



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



<b>PROCESSO</b>	<b>15956.720004/2019-12</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2202-011.921 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	10 de abril de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	GUILHERME CARBOLANTE MANZOLI
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

Exercício: 2014, 2015, 2016

NULIDADE. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE QUALQUER MÁCULA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL OU COM RELAÇÃO À DESCRIÇÃO DOS FATOS. INOCORRÊNCIA.

Não há nulidade quando não for demonstrada a existência de preterição do direito de defesa ou vício na condução do processo administrativo fiscal.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. RECLASSIFICAÇÃO DE RENDIMENTOS. COMPROVAÇÃO DA NATUREZA TRIBUTÁVEL.

Comprovado que os valores pagos a profissionais médicos, entre eles o contribuinte, sob a forma de distribuição de lucros pela participação nos quadros de pessoa jurídica, constituíram-se, na verdade, em remuneração por serviços prestados, cuja natureza é tributável, correta é a reclassificação desses rendimentos promovida pela fiscalização.

JUROS SELIC. SÚMULA CARF Nº 4.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 108.

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

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

As multas aplicadas por infrações administrativas tributárias devem seguir o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica. Deve ser observado, no caso concreto, a superveniência da Lei nº 14.689/2023, que alterou o percentual da multa qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/1996, nos termos do art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%. Vencidos os conselheiros Thiago Buschinelli Sorrentino (relator), Andressa Pegoraro Tomazela e Raimundo Cássio Gonçalves Lima, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Henrique Perlatto Moura.

*Assinado Digitalmente*

**Thiago Buschinelli Sorrentino** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Ronnie Soares Anderson** – Presidente

*Assinado Digitalmente*

**Henrique Perlatto Moura** – Relator designado

Participaram da reunião assíncrona os conselheiros Andressa Pegoraro Tomazela, Henrique Perlatto Moura, Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Raimundo Cassio Goncalves Lima (substituto[a] integral), Thiago Buschinelli Sorrentino, Ronnie Soares Anderson (Presidente).

## RELATÓRIO

Por brevidade, transcrevo o relatório elaborado pelo órgão julgador de origem, 6ª Turma da DRJ/CTA, de lavra do Auditor-Fiscal Wagner Lopes da Silva (Acórdão 06-66.986):

“Trata-se de impugnação ao Auto de Infração de fls. 3 e seguintes, por meio do qual se cobram do interessado o imposto de renda no valor de R\$ 50.858,09 e a multa de ofício no valor de R\$ 76.287,13, além de juros de mora, apurados em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias, no qual se lhe imputou o recebimento de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, indevidamente classificados como isentos na Declaração de Ajuste Anual (DAA). Os fatos que motivaram o lançamento estão descritos pela autoridade lançadora no Termo de Verificação de Infração de folhas 122 e seguintes, que acompanha o Auto de Infração.

A autoridade lançadora também promoveu representação fiscal para fins penais (processo administrativo nº 15956.720005/2019-59), conforme narrado à folha 131.

O interessado foi notificado do lançamento, por via postal, em 23/01/2019 (fl. 136) e, em 20/02/2019, postou impugnação ao lançamento (fl. 138), que foi juntada às folhas 140 e seguintes, na qual, em síntese, apresenta as seguintes alegações:

- i - nulidade do auto de infração, em função de:
  - a) ausência de explicitação dos motivos que ensejaram o lançamento;
  - b) fundamentação do lançamento em diferentes tipos de rendimentos, sem discriminar-se se seriam rendimentos de trabalho assalariado ou não assalariado, o que impediria o pleno exercício de defesa;
  - c) ausência de fundamentação fática e jurídica de eventual relação de emprego, ante a mera apresentação de alegações genéricas e sem provas;
  - d) tipificação genérica de artigos do Regulamento do Imposto de Renda e ausência de fundamentos legais e fáticos, o que implicaria em cerceamento de defesa;
- ii - ofensa ao devido processo legal, por terem sido prejudicados o contraditório e a ampla defesa;
- iii - teria apenas se associado a sociedade médica para atendimento a órgãos públicos, mas sofre cobrança de imposto de renda sobre rendimentos recebidos a título de trabalho sem vínculo empregatício, o que de fato nunca ocorreu e não poderia ser responsabilizado por eventuais irregularidades tributárias cometidas pelas empresas COMED e Desidério, pois não exerceu nas sociedades qualquer ato de gestão;
- iv - haveria diversos outros profissionais em situação semelhante a ele, mas que não teriam sofrido ação fiscal, o que configuraria violação ao princípio da isonomia disposto no art. 5º, caput, e 150, II, da Constituição da República;
- v - o crédito tributário contra si somente poderia ter sido constituído após o julgamento definitivo do processo administrativo nº 15956.720037/2014-40, formalizado em nome da empresa COMED, e do processo administrativo relativo

à empresa Desidério, sem os quais seus alegados rendimentos continuariam tendo natureza jurídica de recebimento de distribuição de lucros;

vi - as empresas COMED e Desidério têm como objeto social a prestação, por meio do esforço pessoal de seus sócios, de serviços médicos, de modo que seu faturamento sempre decorreu da prestação desses serviços e, após a dedução de custos operacionais, tributos incluídos, distribuíam seus lucros aos seus sócios, nos exatos moldes perpetrados pelo contrato social, na proporção da produção de cada um, o que seria plenamente justificável numa sociedade simples, com baixo custo operacional;

vii - caso se admitisse a existência de uma relação de prestação de serviços, essa seria com os contratantes e não com a COMED e Desidério, já que os serviços eram prestados em diferentes locais e os contatos dos entes públicos eram com aquelas empresas;

viii - tratando-se de sociedade simples, a distribuição de lucro não guarda relação com o capital social, mas sim com a produção de cada um dos sócios, o que se coaduna com o que preceitua o art. 997 e seguintes do Código Civil;

ix - a sociedade simples tem como restrição apenas a limitação à prestação de serviços vinculados a habilidade técnica e/ou intelectual de seus sócios e é um tipo excepcional de sociedade, com simplicidade de estrutura e atuação pessoal dos sócios, para facilitação e viabilização econômica da prestação de seus serviços, como se autônomos fossem;

x - nos termos da norma contida no inciso V do art. 997 do Código Civil, na sociedade simples, a contribuição do sócio consiste em serviços, de modo que o capital social tem função meramente de investimento inicial para funcionamento da sociedade, assumindo os sócios os riscos da atividade econômica;

xi - a distribuição de lucros pelas empresas respeitou todos os termos da legislação civil e não desatendeu à legislação tributária ou previdenciária, de modo que inexistiu impedimento para a distribuição desproporcional de lucros, calculada em razão do trabalho de cada sócio na sociedade, conforme previsto nos contratos sociais das empresas;

xii - a norma contida no art. 1.007 do Código Civil prevê que as sociedades simples distribuam seus lucros conforme a produção dos sócios e não em função de sua participação no capital social;

xiii - o lançamento se deu única e exclusivamente sob o argumento de que existiu simulação entre as empresas e o interessado, com o fim de furtar-se do recolhimento de tributos;

xiv - ao desqualificar o interessado de sua condição de sócio das empresas, a autoridade lançadora estaria lhe imputando a condição de empregado dessas empresas, mas sem demonstrar a existência dos requisitos contidos no artigo 3º da CLT, ou seja: não-eventualidade, salário e subordinação;

xv - a exigência tributária, mormente com imputação de atos fraudulentos, demanda a plena demonstração do fato imputado, pois a boa-fé do contribuinte se presume e só pode ser afastada se cabalmente demonstrado pelo Fisco um motivo para tanto, mas no caso do interessado a autoridade lançadora constituiu o lançamento calcada em presunção, sem demonstração dos elementos que compõem o fato gerador e mediante a desconsideração de todos os contratos das empresas com órgãos públicos e particulares, das informações do interessado sem produção de qualquer prova em contrário, em afronta à norma contida no art. 142 do Código Tributário Nacional;

xvi - em vista do que dispõe o disposto no art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, não se pode desconsiderar a personalidade jurídica de prestadoras de serviços intelectuais, como é o caso de serviço médico, com a finalidade de exigir tributo, o que estaria ocorrendo no caso concreto, por meio da desqualificação da relação de sócio do impugnante com as empresas;

xvii - não há qualquer elemento a demonstrar contrato de prestação de serviços pelo interessado às empresas ou um vínculo empregatício, pois não se apresentam os elementos para tanto previstos nas normas contidas nos artigos 2º e 3º da Consolidação das Leis do Trabalho;

xviii - os juros incidentes sobre o crédito tributário somente podem ser calculados à taxa de 1% ao mês, conforme estabelecido no art. 161, § 1º, do CTN, que estipula limite máximo para sua fixação e não, portanto, equivaler a taxas do mercado financeiro, sob pena de se deixar a fixação do valor final da obrigação à mercê do próprio ente tributante, que controla o aludido mercado e determina o valor da variação da SELIC;

xix- a cobrança de multa qualificada de 150% configura medida de exceção e não pode ser cobrada no caso concreto, pois inexistente demonstração de conduta que caracterizasse evidente intuito de fraude, nem tipificação em um dos artigos da Lei nº 4.502, de 1964, mormente porque o interessado agiu de forma lícita, praticando atos devidamente registrados, sem prática de qualquer conduta dolosa ou fraude;

xx - ademais, a multa lançada ofenderia aos princípios da razoabilidade ou proporcionalidade e da proibição do confisco, previstos na Constituição da República (arts. 5º, inciso LIV, e 150, inciso IV, respectivamente) , devendo ser reduzida, no mínimo, ao patamar de 20%, em conformidade com o art. 61, § 2º, da Lei n. 9.430, de 1996, retificando-se o auto de infração lavrado;

xxi - há ilegalidade na incidência de juros sobre a multa de ofício exigida conjuntamente com o tributo supostamente devido;

(...)” (fls. 200-203).

Originariamente, a autoridade lançadora constituiu crédito tributário relativo ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF), em face da parte-recorrente, em razão da suposta

omissão de rendimentos tributáveis recebidos de pessoas jurídicas, os quais teriam sido indevidamente declarados como rendimentos isentos a título de distribuição de lucros.

Conforme se depreende dos autos, a fiscalização entendeu que os valores percebidos nos anos-calendário de 2014 a 2016, oriundos das pessoas jurídicas COMED – Corpo Médico Ltda. e Desidério Plantões Médicos Ltda., não possuíam natureza de lucros distribuídos, mas sim de remuneração por serviços prestados, razão pela qual deveriam ser tributados pelo IRPF (fls. 122-124; 236).

Nesse contexto, o lançamento foi formalizado com base na reclassificação desses valores como rendimentos tributáveis, com enquadramento nos arts. 43 e 45 do RIR/99, ainda que sem especificação precisa quanto à natureza assalariada ou não assalariada dos rendimentos (fls. 236-237; 144).

O crédito tributário total lançado atingiu o montante de R\$ 139.962,44, incluindo imposto, multa de ofício qualificada de 150% e encargos legais (fl. 133), sendo os fatos geradores distribuídos ao longo dos exercícios de 2014, 2015 e 2016.

A motivação central do lançamento repousa, portanto, na desconsideração da condição de sócio da parte-recorrente nas referidas pessoas jurídicas e na consequente requalificação dos valores recebidos como rendimentos tributáveis decorrentes de trabalho.

