de organização empresarial. Com efeito, o Tribunal declarou a invalidade constitucional da utilização de determinados critérios outrora consagrados para a caracterização

do vínculo empregatício, notadamente: a distinção entre atividade-fim e atividade-meio, a essencialidade da atividade para o negócio, e a natureza intelectual, artística ou esportiva da prestação de serviços.

Tal inflexão hermenêutica revela-se particularmente significativa quando compreendida em seu contexto mais amplo. O Supremo, abandonando o paradigma protetivo característico do século XX, abraça uma concepção que privilegia a liberdade contratual e reconhece a legitimidade de arranjos empresariais complexos, desde que ausente a fraude. Nessa linha, a Corte estabeleceu que a mera circunstância de o prestador de serviços executar atividades essenciais ou mesmo finalísticas da empresa contratante não autoriza, per se, a desconsideração da forma jurídica eleita pelas partes.

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

A complexidade do tema revela-se ainda mais pronunciada quando se examina a projeção desses precedentes trabalhistas sobre a seara tributária. Emerge, nesse contexto, verdadeiro dilema hermenêutico: estariam os órgãos administrativos tributários vinculados aos fundamentos determinantes dessas decisões, aplicando-os por transcendência, ou deveriam limitar-se ao objeto textual específico dos julgados?

A questão ganha contornos ainda mais intrincados quando se considera que o Supremo tem expandido o alcance de seus precedentes através do julgamento de reclamações constitucionais, nem sempre com a necessária coerência sistêmica. Tal fenômeno, aliado ao método *seriatim* de tomada de decisões, resulta em certa fragmentação dos critérios decisórios, dificultando a identificação precisa dos parâmetros vinculantes.

Em síntese, o tratamento dispensado pelo Supremo Tribunal Federal à questão da pejetização caracteriza-se por movimento pendular em direção a maior liberalidade nas formas de contratação, temperada pela preservação de instrumentos de combate à fraude. Trata-se de orientação que reflete, em última análise, a tensão permanente entre a proteção dos valores sociais do trabalho e o imperativo de modernização das relações econômicas, dilema este que continua a desafiar a agúcia dos intérpretes do Direito.

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 idiossincrasia 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.

O exame detido dos autos revela que o lançamento não se baseou em alegação de simulação nem de desconstituição do vínculo societário, mas apenas na requalificação dos valores pagos. A autuação partiu da premissa de que a correlação entre o número de plantões e o montante pago bastaria para caracterizar remuneração por trabalho. Entretanto, essa inferência não se sustenta juridicamente quando confrontada com a estrutura típica das sociedades profissionais de serviços médicos, em que o esforço pessoal de cada sócio constitui precisamente o meio de geração do resultado comum. Nessas sociedades, é inerente à atividade a existência de escalas, rateios e compensações variáveis, que não configuram subordinação hierárquica, mas instrumentos de coordenação do empreendimento coletivo.

O art. 1.007 do Código Civil autoriza os sócios a ajustar livremente a forma de partilha dos lucros, e o art. 1.006 reconhece a legitimidade da contribuição por meio de serviços. O ordenamento jurídico não impõe que a distribuição de lucros seja sempre proporcional às quotas de capital, bastando que o critério adotado conste do contrato social e reflita a participação efetiva de cada sócio na formação do resultado. Do mesmo modo, a Lei nº 8.212/1991 somente autoriza a incidência de contribuição previdenciária sobre valores que constituam retribuição direta ao trabalho, e não sobre lucros efetivos, ainda que antecipados.

A evolução jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria, especialmente nas decisões proferidas na ADPF 324, no RE 958.252 e na ADC 66, reforça a legitimidade das formas associativas contemporâneas, afastando a presunção de subordinação ou pessoalidade a partir de meros indícios formais, como escalas, periodicidade ou proporcionalidade ao trabalho. Essa orientação, embora originada no âmbito trabalhista, projeta-se sobre o campo tributário na medida em que a coerência sistêmica do ordenamento jurídico impede que a mesma relação seja considerada legítima para fins civis e simulada para fins fiscais.