No desenvolvimento da ação fiscal, a autoridade fazendária construiu uma narrativa estruturada na ideia de simulação, segundo a qual as empresas COMED e Desidério teriam sido utilizadas como instrumentos para disfarçar relações de trabalho sob a roupagem de distribuição de lucros.

Inicialmente, a fiscalização identificou que a parte-recorrente declarou, em suas declarações de ajuste anual, valores como rendimentos isentos a título de lucros e dividendos (fl. 69). A partir disso, passou a examinar o funcionamento das referidas pessoas jurídicas, especialmente no tocante à forma de contratação e remuneração dos profissionais médicos.

Na sequência, o relatório fiscal descreve um suposto modus operandi no qual médicos eram inseridos formalmente como sócios das empresas mediante participação societária simbólica (frequentemente de R\$ 1,00), sem efetiva participação na gestão (fl. 71; fl. 123). Essa estrutura, segundo a fiscalização, permitiria o pagamento de valores sem incidência tributária, sob a forma de lucros.

Mais especificamente, o Fisco destacou que os valores pagos aos profissionais eram definidos com base em plantões médicos realizados, inclusive com tabelas pré-fixadas de remuneração por unidade e jornada (fls. 72-73). Tal circunstância foi considerada incompatível com a natureza de distribuição de lucros, por refletir diretamente a contraprestação por serviços.

Adicionalmente, registrou-se que os pagamentos eram realizados com alta frequência, diversas vezes no mês e, por vezes, no mesmo dia, o que reforçaria, na ótica fiscal, a natureza remuneratória dos valores (fl. 71; fl. 123).

Outro elemento relevante na construção do raciocínio fiscal foi a constatação de que alguns profissionais recebiam valores antes mesmo de integrarem formalmente o quadro societário, o que, segundo a autoridade, evidenciaria a artificialidade da estrutura (fl. 72; fl. 124).

A fiscalização também invocou decisões da Justiça do Trabalho que reconheceriam vínculos empregatícios em situações semelhantes envolvendo a empresa COMED, com base na presença dos requisitos da relação de emprego, como subordinação, habitualidade e pessoalidade (fls. 74-75).

À vista desse conjunto probatório, a autoridade concluiu que houve simulação com intuito de reduzir a carga tributária, caracterizando os valores como remuneração por trabalho, passível de tributação pelo IRPF, além de ensejar a aplicação de multa qualificada e representação fiscal para fins penais (fls. 75-76; fl. 199).

A parte-recorrente impugnou a exigência, ao narrar, em síntese, que o lançamento seria nulo por vícios formais e materiais, além de sustentar a legalidade da classificação dos valores como distribuição de lucros.

Inicialmente, alegou nulidade do auto de infração por ausência de motivação adequada, sustentando que a autoridade fiscal não explicitou de forma clara os fundamentos fáticos e jurídicos do lançamento, nem individualizou a situação da parte-recorrente, limitando-se a argumentos genéricos (fls. 140-142; fls. 233-234).

No tocante à tipificação legal, argumentou que houve confusão entre rendimentos de trabalho assalariado e não assalariado, com indicação simultânea dos arts. 43 e 45 do RIR/99, sem definição precisa do enquadramento jurídico, o que teria cerceado o exercício do direito de defesa (fls. 144-145; fl. 237).

De outro lado, sustentou que efetivamente integrava o quadro societário das empresas, recebendo lucros distribuídos conforme sua produção, o que seria compatível com o regime jurídico das sociedades simples, nas quais a distribuição pode ocorrer de forma desproporcional ao capital social (fls. 201-202; fl. 125).

Nesse contexto, a parte-recorrente defendeu que não havia vínculo empregatício, pois inexistiriam os requisitos da relação de emprego, subordinação, habitualidade e pessoalidade, e que o Fisco não apresentou provas concretas desses elementos, limitando-se a presunções (fls. 148-149; fl. 241).

Mais especificamente, argumentou que não havia demonstração de jornada, escala de trabalho ou subordinação hierárquica individualizada, tampouco identificação de quem dirigiria sua atividade profissional, o que inviabilizaria a requalificação dos rendimentos (fl. 241).

Adicionalmente, alegou que não poderia ser responsabilizado por eventuais irregularidades das pessoas jurídicas, das quais não exercia gestão, bem como invocou violação aos princípios da isonomia e do devido processo legal (fls. 201-202).

No plano sancionatório, impugnou a multa qualificada de 150%, sob o argumento de ausência de dolo ou fraude, e questionou a incidência de juros com base na taxa SELIC, além da incidência de juros sobre a multa (fl. 199; fl. 203).

Por fim, requereu o cancelamento integral do lançamento, seja por nulidade, seja por improcedência material da exigência.

Ao apreciar a impugnação, o órgão julgador de origem houve por bem julgá-la improcedente, mantendo integralmente o crédito tributário lançado, ao fundamento de que restou comprovada a natureza tributável dos valores recebidos pela parte-recorrente.

A *ratio decidendi* assentou-se, inicialmente, na premissa de que não se configurariam as hipóteses legais de nulidade do lançamento, uma vez que o auto de infração conteria os elementos exigidos pelo Decreto nº 70.235/72, inclusive descrição dos fatos e enquadramento legal (fls. 205-206).

No mérito, o colegiado entendeu que a fiscalização demonstrou, de forma suficiente, que os valores pagos a título de “lucros” correspondiam, na realidade, à remuneração por serviços prestados, sendo legítima a sua tributação como rendimentos de pessoa física (fl. 199).

Ademais, reconheceu a existência de simulação, destacando que a estrutura societária utilizada teria como objetivo desvirtuar a natureza dos rendimentos, com vistas à redução indevida da carga tributária, o que autoriza a desconsideração dos atos praticados (fl. 199).

Com base nessa premissa, considerou correta a exigência do imposto, bem como a aplicação da multa qualificada, por entender configurado o intuito doloso da parte-recorrente em reduzir o tributo devido (fl. 199).

Por fim, rejeitou as alegações relativas à ilegalidade da taxa SELIC e à incidência de juros sobre a multa, por ausência de previsão legal para afastamento dessas cobranças na esfera administrativa (fl. 200).

Em conclusão, manteve integralmente o lançamento, reconhecendo a higidez formal do auto de infração e a procedência material da exigência fiscal.

Referido acórdão foi assim ementado:

#### NULIDADE. MATERIALIZAÇÃO.

No processo administrativo fiscal, somente 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.

#### CLASSIFICAÇÃO INDEVIDA DE RENDIMENTOS.

#### COMPROVAÇÃO DA NATUREZA TRIBUTÁVEL.

Comprovado que recebimentos a título de distribuição de lucros constituem, na verdade, remuneração por serviços prestados, cuja natureza é tributável, impõe-se a exigência do tributo devido.

#### SIMULAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO.

Evidenciada a realização de operação simulada com o intuito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária e gerar maiores vantagens fiscais, cabível a desconsideração do suposto negócio jurídico realizado e a exigência do tributo incidente sobre a real operação.

#### MULTA QUALIFICADA.

É cabível a multa qualificada quando comprovado o intento doloso do contribuinte de reduzir indevidamente sua base de cálculo, a fim de se eximir do imposto devido.

#### MULTA DE OFÍCIO. ARGUIÇÃO DE EFEITO DE CONFISCO.

A multa constitui penalidade aplicada como sanção de ato ilícito, não se revestindo das características de tributo, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal.

#### TAXA SELIC. INCIDÊNCIA.

Os débitos, decorrentes de tributos, não pagos nos prazos previstos pela legislação específica, são acrescidos de juros equivalentes à taxa referencial SELIC, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês do pagamento, não havendo previsão legal para que seja afastada a sua incidência.

#### JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Desde 1º de janeiro de 1997, as multas de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos estão sujeitas à incidência de juros de mora equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC).

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido (fls. 199-200).

Ciência do julgamento em 25/07/2019 (quinta-feira, fls. 227) e apresentação do recurso voluntário em 26/08/2019 (segunda-feira, fls 231).

Em suas razões recursais, a parte-recorrente estrutura sua insurgência recursal reiterando a tese de nulidade do lançamento, agora com maior densidade argumentativa, ao sustentar que o auto de infração carece de motivação específica e individualizada. Nesse ponto, a ratio do argumento repousa na premissa de que a ausência de correlação entre os elementos fáticos atribuídos genericamente às empresas e a situação concreta da parte-recorrente inviabiliza a compreensão da acusação e, por conseguinte, o exercício pleno do contraditório.

Mais especificamente, a parte-recorrente insiste que o enquadramento legal adotado pela autoridade fiscal, com remissão simultânea aos arts. 43 e 45 do RIR/99, não apenas é genérico, mas também logicamente incompatível, pois mistura hipóteses distintas de incidência (trabalho assalariado e não assalariado), sem definir qual delas teria efetivamente ocorrido. A partir dessa premissa, sustenta que há vício material no lançamento, por ausência de tipificação adequada, o que contaminaria a exigência desde sua origem.

Na sequência, a argumentação recursal desloca-se para o mérito, onde a parte-recorrente busca desconstruir a premissa central do lançamento — a simulação. Para tanto, afirma que a sua relação com as empresas COMED e Desidério era, de fato, societária, e que os valores percebidos decorriam da exploração de atividade médica organizada sob a forma de sociedade simples. A lógica interna dessa tese repousa na distinção entre remuneração por trabalho e participação nos resultados da atividade econômica, sendo esta última juridicamente apta a ensejar distribuição de lucros isentos.

Nesse contexto, sustenta que, em sociedades simples, a distribuição de lucros pode legitimamente ocorrer de forma desproporcional ao capital social, sendo usual que se vincule à produção individual dos sócios. Assim, o fato de os valores variarem conforme os plantões realizados não descaracterizaria sua natureza de lucro, mas refletiria a própria dinâmica da atividade médica organizada coletivamente.

De outro lado, a parte-recorrente enfrenta diretamente o fundamento fático utilizado pela fiscalização, a suposta existência de relação de trabalho, ao afirmar que não há, nos autos, qualquer demonstração concreta dos requisitos previstos no art. 3º da CLT. A *ratio* desse argumento é clara: a desconsideração da personalidade jurídica e a requalificação dos rendimentos exigiram prova robusta da existência de vínculo empregatício ou de prestação de serviços autônomos, o que não teria sido produzido.

Mais especificamente, aponta a ausência de elementos como subordinação jurídica, habitualidade comprovada, controle de jornada ou direção da atividade por parte das empresas, destacando que tais aspectos foram apenas presumidos pelo Fisco, sem lastro probatório individualizado.

Na mesma linha, a parte-recorrente sustenta que a fiscalização se baseou em elementos estruturais das empresas, como número de sócios, valor das quotas e rotatividade, para inferir a existência de fraude, sem demonstrar como tais circunstâncias se traduziriam, concretamente, em simulação na sua situação específica. Aqui, o argumento se ancora na necessidade de individualização da conduta para legitimar a exigência tributária.

Avançando, a parte-recorrente também contesta a imputação de dolo, requisito essencial para a aplicação da multa qualificada. A premissa adotada é a de que a simples divergência de enquadramento jurídico, especialmente em matéria complexa como a tributação de sociedades de profissionais, não pode ser equiparada a fraude ou sonegação. Assim, sustenta

que não houve qualquer ocultação de informações, mas sim declaração transparente dos rendimentos como lucros.

Ainda no plano sancionatório, reitera a tese de desproporcionalidade da multa de 150%, bem como a inaplicabilidade de juros sobre a multa de ofício, além de questionar a utilização da taxa SELIC, ainda que reconheça as limitações da esfera administrativa quanto ao controle de legalidade de tais encargos.

Por fim, a parte-recorrente reafirma o pedido de cancelamento integral do lançamento, seja pelo reconhecimento de sua nulidade, seja pela improcedência material da exigência, sustentando, em síntese, que a fiscalização não logrou demonstrar os pressupostos fáticos e jurídicos necessários à requalificação dos rendimentos.

Diante do exposto, pede-se, textualmente:

“Todavia, conforme restará demonstrado, o presente lançamento está crivado de nulidades, havendo que ser integralmente anulado, com a consequente reforma da decisão.” (fl. 232).

Eis a matriz do quadro fático-jurídico:

	MOTIVAÇÃO E FUNDAMENTAÇÃO	Argumento na impugnação	Fundamento do acórdão	Argumento nas razões recursais
1	Os valores declarados como “lucros” foram considerados remuneração por serviços porque eram pagos em função dos plantões realizados, com valores previamente fixados por escala, evidenciando contraprestação direta por trabalho (fls. 72-73, 123).	Sustenta que a variação conforme produção é compatível com sociedades simples, nas quais lucros podem ser distribuídos conforme desempenho individual dos sócios (fls. 201-202).	Entendeu que a vinculação direta entre pagamento e plantões descaracteriza lucro e evidencia remuneração por serviços, legitimando a tributação (fl. 199).	Reitera que a distribuição por produção não desnatura o lucro em sociedade simples, sendo inerente à atividade médica organizada (fls. 232-233, 285).
2	A frequência elevada de pagamentos (várias vezes no mês ou no mesmo dia) foi considerada incompatível com distribuição de lucros, indicando remuneração periódica por serviços (fls. 71, 123).	Alega que a periodicidade não altera a natureza jurídica dos valores, podendo haver distribuição frequente conforme fluxo financeiro da sociedade (fls. 201-202).	Considerou que a multiplicidade de pagamentos reforça a natureza remuneratória dos valores, e não distribuição de resultados (fl. 199).	Reitera que a forma e frequência de pagamento não são critérios legais para descaracterizar lucros (fl. 285).
3	Identificou-se que profissionais recebiam valores antes de ingressarem formalmente no quadro societário, indicando que a condição de sócio era meramente formal (fls. 72, 124).	Sustenta que questões formais de registro societário não afastam a realidade da atuação como sócio e que atrasos burocráticos são comuns (fl. 125).	Acolheu o entendimento fiscal de que tal fato evidencia artificialidade da condição societária (fl. 199).	Reitera que formalidades de registro não definem a substância da relação jurídica (fl. 285).
4	A participação societária simbólica (quotas de R\$ 1,00) foi considerada indício de ausência de affectio societatis e de simulação (fls. 71, 123).	Alega que em sociedades simples o capital social é irrelevante frente à contribuição em serviços (fls. 201-202).	Entendeu que a irrelevância econômica da participação reforça a ausência de vínculo societário real (fl. 199).	Reitera que o elemento essencial da sociedade simples é a prestação de serviços, e não o capital (fl. 285).
5	A outorga de procurações amplas aos sócios administradores foi considerada indicativo de ausência de autonomia e de participação societária efetiva (fl. 71).	Sustenta que tais procurações decorrem da dinâmica operacional e organizacional da atividade médica (fl. 125).	Considerou que a concentração de poderes evidencia ausência de gestão pelos “sócios” (fl. 199).	Reitera que a organização administrativa não descaracteriza a condição de sócio (fl. 285).

	MOTIVAÇÃO E FUNDAMENTAÇÃO	Argumento na impugnação	Fundamento do acórdão	Argumento nas razões recursais
				285).
6	A alta rotatividade de "sócios" foi interpretada como incompatível com relação societária estável, indicando mera intermediação de mão de obra (fl. 71).	Argumenta que a rotatividade é típica da atividade médica em regime de plantões (fl. 125).	Entendeu que a rotatividade reforça o caráter artificial da estrutura societária (fl. 199).	Reitera que a dinâmica do setor justifica a rotatividade sem descaracterizar a sociedade (fl. 285).
7	A existência de valores pré-fixados por plantão foi considerada incompatível com apuração de lucro empresarial (fls. 72-73).	Sustenta que tais valores representam critérios internos de distribuição de resultados (fls. 201-202).	Afirmou que valores fixos vinculados a plantões evidenciam remuneração, não lucro (fl. 199).	Reitera que critérios de rateio não alteram a natureza jurídica dos lucros (fl. 285).
8	Decisões da Justiça do Trabalho reconheceram vínculo empregatício em casos semelhantes envolvendo a COMED, reforçando a tese fiscal (fls. 74-75).	Sustenta que decisões trabalhistas não se aplicam automaticamente à esfera tributária nem à sua situação individual (fl. 202).	Considerou tais decisões como elementos corroborativos da realidade fática (fl. 199).	Reitera a inaplicabilidade automática dessas decisões ao caso concreto (fl. 285).
9	Concluiu-se que houve simulação com intuito de reduzir tributos, caracterizando fraude (fls. 75-76, 124).	Sustenta ausência de dolo, afirmando que declarou corretamente os valores como lucros (fls. 203, 232).	Entendeu comprovado o intuito doloso, mantendo a multa qualificada (fl. 199).	Reitera inexistência de fraude e impossibilidade de qualificação da multa (fl. 285-286).
10	A descon sideração da condição de sócio levou à reclassificação dos valores como rendimentos tributáveis (fls. 122-124).	Alega que era efetivamente sócio e que os valores eram lucros legítimos (fls. 201-202).	Afirmou que a condição societária era apenas formal, legitimando a reclassificação (fl. 199).	Reitera a validade da relação societária e a natureza de lucro (fl. 285).
11	O lançamento utilizou os arts. 43 e 45 do RIR/99 para enquadrar os rendimentos como tributáveis (fl. 236).	Sustenta que houve confusão normativa, sem definição entre trabalho assalariado e não assalariado (fls. 144-147).	Entendeu que o enquadramento legal foi suficiente para sustentar a exigência (fls. 205-206).	Reitera nulidade por indeterminação da capitulação legal (fl. 285).
12	A fiscalização considerou que os elementos analisados eram suficientes para caracterizar relação de trabalho (fl. 124).	Alega ausência de prova de subordinação, habitualidade e pessoalidade (fls. 148-150).	Entendeu que o conjunto probatório era suficiente para afastar a natureza de lucro (fl. 199).	Reitera ausência de comprovação dos requisitos da relação de trabalho (fl. 285).
13	Considerou-se que a estrutura societária foi utilizada para reduzir carga tributária (fl. 124).	Sustenta que a estrutura é lícita e prevista na legislação civil (fl. 202).	Entendeu configurado planejamento abusivo com desvirtuamento da forma jurídica (fl. 199).	Reitera a litude da organização societária adotada (fl. 285).
14	Aplicou-se multa qualificada de 150% por suposta fraude (fl. 133).	Sustenta ausência de dolo e desproporcionalidade da penalidade (fl. 203).	Manteve a multa qualificada por entender configurado intuito fraudulento (fl. 199).	Reitera pedido de afastamento ou redução da multa (fl. 285-286).
15	Aplicação de juros pela taxa SELIC e incidência sobre multa (fl. 200).	Sustenta que juros deveriam ser limitados a 1% ao mês e não incidir sobre multa (fls. 202-203).	Entendeu que a aplicação da SELIC e dos juros sobre multa decorre de previsão legal (fl. 200).	Reitera ilegalidade da SELIC e dos juros sobre multa (fl. 286).

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheiro **Thiago Buschinelli Sorrentino**, Relator

## 1 CONHECIMENTO

Presentes os pressupostos, conheço parcialmente do recurso voluntário, com exceção das matérias delineadas a seguir.

A parte-recorrente foi cientificada do acórdão recorrido em 25/07/2019 (quinta-feira), conforme Aviso de Recebimento constante dos autos (fl. 227).

Nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235/72, o prazo para interposição de recurso voluntário é de 30 (trinta) dias, contados da ciência da decisão, excluindo-se o dia do início e incluindo-se o do vencimento.

Assim, a contagem do prazo teve início em 26/07/2019, findando-se em 24/08/2019, data que recaiu em sábado, prorrogando-se, portanto, o termo final para o primeiro dia útil subsequente, qual seja, 26/08/2019 (segunda-feira).

Tendo o recurso sido protocolado em 26/08/2019 (fl. 231), verifica-se sua tempestividade.

Nos termos da Súmula CARF 2, “o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Desse modo, não se conhece de alegação de inconstitucionalidade de multa.

## 2 QUESTÕES EM DISCUSSÃO

Registro as questões em discussão neste recurso, sintetizadas, para referência:

Tópico	Síntese do argumento	Premissa fática	Premissa jurídica	Conclusão pretendida pela parte-recorrente	Ref.
Nulidade por ausência de motivação	A parte-recorrente sustenta que o auto de infração não explicitou, de modo claro e congruente, os motivos de fato e de direito da exigência.	O lançamento teria sido fundado em formulações genéricas, sem individualização da situação concreta da parte-recorrente e sem demonstração específica de onde, como e sob que condições ela teria prestado serviços.	A motivação do ato administrativo exigiria indicação clara dos pressupostos de fato e de direito, bem como descrição suficiente para viabilizar a defesa.	Pleiteia a decretação de nulidade do auto de infração por vício material e cerceamento de defesa.	(fls. 141-143, 148-152, 232-243)
Nulidade por capitulação legal genérica e contraditória	A parte-recorrente alega que o enquadramento legal combinou, de modo indistinto, hipóteses de rendimentos do trabalho assalariado e do trabalho não assalariado.	O auto de infração remeteu aos arts. 43 e 45 do RIR/99, sem definir se a tributação decorreria de trabalho com vínculo empregatício, sem vínculo empregatício ou trabalho autônomo.	A descrição do fato e a disposição legal infringida devem ser precisas, sob pena de inviabilizar o contraditório e a ampla defesa.	Pleiteia a nulidade do lançamento por erro na capitulação legal e por indeterminação do fato jurídico tributário imputado.	(fls. 144-147, 150-151, 236-243)
Ofensa ao contraditório e à ampla defesa	A parte-recorrente afirma que a imprecisão narrativa e normativa do lançamento impediu defesa plena.	O Fisco teria imputado genericamente prestação de serviços, sem demonstrar escala, subordinação, habitualidade, controle ou local da prestação relativamente à parte-	A defesa somente seria efetiva se a acusação trouxesse a descrição individualizada dos elementos fáticos que compõem a imputação.	Pleiteia o reconhecimento da nulidade do lançamento por preterição do direito de defesa.	(fls. 148-152, 201-203, 241-243)