No caso concreto, a *Clinic Center S/S Ltda.* apresentou contrato social que previa expressamente a possibilidade de distribuição desproporcional de lucros, bem como demonstrações contábeis que evidenciam resultado positivo no período de 2013 e 2014. Não há prova de subordinação, nem de pagamento a título de salário, tampouco de inexistência de resultado econômico que legitimasse a distribuição. O simples fato de o rateio observar a carga horária de plantões não é suficiente para desqualificar os pagamentos como lucros. Na ausência de prova robusta de que se tratava de contraprestação direta por serviços, e não de adiantamento de lucros, deve prevalecer a presunção de legitimidade dos atos societários regularmente constituídos.

Em consequência, a qualificação das parcelas distribuídas como pró-labore, para fins de incidência de contribuição previdenciária, carece de fundamento legal e probatório nos autos. As características invocadas pela fiscalização, periodicidade, vinculação a plantões e rateio conforme a participação, são compatíveis com a lógica das sociedades de profissionais, nas quais os resultados são apurados a partir da colaboração técnica de cada sócio.

Diante do exposto, acolho o argumento da recorrente.

1.4 ESPECIFICIDADES DO CASO: CONTRADIÇÃO INTERNA

No caso em exame, também observo contradição interna no raciocínio desenvolvido pelo órgão julgador de origem, ao secundar a motivação e a fundamentação do lançamento, quanto ao ponto em que o acórdão recorrido reconheceu, simultaneamente, a natureza remuneratória dos valores pagos sob a forma de lucros distribuídos e a responsabilidade solidária da sócia-quotista pelo simples fato de sua condição societária.

A decisão de origem entendeu que os montantes declarados como lucros configurariam retribuição pelo trabalho, sujeita à contribuição previdenciária, e que a recorrente, por ter auferido tais valores, deveria responder solidariamente pelo crédito tributário, à luz do art. 124, inciso I, do CTN, e do art. 9º, §§ 4º e 5º, da LC nº 123/2006.

Todavia, tal raciocínio encerra contradição interna, conforme adiantado. Se os valores foram qualificados como remuneração pelo trabalho, a sujeição passiva natural seria de quem prestou o serviço ou exerceu a administração; se, ao revés, a autoridade fiscal reconheceu que a contribuinte não desempenhava funções de direção, gerência ou representação, não poderia simultaneamente atribuir-lhe responsabilidade solidária apenas em razão de haver recebido parcela de resultados societários. A desclassificação dos lucros como rendimento de trabalho exige a presença de vínculo material de **subordinação** (trabalho assalariado) ou de **gestão** (trabalho não assalariado, voltado especificamente à condução executiva da administração); a imputação de solidariedade, ao contrário, apoia-se justamente na ausência desses elementos. As duas teses, assim postas, se repelem logicamente.

Conforme se lê no próprio voto recorrido (fls. 511–512), a recorrente foi qualificada como beneficiária de lucros desproporcionais, sem função administrativa, e incluída no polo passivo apenas por ter auferido rendimentos isentos de contribuição e de IR. O mesmo acórdão, contudo, afirma que tais valores representariam contraprestação por serviços prestados. O lançamento, assim, ora pressupõe que a contribuinte prestou o trabalho (para caracterizar o fato gerador), ora que não o prestou (para justificar a solidariedade). Essa incongruência compromete a coerência lógica e a validade do ato administrativo, cuja motivação deve ser unitária e suficiente, conforme impõem o art. 142, parágrafo único, do CTN, e o art. 50 da Lei nº 9.784/1999.