Tópico	Síntese do argumento	Premissa fática	Premissa jurídica	Conclusão pretendida pela parte-recorrente	Ref.
		recorrente.			
Existência de relação societária real	A parte-recorrente sustenta que integrava validamente o quadro societário das empresas COMED e Desidério.	Afirma ter sido sócio das sociedades nos anos fiscalizados e ter percebido valores distribuídos nos termos do contrato social e de sua produção individual.	Em sociedades simples, a contribuição do sócio pode consistir em serviços e a distribuição de resultados pode seguir critério diverso da proporção do capital social.	Pleiteia o reconhecimento de que os valores recebidos eram lucros distribuídos, e não rendimentos tributáveis do trabalho.	(fls. 124-125, 201-202, 232-233)
Licitude da distribuição desproporcional de lucros	A parte-recorrente argumenta que a variação dos valores recebidos segundo a produção não descaracteriza sua natureza de lucro.	Os valores teriam sido distribuídos conforme a atuação e a produção de cada sócio, o que seria compatível com a atividade médica organizada em sociedade simples.	A disciplina civil invocada na impugnação admitiria distribuição de lucros segundo a produção dos sócios, e não necessariamente conforme a participação no capital.	Pleiteia o afastamento da tese fiscal de que a variação e a vinculação à produção revelariam remuneração por serviços.	(fls. 201-202, 232-233)
Inexistência de vínculo empregatício	A parte-recorrente sustenta que o Fisco não demonstrou os requisitos da relação de emprego.	Não haveria, nos autos, prova individualizada de subordinação, pessoalidade, habitualidade e salário, nem indicação de quem dirigia a atividade da parte-recorrente.	A requalificação para trabalho assalariado exigiria demonstração concreta dos elementos caracterizadores do vínculo.	Pleiteia o afastamento da conclusão fiscal de que os valores corresponderiam a rendimentos do trabalho assalariado.	(fls. 148-150, 201-202, 240-241)
Inexistência de trabalho sem vínculo empregatício comprovado	Ainda que não se cogitasse vínculo de emprego, a parte-recorrente afirma que tampouco houve demonstração dos elementos de trabalho autônomo ou sem vínculo.	O lançamento alternaria conceitos de empregado, autônomo e prestador sem vínculo, sem definir com precisão a moldura fática correspondente.	A incidência tributária exigiria definição segura da hipótese material, não sendo admissível a oscilação conceitual sem prova específica.	Pleiteia o afastamento, também por esse fundamento, da reclassificação dos valores como rendimentos tributáveis do trabalho.	(fls. 144-151, 236-243)
Ausência de prova individualizada da fraude ou simulação	A parte-recorrente sustenta que a exigência foi construída por presunções extraídas do funcionamento das empresas, e não por prova específica de sua conduta.	Os elementos destacados pelo Fisco — pequena participação societária, procurações, rotatividade e pagamentos — seriam estruturais e genéricos, sem demonstração individual da fraude atribuída à parte-recorrente.	A desconsideração da forma adotada e a imputação de fraude demandariam prova cabal dos fatos constitutivos da exigência.	Pleiteia o cancelamento do lançamento por insuficiência probatória quanto à simulação.	(fls. 149-152, 202-203, 232-236)
Impossibilidade de responsabilização por atos de gestão das empresas	A parte-recorrente afirma que não exercia administração ou direção nas sociedades.	Sustenta que apenas se associou às pessoas jurídicas para viabilizar a prestação de serviços médicos, sem ingerência sobre a gestão societária ou tributária delas.	Eventuais irregularidades das sociedades não poderiam ser automaticamente transferidas ao sócio sem prova de sua participação nos fatos imputados.	Pleiteia o afastamento da exigência naquilo que se funda em irregularidades atribuídas à COMED e à Desidério.	(fls. 201-202)
Violação à isonomia	A parte-recorrente alega tratamento desigual em relação a outros profissionais em situação semelhante.	Afirma que haveria diversos médicos em situação equivalente que não teriam sido alcançados por ação fiscal semelhante.	A cobrança seletiva, na forma narrada, afrontaria a isonomia tributária.	Pleiteia o reconhecimento da invalidade da exigência também por ofensa à igualdade de tratamento.	(fl. 201)
Necessidade de prévio desfecho dos processos das pessoas jurídicas	A parte-recorrente sustenta que a constituição do crédito em seu nome dependeria do julgamento definitivo dos processos relativos à COMED e à Desidério.	Segundo a narrativa defensiva, enquanto não houvesse definição definitiva sobre a desconsideração da distribuição de lucros na esfera das empresas, os recebimentos manteriam tal natureza.	A própria natureza jurídica dos valores percebidos dependeria, na ótica defensiva, do desfecho dos processos conexos das pessoas jurídicas.	Pleiteia o cancelamento da exigência ou o reconhecimento de sua prematuridade.	(fl. 201)
Aplicação do art. 129 da Lei nº 11.196/2005	A parte-recorrente defende que não se poderia desconsiderar a personalidade jurídica das prestadoras de	Os serviços médicos seriam serviços intelectuais prestados por intermédio de pessoas jurídicas regularmente constituídas.	A norma invocada vedaria, na compreensão defensiva, a desqualificação da pessoa jurídica apenas para fins	Pleiteia o reconhecimento da legitimidade da estrutura adotada e o cancelamento do	(fl. 202)

Tópico	Síntese do argumento	Premissa fática	Premissa jurídica	Conclusão pretendida pela parte-recorrente	Ref.
	serviços intelectuais para exigir tributo da pessoa física.		de tributação da pessoa física.	lançamento.	
Ilicitude da multa qualificada	A parte-recorrente impugna a multa de 150% por ausência de dolo, fraude ou simulação comprovados.	Sustenta que todos os atos praticados estavam formalizados, registrados e declarados, sem ocultação de fatos ou prestação de informações falsas.	A qualificação da multa exigiria demonstração específica de evidente intuito de fraude, não bastando o mero desacordo sobre o enquadramento jurídico dos valores.	Pleiteia o afastamento da qualificação da multa, com redução da penalidade.	(fls. 199, 203, 232, 285-286)
Caráter confiscatório e desproporcional da multa	A parte-recorrente sustenta que a penalidade aplicada é excessiva.	A multa foi lançada no percentual de 150% sobre os valores apurados.	A penalidade, segundo a tese defensiva, violaria proporcionalidade, razoabilidade e vedação ao confisco.	Pleiteia, subsidiariamente, a redução da multa.	(fl. 203)
Ilegalidade da SELIC	A parte-recorrente questiona a incidência de juros calculados com base na taxa SELIC.	O crédito tributário foi acrescido de juros de mora calculados segundo a taxa referencial adotada pela legislação tributária.	A tese defensiva afirma que os juros deveriam observar o limite de 1% ao mês previsto no CTN.	Pleiteia o afastamento da SELIC e a recálculo dos juros.	(fls. 199-200, 202-203)
Ilegalidade de juros sobre a multa de ofício	A parte-recorrente impugna a incidência de juros moratórios sobre a multa lançada.	O crédito exigido compreende multa de ofício acrescida de juros.	A multa, na compreensão defensiva, não comportaria incidência de juros moratórios nos moldes exigidos.	Pleiteia a exclusão dos juros incidentes sobre a multa de ofício.	(fls. 200, 203)

### 3 REGISTRO DE PRECEDENTE DESTA TURMA

Em assentadas recentes, este Colegiado teve a oportunidade de examinar a situação específica de um grupo de contribuintes vinculados à empresa Comed, oportunidade em que restei vencido, e os respectivos precedentes foram assim ementados:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Ano-calendário: 2013, 2014, 2015 OMISSÃO DE RENDIMENTOS. RECLASSIFICAÇÃO DE RENDIMENTOS. COMPROVAÇÃO DA NATUREZA TRIBUTÁVEL. Comprovado que os valores pagos a profissionais médicos, entre eles o contribuinte, sob a forma de distribuição de lucros pela participação nos quadros de pessoa jurídica, constituíram-se, na verdade, em remuneração por serviços prestados, cuja natureza é tributável, correta é a reclassificação desses rendimentos promovida pela fiscalização. RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. LEI Nº 14.689/2023. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA REDUZIDA A 100%. As multas aplicadas por infrações administrativas tributárias devem seguir o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica. Deve ser observado, no caso concreto, a superveniência da Lei nº 14.689/2023, que alterou o percentual da multa qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/1996, nos termos do art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional.

(BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Segunda Seção de Julgamento. Segunda Câmara. Segunda Turma Ordinária. **Acórdão nº 2202-011.608** (Processo nº 15956.720051/2017-96). Relator: Thiago

Buschinelli Sorrentino. Redatora ad hoc: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva. Brasília, DF, 05 dez. 2025.)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015 OMISSÃO DE RENDIMENTOS. RECLASSIFICAÇÃO DE RENDIMENTOS. COMPROVAÇÃO DA NATUREZA TRIBUTÁVEL. Comprovado que os valores pagos a profissionais médicos, entre eles o contribuinte, sob a forma de distribuição de lucros pela participação nos quadros de pessoa jurídica, constituíram-se, na verdade, em remuneração por serviços prestados, cuja natureza é tributável, correta é a reclassificação desses rendimentos promovida pela fiscalização. RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. LEI Nº 14.689/2023. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA REDUZIDA A 100%. As multas aplicadas por infrações administrativas tributárias devem seguir o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica. Deve ser observado, no caso concreto, a superveniência da Lei nº 14.689/2023, que alterou o percentual da multa qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/1996, nos termos do art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional.

(BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Segunda Seção de Julgamento. Segunda Câmara. Segunda Turma Ordinária. **Acórdão nº 2202-011.605** (Processo nº 15956.720169/2016-33). Relator: Thiago Buschinelli Sorrentino. Redatora ad hoc: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva. Brasília, DF, 05 dez. 2025).

Lembro que as respectivas íntegras possuem referências a outros julgados deste Conselho, prolatados por órgãos análogos desta Segunda Seção de Julgamento, também para registro e referência.

Como ainda não restei convencido, peço licença aos colegas para reafirmar meu entendimento quanto às premissas da argumentação, aplicando-as ao caso concreto.

---

## 4 PRELIMINAR

### 4.1 PRELIMINAR DE NULIDADE POR INSUFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO

A recorrente reitera a nulidade por capitulação genérica e a dependência do feito da pessoa jurídica, de modo a pedir a anulação ou a suspensão até aquele julgamento.

Conforme observam SZENTE E LACHMEYER (Szente et al., 2016):

A observância da prolação de decisões administrativas aos requisitos tanto da lei quanto de direitos fundamentais é necessária para a aceitação dos atos administrativos um exercício legítimo do poder público.

A imprescindibilidade da motivação decorre do caráter plenamente vinculado do lançamento (art. 142, par. ún., 145, III e 149 do CTN, associados à Súmula 473/STF) e da circunstância de ele se tratar de ato administrativo (art. 50 da Lei 9.784/1999).

Afinal, sabe-se que **“a presunção de validade do lançamento tributário será tão forte quanto for a consistência de sua motivação, revelada pelo processo administrativo de constituição do crédito tributário”** e, dessa forma, **o processo administrativo de controle da validade do crédito tributário pauta-se pela busca do preciso valor do crédito tributário** (AI 718.963-AgR, Segunda Turma, julgado em 26/10/2010, DJe-230 DIVULG 29-11-2010 PUBLIC 30-11-2010 EMENT VOL-02441-02 PP-00430).

A propósito,

por respeito à regra da legalidade, à indisponibilidade do interesse público e da propriedade, a constituição do crédito tributário deve sempre ser atividade administrativa plenamente vinculada. É ônus da Administração não exceder a carga tributária efetivamente autorizada pelo exercício da vontade popular. Assim, a presunção de validade juris tantum do lançamento pressupõe que as autoridades fiscais tenham utilizado os meios de que legalmente dispõem para aferir a ocorrência do fato gerador e a correta dimensão dos demais critérios da norma individual e concreta, como a base calculada, a alíquota e a sujeição passiva.

(RE 599194 AgR, Segunda Turma, julgado em 14/09/2010, DJe-190 DIVULG 07-10-2010 PUBLIC 08-10-2010 EMENT VOL-02418-08 PP-01610 RTJ VOL-00216-01 PP-00551 RDDT n. 183, 2010, p. 151-153)

AGUSTÍN GORDILLO faz uma observação muito interessante e que julgo útil para o estudo das presunções e do “ônus processual probatório” a envolver atos administrativos em sentido amplo:

Claro está, se o ato não cumpre sequer com o requisito de explicitar os fatos que o sustentam, caberá presumir com boa certeza, à mingua de prova em contrário produzida pela Administração, que o ato não tem tampouco fatos e antecedentes que o sustentem adequadamente: se houvesse tido, os teria explicitado.

(Tratado de derecho administrativo. Disponível em [http://www.gordillo.com/tomos\\_pdf/1/capitulo10.pdf](http://www.gordillo.com/tomos_pdf/1/capitulo10.pdf), pág. X-26).

A ausência de fundamentação adequada é hipótese de nulidade do julgamento, conforme se observa nos seguintes precedentes:

**Numero do processo:**35710.003162/2003-29

**Turma:**Sexta Câmara

**Seção:**Segundo Conselho de Contribuintes

**Data da sessão:**Thu Dec 04 00:00:00 UTC 2008

**Data da publicação:**Thu Dec 04 00:00:00 UTC 2008

**Ementa:**CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/09/1991 a 31/01/1998 NORMAS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MOTIVAÇÃO E FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. PRINCÍPIOS DO DEVIDO PROCESSO LEGAL E AMPLA DEFESA. NULIDADE. É nula a decisão de primeira instância que, em detrimento ao disposto no artigo 50 da Lei nº 9.784/99, c/c artigo 31 do Decreto nº 70.235/72 e, bem assim, aos princípios do devido processo legal e da ampla defesa, é proferida sem a devida motivação e fundamentação legal clara e precisa, requisitos essenciais à sua validade. Processo Anulado.

**Numero da decisão:**206-01.727

**Decisão:**ACORDAM os Membros da SEXTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em anular a Decisão de Primeira Instância. Ausente ocasionalmente o conselheiro Lourenço Ferreira do Prado.

**Nome do relator:**RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA

**Numero do processo:**19311.720257/2016-71

**Turma:**Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção

**Câmara:**Terceira Câmara

**Seção:**Terceira Seção De Julgamento

**Data da sessão:**Wed Feb 27 00:00:00 UTC 2019

**Data da publicação:**Tue Mar 19 00:00:00 UTC 2019

**Ementa:**Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2012 DECISÃO NULA. NÃO ENFRENTAMENTO DE TODAS AS QUESTÕES. Merece ser declarada nula a decisão de primeiro grau que não enfrenta todas as questões com

potencial de modificar o lançamento, sendo necessário o retorno do expediente à unidade competente, para prolatação de nova decisão, em boa forma.

**Numero da decisão:**3302-006.576

**Decisão:**Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para anular a decisão de primeiro grau, por não enfrentamento da alegação de inaplicabilidade do percentual de 75% na multa proporcional devido ao seu caráter confiscatório. (assinado digitalmente) Paulo Guilherme Déroulède - Presidente. (assinado digitalmente) Corinθο Oliveira Machado - Relator. Participaram do presente julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenburg Filho, Walker Araujo, Corinθο Oliveira Machado, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Muller Nonato Cavalcanti Silva (Suplente Convocado) e Paulo Guilherme Derouledede (Presidente).

**Nome do relator:**CORINTHO OLIVEIRA MACHADO

Ainda que a técnica de julgamento *per relationem* fosse admissível ao órgão julgador de origem, o que não é, tanto por ausência de fundamentação legal, como por incompatibilidade lógica, seria necessário que o exame da impugnação refutasse, expressa e especificamente, os documentos juntados pelo impugnante.

**Por sua eficácia persuasiva, em relação ao argumento, aponto os seguintes precedentes:**

Tema 339/STF

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas.

Tese 18/STJ

A utilização da técnica de motivação *per relationem* não enseja a nulidade do ato decisório, desde que o julgador se reporte a outra decisão ou manifestação dos autos e as adote como razão de decidir.

RECURSO EM HABEAS CORPUS. OPERAÇÃO SEVANDIJA. INTERCEPTAÇÃO TELEFÔNICA. FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO INICIAL E DAS PRORROGAÇÕES DA MEDIDA. INIDONEIDADE. RECURSO PROVIDO.

1. Consoante imposição do art. 93, IX, primeira parte, da Constituição da República de 1988, "todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão

públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade", exigência que funciona como garantia da atuação imparcial e secundum legis (sentido lato) do órgão julgador. Presta-se a motivação das decisões jurisdicionais a servir de controle, da sociedade e das partes, sobre a atividade intelectual do julgador, para que verifiquem se este, ao decidir, considerou todos os argumentos e as provas produzidas pelas partes e se bem aplicou o direito ao caso concreto.

2. A decisão que autorizou a interceptação telefônica carece de motivação idônea, **porquanto não fez referência concreta aos argumentos mencionados na representação ministerial, tampouco demonstrou, ainda que sucintamente, o porquê da imprescindibilidade da medida invasiva da intimidade.**

3. Também as decisões que autorizaram a prorrogação da medida não foram concretamente motivadas, haja vista que, mais uma vez, o Juiz de primeiro grau se limitou a autorizar a inclusão de outros terminais a prorrogação das diligências já em vigor e a exclusão de outras linhas telefônicas, nos moldes requeridos pelo Parquet, sem registrar, sequer, os nomes dos representados adicionados e daqueles em relação aos quais haveria continuidade das diligências, nem sequer dizer as razões pelas quais autorizava as medidas.

4. Na clássica lição de Vittorio Grevi (Libertà personale dell'imputato e costituzione. Giuffrè: Milano, 1976, p. 149), cumpre evitar que a garantia da motivação possa ser substancialmente afastada "mediante o emprego de motivações tautológicas, apodíticas ou aparentes, ou mesmo por meio da preguiçosa repetição de determinadas fórmulas reiterativas dos textos normativos, em ocasiões reproduzidas mecanicamente em termos tão genéricos que poderiam adaptar-se a qualquer situação."

5. Esta Corte Superior admite o emprego da técnica da fundamentação per relationem. Sem embargo, tem-se exigido, na jurisprudência desta Turma, que o juiz, ao reportar-se a fundamentação e a argumentos alheios, ao menos os reproduza e os ratifique, eventualmente, com acréscimo de seus próprios motivos. Precedentes.

6. Na estreita via deste writ, não há como aferir se a declaração de nulidade das interceptações macula por completo o processo penal, ou se há provas autônomas que possam configurar justa causa para sustentar o feito apesar da ilicitude reconhecida.

7. Recurso provido para reconhecer a ilicitude das provas obtidas por meio das interceptações telefônicas, bem como de todas as que delas decorreram, de modo que deve o Juiz de Direito desentranhar as provas que tenham sido contaminadas pela nulidade. Extensão de efeitos aos coacusados, nos termos do voto.

(RHC n. 119.342/SP, relator Ministro Rogerio Schietti Cruz, Sexta Turma, julgado em 20/9/2022, DJe de 6/10/2022.)

Como observado algures, entendo que as garantias do processo tributário, ainda que (*rectius* ainda mais por ser) administrativo, se aproximam das garantias típicas do processo penal.

No caso em exame, as alegações de nulidade, por de ausência de observância da verdade material e de motivação, confundem-se com a alegação de má avaliação do conjunto probatório, porquanto o órgão julgador de origem examinou os argumentos e o quadro fático apresentado ao longo da instrução, de modo a reduzir o ponto do recorrente à irresignação quanto ao resultado dessa análise (suposto *error in judicando*, e não, propriamente, *error in procedendo*). Com efeito, tanto o lançamento como o acórdão-recorrido estão fundamentados, ainda que com sua fundamentação não concorde a parte-recorrente, e, decidindo como decidiu, não cercearam a defesa, nem infringiram o princípio do contraditório, tampouco deixaram de prestar o controle administrativo. Neste sentido: AgRg no AREsp n. 2.697.148/SP, relator Ministro Rogério Schietti Cruz, Sexta Turma, julgado em 5/11/2024, DJe de 7/11/2024.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

Sem outras preliminares, passo ao exame das questões de mérito.

## 5 MÉRITO

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Disse o Ministro VICTOR NUNES LEAL, à época:

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

[...]

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

### 5.1.2 A ORIENTAÇÃO VINCULANTE DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

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

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

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

**A HIPOSSUFICIÊNCIA CONCRETA DA PESSOA NATURAL COMO CRITÉRIO DETERMINANTE PARA DISTINGUIR RELAÇÕES LEGÍTIMAS DE TRABALHO DAQUELAS QUE CONFIGURARIAM FRAUDE OU SIMULAÇÃO.**

---

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

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 disporem de parâmetro unificado para avaliar a legitimidade de arranjos contratuais, superando a atual fragmentação de entendimentos entre diferentes instâncias administrativas e judiciais. O recente julgamento da Reclamação 71.838 pelo STF, no qual o Ministro CRISTIANO ZANIN cassou decisão do CARF que desconsiderava os precedentes sobre terceirização, exemplifica a necessidade de critérios uniformes que evitem decisões contraditórias entre órgãos administrativos e judiciais.

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

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

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

Deve-se também ter presente, a partir da recursividade da competência do Supremo Tribunal Federal, que lhe permite modificar retroativamente a interpretação das orientações fixadas há mais ou menos tempo (em processos chamados por vezes de *evolução*, *constituição viva*, *neoconstitucionalismo*, *superação*, dentre outros), de modo mais ou menos

explícito. Assim, ao aplicador tardio das orientações testadas e modificadas pelo próprio Supremo, cabe a confortável posição de contar com um acervo de precedentes formados especialmente em reclamações constitucionais, mas não somente nelas, para realinhar-se ao modo como a Corte Suprema deseja que determinadas questões sejam resolvidas, conforme a quadra espaçotemporal do ato de aplicação.

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

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

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

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

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

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

Em suas razões de decidir, o acórdão estabeleceu que não seria necessário encaminhar o processo ao Plenário do Supremo Tribunal Federal, uma vez que as reclamações constitucionais devem, em princípio, ser julgadas pelas Turmas, conforme dispõe o artigo 9º, inciso primeiro, alínea "c", do Regimento Interno da Corte.

O julgado reafirmou que, nos termos do parágrafo segundo do artigo 102 da Constituição Federal, as decisões definitivas de mérito proferidas pelo Supremo Tribunal Federal nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade

produzem eficácia contra todos e efeito vinculante relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

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

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

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

Referido precedente foi assim ementado:

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

I. Caso em exame

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

II . Questão em discussão

2. Definir se (i) cabe reclamação contra ato administrativo e (ii) se, no caso concreto, houve afronta aos precedentes vinculantes do Supremo Tribunal Federal que permitem a

terceirização de qualquer atividade econômica e outras formas de contratação e prestação de serviços, alternativas à relação de trabalho.