A distinção entre remuneração pelo trabalho e retorno da atividade empresarial é imanente ao conceito legal. O trabalho traduz esforço pessoal, dependente, retribuído de forma individualizada; o resultado empresarial constitui excedente econômico obtido pela organização de fatores de produção, partilhável entre os sócios segundo os critérios convencionados. A própria história do direito comercial reconhece essa diferenciação: já o Código Comercial de 1850 previa a figura dos sócios de capital e sócios de indústria, admitindo que a participação nos lucros decorresse não apenas do capital investido, mas também do saber técnico, do trabalho especializado e da capacidade de organização, que são todos elementos da liberdade de iniciativa consagrada, no plano constitucional atual, pelo art. 170 da Constituição, aqui mencionado apenas como princípio orientador remoto.

A evolução das formas de organização econômica, do período industrial ao contemporâneo, ampliou essa liberdade contratual, permitindo que os sócios estabelecessem métodos diversos de aferição da contribuição de cada um ao resultado comum. Reduzir a participação societária à medida do capital monetário investido não apenas ignora essa trajetória, mas também contraria a própria lógica do direito empresarial moderno, que reconhece o valor produtivo do conhecimento e da ação empreendedora.

Aplicando esses parâmetros ao caso concreto, verifica-se que o lançamento carece de consistência jurídica. A autoridade fiscal não demonstrou que a recorrente tenha exercido funções de direção ou praticado atos de administração; ao contrário, reconheceu sua condição de mera sócia-quotista. Afastada a caracterização de trabalho pessoal **em prol da sociedade**, não há fato gerador redutível a serviços à própria sociedade sobre a suposta remuneração.

Dessa forma, o mesmo conjunto de fatos não pode simultaneamente gerar a obrigação principal, sob o fundamento de trabalho remunerado, e a responsabilidade solidária, sob o fundamento de mera participação societária. A contradição entre as premissas do lançamento conduz à sua invalidade parcial, por ofensa à coerência interna e ao dever de motivação do ato administrativo.

Compreendido que a desclassificação foi equivocada, cumpre manter a responsabilidade, de um lado, e restaurar a classificação jurídica dos valores recebidos, do outro.

1.5 CARACTERIZAÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE ADMINISTRADORES POR ATO ILÍCITO. MATÉRIA ESTRANHA. HIPÓTESE DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO DECORRENTE DA EXTINÇÃO DA PESSOA JURÍDICA CONTRIBUINTE.

O acórdão recorrido entendeu que a baixa da pessoa jurídica não impede a apuração e cobrança de tributos relativos a períodos anteriores, atribuindo responsabilidade solidária aos sócios e administradores pelos fatos geradores ocorridos antes da extinção. Fundamentou-se, para tanto, nos arts. 9º, §§ 4º e 5º, da Lei Complementar nº 123/2006 e 124, I, do Código Tributário Nacional, destacando que a sócia teria “interesse comum na situação que constituiu o fato gerador” e, portanto, legitimidade para figurar no polo passivo. A decisão afastou a tese de ilegitimidade passiva sob o argumento de que a autuação não se baseou em ato com excesso de poder ou infração à lei, mas na responsabilidade solidária decorrente da extinção da sociedade empresária sem quitação de suas obrigações.

De outro lado, a parte-recorrente sustenta que a responsabilidade solidária não pode ser presumida nem resultar de interpretação extensiva do art. 9º da LC nº 123/2006. Alega que jamais exerceu função de administração ou gestão na sociedade, limitando-se à condição de sócia quotista, sem qualquer poder de deliberação sobre a condução da empresa. Afirmar que a decisão recorrida incorreu em “odiosa responsabilização objetiva”, contrariando o art. 135, III, do CTN, que exige dolo, excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos para a responsabilização pessoal de sócios. Invoca ainda o art. 1.009 do Código Civil, a Súmula nº 430 do Superior Tribunal de Justiça e precedentes do Supremo Tribunal Federal, sustentando que o mero inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade do sócio, razão pela qual o termo de sujeição passiva solidária deveria ser declarado nulo (fls. 367-380 do recurso voluntário).