III. Razões de decidir

[...]

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

[...]

8. Agravo regimental desprovido, com majoração de honorários.

[...] (*grifei*)

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

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

Trata-se de acórdão proferido pela Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, sob o número 9202-011.169, em sessão realizada em dezanove 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 atuada. 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 atuada.

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

Ao final, o colegiado, por maioria de votos, acordou em conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional. No mérito, também por maioria, deu provimento à matéria relativa à *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**.

Por oportuno, registro o seguinte trecho de outra manifestação, acerca dos critérios determinantes moldados pela decisão vinculante do STF:

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

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

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

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

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

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

Começamos pela questão da formalização contratual entre o titular dos direitos e a pessoa jurídica por ele constituída. É certo que a documentação adequada constitui elemento importante para a segurança jurídica das relações empresariais. Todavia, quando analisamos a situação específica em que o próprio titular constitui sociedade para exploração de seus direitos de imagem, surge naturalmente a indagação sobre a necessidade de contrato adicional. A constituição societária, com a definição de seu objeto social e a integralização do capital com direitos imateriais, pode legitimamente operar como instrumento suficiente para a transferência desses direitos à pessoa jurídica. Não se trata de defender a informalidade, mas de reconhecer que diferentes arranjos documentais podem alcançar o mesmo resultado jurídico válido.

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

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

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

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

Por seu turno, a coincidência de prazos entre contratos trabalhistas e de cessão de imagem merece análise cuidadosa, pois de fato pode suscitar questionamentos legítimos. Entretanto, tal sincronia temporal também pode decorrer de racionalidade empresarial perfeitamente compreensível. Durante o período de vínculo com determinado clube, o atleta alcança máxima exposição midiática,

tornando seus direitos de imagem particularmente valiosos. Seria, portanto, natural que os contratos de exploração desses direitos acompanhassem o período de maior valor econômico. A idiosincrasia do mercado esportivo está precisamente nessa correlação entre veneração popular e valor de imagem, o que pode explicar, sem necessariamente indicar simulação, a coordenação temporal dos contratos.

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

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

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

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

Essa distinção conceitual nos ajuda a compreender melhor a questão da estrutura empresarial. É compreensível a preocupação com pessoas jurídicas desprovidas de substância operacional real. No entanto, a economia moderna, especialmente no setor de propriedade intelectual, comporta modelos de negócio com

estruturas enxutas, nas quais o principal ativo é intangível. Empresas de gestão de direitos autorais, marcas e patentes frequentemente operam com equipes mínimas, terceirizando atividades acessórias. A simplicidade estrutural, embora possa justificar exame mais cuidadoso, não deveria, por si só, invalidar o modelo de negócio.

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

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

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

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

A cessão de direitos de imagem através de pessoas jurídicas, quando revestida de substância econômica real e propósito negocial genuíno, representa modalidade legítima de estruturação empresarial que merece tratamento tributário apropriado. A desconsideração dessas estruturas deveria ocorrer apenas mediante demonstração concreta de simulação ou fraude, com análise

individualizada das circunstâncias específicas de cada caso, evitando-se presunções genéricas que possam inibir o desenvolvimento de setores econômicos legítimos.

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

[...]

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

### 5.1.3 APLICAÇÃO AO QUADRO

#### 5.1.3.1 QUESTÃO DE FUNDO

A questão de fundo devolvida ao conhecimento deste Colegiado consiste em decidir se a atividade desempenhada pela parte-recorrente, no âmbito das pessoas jurídicas COMED – Corpo Médico Ltda. e Desidério Plantões Médicos Ltda., se caracteriza como relação societária apta a ensejar distribuição de lucros isentos, ou se, ao revés, consubstancia prestação de serviços, com a consequente validade da reclassificação dos valores recebidos como rendimentos tributáveis.

Para descaracterizar o vínculo societário, de modo a reclassificar os ingressos como provenientes de trabalho, a autoridade lançadora fundamentou-se em um conjunto de elementos fático-probatórios colhidos no procedimento fiscal.

Inicialmente, destacou-se que a inserção dos profissionais no quadro societário das referidas pessoas jurídicas ocorria mediante aporte de capital irrisório, em alguns casos no valor de R\$ 1,00, aliado à concentração do controle societário nas mãos do sócio administrador, circunstância interpretada como indicativa de fragilidade da *affectio societatis* e de ausência de participação efetiva na condução dos negócios (fls. 71; 123).

Em sequência, consignou-se que os valores pagos aos profissionais, embora formalmente classificados como “lucros”, eram, na realidade, previamente estabelecidos em função dos plantões realizados, conforme tabelas internas e escalas de trabalho, com indicação de valores fixos por unidade e jornada. Ademais, tais pagamentos ocorriam de forma reiterada ao longo do mês, inclusive com múltiplas ocorrências em um mesmo período, o que, na ótica fiscal, evidenciaria a natureza de contraprestação direta por serviços prestados, incompatível com a lógica de distribuição de resultados empresariais (fls. 71-73; 123-124).

Outrossim, verificou-se que, em determinadas situações, os profissionais percebiam valores antes mesmo de integrarem formalmente o quadro societário, o que reforçaria a conclusão de que a condição de sócio possuía caráter meramente instrumental (fls. 72; 124).

A autoridade lançadora também ressaltou a elevada rotatividade de sócios nas referidas pessoas jurídicas, bem como a outorga de amplos poderes ao sócio administrador mediante procurações, elementos considerados incompatíveis com a existência de vínculo societário estável e com a participação efetiva dos supostos sócios na gestão social (fl. 71).

Ainda, destacou-se que a distribuição dos valores não guardava relação com a participação no capital social, mas sim com a quantidade de plantões realizados por cada profissional, o que, segundo a fiscalização, evidencia que os pagamentos estavam diretamente vinculados ao trabalho executado, caracterizando típica remuneração por serviços, e não retorno de investimento (fls. 72-73; 124).

No mesmo sentido, a fiscalização fez referência a decisões proferidas pela Justiça do Trabalho em casos envolvendo as mesmas estruturas empresariais, nas quais se reconheceu a existência de vínculos de natureza laboral, circunstância considerada corroborativa da realidade fática apurada (fls. 74-75).

À vista desse conjunto de elementos, concluiu-se que a forma societária adotada teria sido utilizada com o propósito de conferir aparência de distribuição de lucros a valores que, em substância, correspondiam à remuneração por serviços médicos, caracterizando hipótese de simulação voltada à redução da carga tributária, o que ensejou a reclassificação dos rendimentos e a aplicação de multa qualificada (fls. 75-76; 124).

Em síntese, a autoridade fiscal afastou a forma jurídica adotada, privilegiando a análise da realidade material das operações.

De outro lado, a parte-recorrente sustenta que os fatos devem ser interpretados à luz do regime jurídico das sociedades simples, afirmando que integrava regularmente o quadro societário das empresas e que os valores recebidos correspondiam a lucros distribuídos nos termos do contrato social.

Nesse sentido, argumenta que, em sociedades de profissionais, é legítima a distribuição de resultados de forma proporcional à contribuição de cada sócio para a geração de receitas, não havendo obrigatoriedade de vinculação ao capital social, nos termos do artigo 1.007 do Código Civil (fls. 201-202).

Aduz, ainda, que a outorga de procurações ao sócio administrador constitui medida de organização necessária diante do elevado número de participantes, sem implicar renúncia à condição de sócio, bem como que a rotatividade observada decorre da própria dinâmica da atividade médica, marcada pela prestação de serviços em regime de plantões e em diferentes localidades (fl. 125).

No tocante à requalificação dos rendimentos, a parte-recorrente refuta a existência de subordinação, pessoalidade e habitualidade nos moldes exigidos pela legislação trabalhista, sustentando que tais elementos não foram demonstrados de forma individualizada pela fiscalização (fls. 148-150).

Invoca, ainda, o disposto no art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, para sustentar a impossibilidade de desconsideração da pessoa jurídica regularmente constituída para fins de tributação da pessoa física, especialmente no âmbito da prestação de serviços de natureza intelectual (fl. 202).

Por fim, no plano sancionatório, contesta a aplicação da multa qualificada, ao argumento de que todos os valores foram devidamente declarados, inexistindo dolo ou fraude, mas, quando muito, divergência quanto ao enquadramento jurídico da operação.

Diante desse quadro, a controvérsia cinge-se à definição da natureza jurídica dos valores percebidos pela parte-recorrente, a partir da análise da substância das operações realizadas, em contraposição à forma jurídica adotada.

#### *5.1.3.2 RELEMBRANDO A POSIÇÃO DO STF*

Pois bem, na qualidade de observador privilegiado das transformações jurisprudenciais que permeiam o tratamento da chamada "pejotização" pelo Supremo Tribunal Federal<sup>1</sup>, 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 invalidez 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 descon sideração da forma jurídica eleita pelas partes.

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

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

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

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

**5.1.3.3 CRITÉRIOS DECISÓRIOS DETERMINANTES: (A) CÁLCULO DO VALOR A SER DISTRIBUÍDO ASSOCIADO A GRANDEZAS RELACIONADAS À PERCEPÇÃO DO VALOR DE CADA SÓCIO NA CONSECUÇÃO DO EMPREENDIMENTO; (B) APORTE DE CAPITAL SIMBÓLICO; (C) ALTA ROTATIVIDADE DE SÓCIOS OU DE ASSOCIADOS; (D) DELEGAÇÃO AMPLA DE PODERES AO ADMINISTRADOR.**

Tabela 1-Resumo da análise

CRITÉRIO DETERMINANTE (FUNDAMENTO LANÇAMENTO-PRECEDENTES)	MINHA LEITURA
1. Pagamento por Produção (Plantão/Localização)A remuneração ser um valor "pré-definido" e "fixo" por plantão e/ou localização, e não baseada no resultado (lucro) da sociedade.	O pagamento ser proporcional à contribuição de serviços (produção) é lícito e amparado pelo art. 1.007 do Código Civil. É uma "modalidade de distribuição de resultados proporcional à contribuição de cada sócio". Cita-se o STJ (REsp 2053655), que validou a distribuição de dividendos "proporcionalmente aos dias de trabalho".

2. Frequência do Pagamento. Pagamentos ocorriam "várias vezes dentro do mesmo mês" ou "no mesmo dia", o que é incompatível com a apuração de lucros.	Se o cálculo do lucro é lícito (baseado no "valor agregado pelo agente"), a periodicidade do pagamento também é. A "metodologia temporal" (cronograma) deve ser adequada à "ação concreta" do agente, e não ao "modelo legado" de apuração de capital.
3. Participação Irrisória no Capital SocialO "sócio" ingressava com um valor simbólico (ex: R\$ 1,00), demonstrando falta de investimento real e <i>affectio societatis</i> .	Este critério é "anacrônico". Na "economia do conhecimento", a "contribuição intelectual ou técnica substitui o aporte de capital". Cita a figura histórica do "sócio de indústria" (sócio de serviço) e o STJ (REsp 2053655), que validou uma sociedade com capital de R\$ 1.000,00 onde era "justo que a divisão dos lucros seja proporcional ao trabalho".
4. Concentração Extrema de Poder. O sócio-administrador detinha quase a totalidade do capital (ex: >85%) e todo o poder decisório.	A concentração de poder é uma "medida de gestão necessária, dado o elevado número de sócios", e não afeta a legitimidade da relação, que deve ser analisada pelo critério da "hipossuficiência concreta" do profissional qualificado.
5. Uso de Procuração (mandato). Os "sócios" outorgavam amplos poderes ao administrador no ato do ingresso, abdicando da participação na sociedade.	Esta é uma "medida de gestão necessária, dado o elevado número de sócios" e não uma prova de fraude. A análise deve focar na "hipossuficiência concreta".
6. Alta Rotatividade ( <i>turnover</i> ) de Sócios. O grande número de entradas e saídas (ex: 970 entradas e 753 saídas) é incompatível com a estabilidade de uma sociedade.	A alta rotatividade "reflete a dinamicidade e flexibilidade características dos empreendimentos modernos", onde profissionais se associam "temporariamente para projetos específicos".
7. Evidências de Subordinação (Escalas e Multas)A existência de escalas de plantão e a aplicação de "multas" por faltas caracterizam subordinação hierárquica.	Escalas e coordenação são "meros instrumentos de organização eficiente, não em evidências de subordinação jurídica". São "instrumentos indispensáveis de coordenação" e representam o "legítimo poder de auto-organização societária".
8. Ausência de Lastro Contábil. Pagamentos de "lucros" eram feitos sem balanços ou balancetes intermediários que comprovassem a existência desse lucro.	Este argumento é um "vício lógico insuperável". Uma "irregularidade formal de natureza contábil" (erro contábil) não prova que a "relação societária subjacente" (o negócio) é uma simulação. No máximo, autorizaria a tributação dos valores, mas "jamais [a] completa desconsideração da personalidade jurídica".
9. Recrutamento com Promessa de Evasão. A empresa "aliciava" médicos com a promessa explícita de "valores líquidos não tributáveis" (alegação de conluio/dolo).	A escolha de um modelo de menor custo tributário (que é "potencialmente lícita" para médicos, segundo o STF) não presume dolo ou "conluio". Há uma elipse ou entimema. Os elementos de caracterização da relação de emprego, especialmente a subordinação, foram escamoteados? Não. A fiscalização precisaria provar a "hipossuficiência" e "coerção" dos médicos para caracterizar a fraude, o que não foi feito.
10. Provas Externas (Justiça do Trabalho). Decisões do TRT/TST e o ajuizamento de Reclamações Trabalhistas pelos próprios "sócios" confirmam a fraude e o vínculo de emprego.	Os precedentes do STF (ADPF 324, ADC 66) sobre a licitude da "pejotização" de profissionais qualificados (não hipossuficientes) superam a análise tradicional da Justiça do Trabalho. O STF (na Rcl 71.838) chegou a cassar uma decisão do CARF que havia desconsiderado esses precedentes do STF para reconhecer um vínculo de emprego.

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

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

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

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

transcendem o modelo tradicional de emprego, estabelece-se novo paradigma interpretativo que deve informar toda a aplicação do direito.

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

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

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

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

do sócio de serviços contribuição financeira equivaleria a desnaturar sua própria essência, assim como seria absurdo demandar do sócio capitalista prestação laboral como condição de sua participação societária.

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

A idiosincrasia dessa forma de organização societária revela-se ainda mais evidente quando contrastamos o tratamento dispensado aos sócios de serviços com aquele conferido aos sócios meramente capitalistas. Enquanto estes podem limitar sua participação ao aporte inicial de recursos, permanecendo absolutamente alheios à condução cotidiana dos negócios sociais, aqueles necessariamente envolvem-se na operacionalização do empreendimento, pois sua contribuição materializa-se precisamente através dessa atuação continuada. Estabelecer-se-iam, destarte, regimes jurídicos distintos que refletem a natureza diversa das contribuições: ao sócio capitalista, a liberdade de não interferir na gestão; ao sócio de serviços, o dever de contribuir ativamente, mas também o direito de participar nos resultados na medida dessa contribuição.

Esta compreensão histórica e sistemática do direito societário brasileiro demonstra que os elementos frequentemente apontados como indícios de fraude, longe de constituírem anomalias reveladoras de simulação, representam características intrínsecas e necessárias das sociedades que congregam sócios de serviços. A existência de remunerações variáveis conforme a prestação de serviços, a imposição de escalas e responsabilidades específicas, ou mesmo a alta rotatividade daqueles que não se adaptam ao modelo, todas essas circunstâncias decorrem naturalmente da própria essência dessa modalidade societária, historicamente reconhecida e legitimada pelo ordenamento jurídico nacional.

Não por menos, a peculiaridade do modelo brasileiro de relações socioeconômicas, marcado pela transição abrupta de uma economia agrário-industrial para uma economia de serviços complexos, impõe aos intérpretes do direito especial cautela na aplicação de categorias jurídicas concebidas em contexto histórico diverso. Quando profissionais altamente qualificados optam por organizar-se em estruturas societárias flexíveis, adaptadas às demandas fluidas do mercado contemporâneo, não se pode presumir simulação baseando-se em características que são, na verdade, inerentes a essa nova forma de empreender.

Afirmar que os elementos mencionados configuram prova suficiente de simulação equivaleria a negar a própria evolução das formas de organização empresarial, cristalizando o

direito em categorias obsoletas que não mais correspondem à realidade econômica. A liberdade de empreender, valor fundamental da ordem econômica, exige que se reconheça a legitimidade de arranjos organizacionais inovadores, reservando-se a desconstituição apenas para casos nos quais se comprove efetiva fraude, com demonstração inequívoca de que a forma societária constitui mero artifício para dissimular verdadeira relação de emprego subordinado. Na ausência dessa prova robusta, os indícios apontados revelam-se manifestamente insuficientes para sustentar a alegação de simulação, devendo prevalecer a presunção de legitimidade dos atos jurídicos praticados no exercício da autonomia privada constitucionalmente garantida.

A propósito, essa percepção da evolução do tratamento dado pelas normas empresariais-societárias transcendeu as presentes conjecturas para se tornar debate no **SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA**, que considerou válida a remuneração de sócios exclusivamente pela via da distribuição de lucros, calcadas em índices específicos ao desempenho de cada qual nos objetivos sociais, dispensando-se o pró-labore, bem como o cálculo tradicional, baseado apenas na forma legada do retorno do capital investido.

Veja-se, pela respectiva eficácia **persuasiva**:

I) "no caso presente, houve estipulação dos sócios de que os dividendos não seriam proporcionais às cotas de cada sócio, mas sim aos dias de trabalho na empresa. O que se fez, então, e com ampla maioria da assembleia, foi a aprovação de novo critério de cálculo de distribuição de dividendos, pautado não na participação social e sim no número de dias trabalhados por cada sócio para o sucesso da empresa";

II) "o Contrato Social da Recorrida possibilitou que a sociedade ajustasse em reunião de sócios a forma de distribuição dos dividendos, do mesmo modo que também previu que os dividendos não precisariam ser divididos proporcionalmente ao volume de quotas de cada sócio (cláusula sexta e parágrafo único do contrato - fls. 142/148). Os sócios, por sua vez, aceitaram essas novas deliberações, com exceção da Recorrente, que se insurgiu especificamente contra o 'cálculo das distribuições de lucros proporcionalmente aos dias de trabalho dedicados à MK'. Ora, sabia a Recorrente que se prosseguisse trabalhando apenas 3 dias por semana, receberia um valor proporcional a estes dias. O regimento interno, aprovado, registrado e seguido por todos, era absolutamente claro".

[...]

Assiste razão aos requeridos ao afirmar que não deve prevalecer a condenação ao pagamento de dividendos imposta pela sentença, uma vez que, diferentemente do que dela constou, em novembro de 2012 foi deliberada alteração na forma de distribuição de lucros, pela qual cada sócio passou a recebê-los de acordo com os serviços prestados na sociedade.

Vale ainda ressaltar que a aludida modificação foi ratificada em assembleia em agosto de 2013 por todos os sócios da sociedade, exceção feita apenas à demandante (cf. fls. 383).

[...]

No caso presente, houve estipulação dos sócios de que os dividendos não seriam proporcionais às cotas de cada sócio, mas sim aos dias de trabalho na empresa.

[...]

Na lição de Alfredo de Assis Gonçalves Neto, vigora o princípio da liberdade de contratar, podendo o contrato social fixar livremente a participação de cada sócio nos lucros, observado o limite do art. 1.008 do CC (Direito de Empresa, Comentários aos artigos 966 a 1.195 do Código Civil, 2 Edição, pp. 169 e 192-193; no mesmo sentido, Egberto Lacerda Teixeira, Das Sociedades por Quotas de Responsabilidade Limitada, pp. 337-338).

Desse modo, foi observada a previsão contida no art. 1.008 do Código Civil, de que não pode nenhum sócio ser excluído da participação nos lucros e

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

[...]

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

Referido precedente foi assim ementado:

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

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

2. Conforme os arts. 1.007 e 1.008 do Código Civil, em regra, os lucros e os prejuízos deverão ser partilhados entre os sócios de acordo com a participação de cada um na composição do capital social, **mas se admite estipulação em contrário, desde que não implique exclusão de sócio de participação nos lucros e nas perdas.**

3. Na espécie, a maioria dos sócios da sociedade empresária limitada, organizada para a **prestação de serviços de gestão empresarial**, deliberou adotar novo critério de cálculo de distribuição de dividendos, **pautado não na participação no diminuto capital social, mas sim proporcional aos dias efetivamente trabalhados por cada sócio, passando a participação nos lucros a ser correspondente aos dias de efetivo labor.** Não houve, assim, exclusão absoluta de sócio ao recebimento dos lucros e participação nas perdas e, por conseguinte, violação ao art. 1.008 do Código Civil.

4 . Recurso especial desprovido. *(grifei)*

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

Entre nós, registro as seguintes observações do Conselheiro FERNANDO GOMES

FAVACHO:

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

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

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

(RECURSO VOLUNTARIO 10166.724874/2019-35, Ac. 2201-012.005, Relator.: FERNANDO GOMES FAVACHO, Data de Julgamento: 04/02/2025, Data de Publicação: 06/03/2025<sup>3</sup>)

Assim, extraem-se três conclusões:

- a) O ordenamento não impõe o pagamento de pró-labore como condição para a distribuição de lucros e resultados; e
- b) O ordenamento não impõe o cálculo de participação nos lucros e resultados tão-somente baseado na participação de cada sócio no capital social, sendo admissíveis formas que adaptem essa remuneração às métricas, índices e grandezas mais alinhadas com a idiossincrática visão dos empreendedores envolvidos.
- c) A adoção de critérios de cálculo modernos para a distribuição dos lucros não pressupõe a manutenção de parcela calculada com base na participação no capital social.

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

Diante do exposto, acolho o argumento.