A responsabilidade tributária pela dissolução de pessoa jurídica está disciplinada, no caso de microempresas e empresas de pequeno porte, pelo art. 9º da LC nº 123/2006, cuja redação, à época dos fatos (2011 a 2013) e da extinção (2015), já continha previsão expressa de responsabilização dos sócios. Eis a evolução legislativa pertinente:

Redação original (vigente desde 2006 até 07/08/2014):

“O registro dos atos constitutivos, de suas alterações e extinções (baixas)... ocorrerá independentemente da regularidade de obrigações [...], sem prejuízo das responsabilidades do empresário, dos sócios ou dos administradores por tais obrigações, apuradas antes ou após o ato de extinção.”

Após a LC nº 147, de 07/08/2014, vigente desde então:

“§ 5º A solicitação de baixa do empresário ou da pessoa jurídica importa responsabilidade solidária dos empresários, dos titulares, dos sócios e dos administradores no período da ocorrência dos respectivos fatos geradores.”

A alteração promovida pela LC nº 147/2014 não inovou em substância, apenas sistematizou e explicitou disposição já constante do caput do artigo. Ainda que o § 5º tenha sido inserido em 2014, o fundamento normativo da responsabilidade já existia desde a edição original de 2006, aplicando-se, portanto, aos fatos ocorridos de 2011 a 2013, bem como à dissolução em 2015. Trata-se, ademais, de responsabilidade por sucessão, em razão da transferência integral do patrimônio da pessoa jurídica para seus sócios após sua extinção, e não de uma imputação objetiva ou automática por simples inadimplemento, como no caso julgado no RE 562.276/PR.

Conforme lição dogmática específica sobre a matéria:

“Notamos, ainda, que a limitação de responsabilidade ou a separação da personalidade jurídica não se aplicam, de forma linear, a todas as hipóteses de responsabilidade tributária. Nenhum daqueles fundamentos é sequer pertinente à sucessão patrimonial integral, com a desconstituição da personalidade jurídica do sujeito passivo originário. Observe-se que, aqui, não há personalidade jurídica a ser preservada, e a limitação de responsabilidade não se justifica dada a absorção do patrimônio pela pessoa que será invocada como responsável.”

— SORRENTINO, Thiago Buschinelli. Controle, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, da atribuição de responsabilidade tributária aos sócios e administradores de pessoas jurídicas. São Paulo: PUC-SP, 2008,

Evidentemente, há considerações de estrato constitucional que poderiam modificar esse entendimento, baseado exclusivamente na legislação infraconstitucional de regência, mas este não é o foro adequado para a respectiva discussão (Súmula 02/CARF).

A evolução redacional do art. 9º, § 5º da LC 123/2006 é essencial para boa compreensão do quadro, assim como entender que o Estado historicamente elimina a limitação da responsabilidade na hipótese de desconstituição ou dissolução da pessoa jurídica, ainda que de modo regular.

Antes de referido dispositivo, não era possível nem sequer extinguir regular e formalmente a pessoa jurídica que possuísse crédito tributários ativos, dado que os órgãos notariais e registrais, como os Cartórios de Pessoas Jurídicas e as Juntas Comerciais, simplesmente se negavam a processar os respectivos requerimentos.

Como narrei em outra oportunidade, esse dilema degradava o ato de empreender, tornando-o absurda e desnecessariamente arriscado, em paralelo às metáforas d' *O Mercador de Veneza* e *Da Rima do Antigo Marinheiro*, utilizadas em alguns de meus ensaios acadêmicos⁴.

Com a configuração atual, o risco ainda persiste, mas foi diminutamente mitigado, pois ao menos é possível encerrar algumas pessoas jurídicas, de modo regular, sem prejuízo do lançamento e da cobrança de créditos tributários.

No caso concreto, a Clinic Center S/S Ltda foi extinta sem liquidação e sem ter regularizado as obrigações previdenciárias do período de 04/2011 a 03/2013, conforme Auto de Infração Debcad nº 51.084.377-8. A sócia ora parte-recorrente consta como integrante da sociedade no período abrangido pelos fatos geradores e não há prova de que tenha se retirado antes do encerramento formal da empresa (fl. 664). Nessa medida, à luz do art. 9º da LC nº 123/2006, vigente à época da extinção, e dos arts. 130 e 133 do CTN, deve ser reconhecida sua responsabilidade como sucessora tributária, não sendo aplicável, na hipótese, o regime de responsabilidade subjetiva do art. 135, III, do CTN, nem o precedente do STF no RE 562.276/PR, que trata de responsabilização autônoma de sócio-gerente em sociedade em funcionamento.

A então relatora do recurso voluntário no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, determinou a conversão do julgamento em diligência, a fim de que a Unidade Preparadora da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil esclarecesse se, à época dos fatos geradores, a sociedade Clinic Center S/S Ltda estava

-
- ⁴ V.g., e.g., SORRENTINO, Thiago. Um conto de duas falsidades: a influência recíproca das retóricas tributária e penal na definição do ilícito tributário punível com sacrifícios ao patrimônio e à liberdade física. Revista Magister de Direito Penal e Processual Penal, Porto Alegre, v. 21, n. 121, p. 96-110, ago./set. 2024; SORRENTINO, Thiago. Um conto de duas falsidades: a influência recíproca das retóricas tributária e penal na definição do ilícito tributário punível com sacrifícios ao patrimônio e à liberdade física. Revista Magister de Direito Penal e Processual Penal, Porto Alegre, v. 21, n. 121, p. 96-110, ago./set. 2024; SORRENTINO, T. B. . Responsabilidade Tributária, Penal e Trabalhista dos Administradores de Pessoas Jurídicas. 1. ed. São Paulo: Polo Books, 2019.

efetivamente enquadrada como pequena empresa ou microempresa. A medida foi tomada em sessão realizada em 7 de março de 2023, conforme expressamente consignado ao final da Resolução: “esta Turma julgadora, por unanimidade, concluiu pela necessidade de conversão do julgamento em diligência, para que a Unidade Preparadora informe se, à época dos fatos geradores, a CLINIC CENTER S/S LTDA estava realmente enquadrada como pequena empresa ou microempresa (ME)”.

Em resposta, a unidade da Receita Federal informou que, embora a empresa Clinic Center S/S Ltda nunca tenha optado pelo regime do Simples Nacional, os valores de receita bruta anual informados em suas Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) mantinham-se dentro dos limites legais para o enquadramento como empresa de pequeno porte, nos termos da Lei Complementar nº 123/2006. Ressaltou-se que o lançamento baseou-se na regra de responsabilidade prevista no caput do art. 9º da LC nº 123/2006, cuja redação já previa, antes da LC nº 147/2014, a responsabilidade dos sócios pelas obrigações apuradas antes ou após o ato de extinção da pessoa jurídica, independentemente de sua adesão ao Simples Nacional. Concluiu-se que a condição jurídica de empresa de pequeno porte bastava para a aplicação da norma.

A resposta da fiscalização reforça, de modo inequívoco, a adequação jurídica da responsabilização da sócia recorrente com base no regime de sucessão tributária, decorrente da extinção da pessoa jurídica sem liquidação das obrigações. Verificado o enquadramento como empresa de pequeno porte à época dos fatos, e comprovada a dissolução da sociedade (fl. 664), incide a norma geral do art. 9º da LC nº 123/2006, na redação vigente desde sua promulgação, que não condicionava a responsabilização solidária à adesão ao Simples Nacional. Trata-se de hipótese típica de sucessão, na qual, como assentado pela doutrina, “não há personalidade jurídica a ser preservada, e a limitação de responsabilidade não se justifica dada a absorção do patrimônio pela pessoa que será invocada como responsável” (SORRENTINO, 2008, p. 315). Afasta-se, assim, qualquer alegação de responsabilização objetiva indevida, porquanto a atribuição do crédito à sócia decorreu de sua posição como sucessora patrimonial de empresa extinta, e não de infração atribuída pessoalmente.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

2 DISPOSITIVO

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, e DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO, tão-somente para reconhecer que os valores pagos a título de distribuição de lucros não poderiam ter sido desclassificados para remuneração por pro-labore, e, desse modo, devem ser excluídos da base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias constituídas.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Henrique Perlatto Moura**, redator designado

Dirijo do Conselheiro Relator, pelos motivos abaixo expostos.

Como bem destacado no relatório, trata-se de auto de infração lavrado em decorrência da apuração de que os valores pagos a título de distribuição de lucros e dividendos, em verdade, seriam remuneração vinculada à prestação de serviço referente à sócia Rafaela Coppo, dado que os valores a ela pagos eram calculados com base nas horas laboradas.

Veja-se que os valores pagos à profissional não possuem caráter de lucros, mas consistem em verdade contraprestação ao trabalho que esta realizava para a sociedade, o que justifica a incidência de contribuição previdenciária sobre a parcela, nos termos do artigo 22, inciso I, da Lei nº 8.212, de 1991. Neste particular, como bem destaca o relatório fiscal, a base de cálculo para a realização dos pagamentos seriam horas plantão, não tendo sido comprovada a assunção de despesas por parte de Recorrente para que a parcela pudesse ser tratada como lucro, nos termos abaixo:

7. Sobre as remunerações dos Contribuintes Individuais Sócios e Sócios - Administradores

7.1. As remunerações pagas pela empresa ao Sócio – Administrador e demais sócios a título de Distribuição de Lucros, tiveram por base as remunerações pagas aos mesmos por escala cumprida de plantões. No Anexo denominado Relação de Pagamentos 2013 e 2014 está demonstrado mensalmente a relação direta entre as escalas de plantões e as Distribuições de Lucros. Em alguns casos excepcionais as remunerações de plantões são pagas no mês seguinte, mas sempre têm por base o cumprimento de plantão no Pronto Socorro. A relação de pagamentos constante no Anexo Relação de Pagamentos 2013 e 2014 demonstra inclusive que estas remunerações têm por base o Valor/Hora para remuneração dos plantões. Fica demonstrado claramente que a Distribuição de Lucro, no caso, não se trata de uma Remuneração de Capital, mas sim de Trabalho.

7.1.1. Os profissionais médicos recebem os adiantamentos de lucros única e exclusivamente por sua atividade laboral nos plantões. Na maioria dos casos a Distribuição de Lucros se dá antes da admissão dos médicos na sociedade, conforme será demonstrado, em muitos dos demais Autos de Infração constituídos, o que comprovaria tratar-se de remuneração de trabalho. A Sra Rafaela Rodrigues Coppo foi admitida na sociedade em 11/11/2013. Seus rendimentos de Distribuição de Lucros tiveram início na competência 07/2013.

7.1.2. Através do Termo de Intimação Fiscal nº 1 – TIF nº 1 foi solicitado da empresa que informasse a forma de participação dos sócios nos Lucros e nas Perdas. No “Atendimento ao TIF nº 1” a empresa informa:

“Informamos nesta oportunidade que os lucros e perdas eram rateados entre os sócios conforme o número de horas trabalhadas nos plantões médicos” (fl. 18-19)

Não obstante, a Recorrente foi admitida na sociedade apenas em novembro de 2013, de modo que os valores a ela pagos antes desta data base não poderiam ter sido incluídos na base de cálculo do lançamento sob a rubrica prolabore.

Exatamente com base nesta constatação, a turma entendeu, por maioria, que seria necessário excluir da base de cálculo do lançamento as remunerações pagas em período anterior a 11 de novembro de 2013 dada a impossibilidade de que sejam consideradas como prolabore neste interregno, o que leva ao parcial provimento do Recurso Voluntário neste particular.

Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário dar-lhe parcial provimento para excluir do lançamento os valores recebidos por Rafaela Rodrigues Coppo até a data de 11/11/2013

Assinado Digitalmente

Henrique Perlatto Moura