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

Por fim, a pretensão de fundamentar o lançamento tributário na ausência de demonstrações ou levantamentos intermediários que lastreassem distribuições de lucros isentos padece de vício lógico insuperável, porquanto confunde a eventual irregularidade formal de natureza contábil com a existência de simulação negocial. A legislação tributária, ao estabelecer a possibilidade de distribuição de lucros com base em balanços intermediários, não erige a observância estrita de formalidades contábeis em condição *sine qua non* para a legitimidade da própria relação societária subjacente (que é a premissa essencial do lançamento, ou o critério determinante central e do qual toda a fundamentação do ato administrativo depende). Quando a

<sup>3</sup> Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias. Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. SOCIEDADE DE MÉDICOS. LIBERDADE DE PACTUAÇÃO. CONTABILIDADE E CONTRATO SOCIAL REGULARES. LUCROS RECEBIDOS E EFETIVADOS. Não há vedação legal no que se refere à distribuição desproporcional de lucros em relação à participação social, nas sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões regulamentadas, quando o contrato social for claro ao dispor sobre tal distribuição, e os registros contábeis contabilizarem regularmente o lucro. (CARF - RECURSO VOLUNTARIO: 10166.724874/2019-35 2201-012 .005, Relator.: FERNANDO GOMES FAVACHO, Data de Julgamento: 04/02/2025, Data de Publicação: 06/03/2025)

autoridade fiscal sustenta que **a inexistência de tais demonstrativos comprova a simulação do contrato social**, incorre em salto argumentativo que desconsidera a distinção fundamental entre vícios formais sanáveis e vícios substanciais que maculam a própria existência do negócio jurídico. A ausência de levantamentos intermediários poderia, quando muito, ensejar a tributação dos valores distribuídos como rendimentos tributáveis, jamais autorizar a completa desconsideração da personalidade jurídica e a requalificação integral da relação como vínculo disfarçado.

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

**Se o verdadeiro fundamento do lançamento residisse na irregularidade das distribuições de lucros, ter-se-ia procedido à tributação desses valores específicos, mantendo-se incólume o reconhecimento da sociedade**. O fato de a fiscalização ter optado pela desconstituição integral do arranjo societário demonstra que a questão contábil constituiu mero pretexto, sendo a verdadeira *ratio decidendi* a presunção, não demonstrada por elementos concretos e suficientes, de que toda a estrutura societária configuraria simulação. Neste contexto, exigir demonstrativos contábeis perfeitos de uma relação cuja própria existência se nega revela-se contraditório, equivalendo a demandar que o contribuinte prove a regularidade formal de algo que a autoridade fiscal considera ontologicamente inexistente.

Diante do exposto, acolho o argumento da recorrente.

Para ilustrar, segue tabela a demonstrar a intersecção entre os critérios e elementos determinantes, interpretados pelo STF na reclamação mencionada, e presentes neste caso concreto:

CRITÉRIO DETERMINANTE	PARADIGMA – Rcl 71.838 (Prosul / CSRF)	CASO CONCRETO – IRPF (COMED)	PERTINÊNCIA ANALÓGICA PARA O JULGAMENTO
<b>Núcleo da controvérsia</b>	Requalificação de contratações via pessoas jurídicas como vínculos de emprego, com incidência de contribuições previdenciárias.	Requalificação de valores recebidos como “lucros” para rendimentos tributáveis do trabalho, com incidência de IRPF.	Em ambos, discute-se a possibilidade de afastar a forma jurídica adotada (PJ/sociedade) para tributar a renda como produto do trabalho pessoal.
<b>Eixo jurídico central</b>	Primazia da realidade versus liberdade de organização produtiva, à luz dos precedentes do STF sobre terceirização lícita.	Primazia da realidade versus validade da estrutura de sociedade simples de profissionais, com distribuição de resultados conforme produção.	A controvérsia em ambos os casos reside na tensão entre requalificação fiscal (combate à simulação) e preservação de estruturas lícitas de organização da atividade econômica.
<b>Estrutura fática</b>	Empresa organiza prestação de serviços por meio de múltiplas pessoas jurídicas interpostas.	Sociedade médica reúne grande número de profissionais, formalmente sócios, para prestação de serviços a terceiros.	Em ambos os casos há intermediação de atividade profissional qualificada por pessoa jurídica coletiva.
<b>Elemento central de requalificação</b>	Indícios de vínculo de emprego: pessoalidade, habitualidade, subordinação e onerosidade.	Indícios de remuneração por trabalho: valores vinculados a plantões, pagamentos recorrentes e desvinculação do capital social.	Ambos os casos utilizam a análise da realidade material para afastar a qualificação formal dos rendimentos.

CRITÉRIO DETERMINANTE	PARADIGMA – Rcl 71.838 (Prosul / CSRF)	CASO CONCRETO – IRPF (COMED)	PERTINÊNCIA ANALÓGICA PARA O JULGAMENTO
<b>Participação societária</b>	Estruturas com autonomia formal das PJs, mas questionadas quanto à substância.	Ingresso de profissionais com participação societária simbólica (ex.: quotas de R\$ 1,00) e concentração decisória no administrador (fl. 71).	A fragilidade da participação societária é utilizada, em ambos os casos, como indício de artificialidade da estrutura.
<b>Forma de remuneração</b>	Pagamentos vinculados à prestação de serviços, ainda que formalmente contratados via PJ.	Valores definidos conforme plantões realizados, com parâmetros previamente estabelecidos e pagamentos frequentes (fls. 71-73; 123-124).	A vinculação direta entre trabalho e pagamento é elemento central para a requalificação em ambos os casos.
<b>Dinâmica operacional</b>	Organização da atividade pela empresa tomadora, com inserção funcional dos profissionais.	Organização dos plantões e distribuição de valores pelas pessoas jurídicas, com base na atuação individual dos médicos (fls. 72-73; 124).	Em ambos, a forma de organização da atividade é interpretada como indicativa de prestação pessoal de serviços.
<b>Rotatividade e estrutura coletiva</b>	Estrutura com múltiplos prestadores vinculados à empresa.	Elevada rotatividade de sócios e grande número de profissionais vinculados à sociedade (fl. 71).	A dinâmica coletiva e a rotatividade são utilizadas como indícios de ausência de vínculo societário típico.
<b>Natureza da distribuição de valores</b>	Pagamentos interpretados como remuneração por trabalho, ainda que formalmente estruturados via PJ.	Distribuição de valores proporcional à produção individual, considerada pela fiscalização como remuneração e não lucro (fls. 72-73; 124).	Em ambos, a correlação direta entre esforço individual e pagamento sustenta a requalificação.
<b>Tese da Administração</b>	Existência de estrutura destinada a dissimular relações de trabalho e reduzir encargos tributários.	Existência de simulação, com utilização da forma societária para mascarar remuneração por serviços médicos (fls. 124; 75-76).	A narrativa fiscal, em ambos, é de desvio da forma jurídica para fins de economia tributária.
<b>Tese defensiva</b>	Licitude da contratação via PJ e liberdade de organização produtiva.	Licitude da sociedade simples, distribuição de lucros conforme produção (art. 1.007 CC) e impossibilidade de descon sideração da PJ (art. 129 da Lei 11.196/2005) (fls. 201-202).	As defesas, em ambos os casos, sustentam a validade da forma jurídica adotada e a inexistência de fraude.
<b>Ônus probatório</b>	Debate sobre suficiência dos indícios para caracterizar vínculo de emprego.	Debate sobre suficiência dos elementos para caracterizar simulação e requalificar os rendimentos (fls. 148-152; 232-236).	Em ambos, discute-se o limite da inferência fiscal a partir de indícios estruturais.
<b>Tratamento pelo órgão julgador</b>	CSRF reconhece requalificação; STF entende que houve descon sideração indevida de precedentes sobre terceirização.	DRJ mantém integralmente a requalificação, reconhecendo a natureza remuneratória dos valores e a simulação (fl. 199).	A comparação evidencia a necessidade de examinar, com rigor, os limites da requalificação fiscal à luz da realidade comprovada.
<b>Resultado jurídico debatido</b>	Possibilidade de afastar a requalificação quando baseada em presunções incompatíveis com precedentes vinculantes.	Manutenção da requalificação com base em conjunto probatório considerado suficiente pela DRJ.	O paradigma serve como parâmetro para avaliar se a requalificação no caso concreto respeita os limites da prova e da liberdade de organização econômica.

Cumpramos delimitar que a controvérsia devolvida a este Colegiado cinge-se à possibilidade de requalificação dos valores percebidos pela parte-recorrente, formalmente declarados como lucros distribuídos pelas pessoas jurídicas COMED – Corpo Médico Ltda. e Desidério Plantões Médicos Ltda., para rendimentos tributáveis do trabalho, à luz da primazia da realidade material sobre a forma jurídica adotada.

Nesse contexto, a autoridade lançadora, seguida pelo órgão julgador de origem, assentou a exigência na premissa de que a estrutura societária teria sido utilizada como instrumento de simulação, destinada a encobrir remuneração por serviços médicos, valendo-se, para tanto, de um conjunto de indícios relacionados à forma de ingresso dos sócios, à dinâmica de pagamentos e à organização da atividade (fls. 71-73; 123-124; 199).

Todavia, à vista do conjunto probatório constante dos autos, impõe-se examinar se tais elementos, considerados em sua globalidade, são suficientes para afastar a forma jurídica adotada e requalificar os rendimentos percebidos pela parte-recorrente.

Nesse ponto, revela-se pertinente a utilização, como parâmetro interpretativo, da orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da Rcl 71.838 (caso Prosul), no qual se assentou que a primazia da realidade não autoriza, por si só, a desconsideração de estruturas jurídicas lícitas, exigindo-se demonstração consistente de que a forma adotada encobre situação jurídica diversa daquela formalmente estabelecida.

Com efeito, embora não se trate de hipótese idêntica, uma vez que, naquele precedente, discutia-se a incidência de contribuições previdenciárias sobre vínculos de emprego supostamente disfarçados, o núcleo da controvérsia é substancialmente coincidente: definir os limites da atuação fiscal na requalificação de relações formalmente estruturadas sob a forma de pessoa jurídica.

À vista dessa moldura, passa-se à análise dos elementos concretos invocados pela fiscalização.

Inicialmente, quanto à participação societária da parte-recorrente, verificou-se que o ingresso no quadro social ocorreu mediante aporte de valor reduzido, bem como a existência de concentração do poder decisório no sócio administrador (fl. 71). Tais circunstâncias, todavia, não se mostram, por si só, aptas a descaracterizar a relação societária, notadamente no contexto de sociedades simples de profissionais, em que a contribuição dos sócios se dá preponderantemente mediante prestação de serviços, e não pela integralização de capital.

De igual modo, a elevada rotatividade de sócios e a outorga de procurações ao administrador, embora indicativas de uma estrutura organizacional centralizada, são compatíveis com a dinâmica de sociedades voltadas à prestação de serviços médicos em regime de plantões, não sendo suficientes, isoladamente, para infirmar a existência de *affectio societatis* (fl. 71).

No tocante à forma de remuneração, a fiscalização destacou que os valores pagos eram definidos em função dos plantões realizados e pagos com frequência ao longo do mês (fls. 71-73; 123-124). Entretanto, tal circunstância, embora relevante, não se revela conclusiva quanto à natureza jurídica dos valores, sobretudo quando considerada a peculiaridade das sociedades de profissionais, nas quais a distribuição de resultados pode legitimamente ocorrer com base na contribuição individual de cada sócio para a geração de receitas, conforme admitido pela legislação civil (arts. 997 e 1.007 do Código Civil).

Ademais, não se extrai dos autos demonstração individualizada de elementos característicos de relação de trabalho, tais como subordinação jurídica, controle de jornada ou inserção funcional da parte-recorrente em estrutura hierárquica, que permitam, com segurança, requalificar os valores percebidos como rendimentos do trabalho assalariado ou não assalariado.

Nesse aspecto, a construção fiscal assenta-se, essencialmente, em inferências derivadas da estrutura geral das pessoas jurídicas e da forma de pagamento adotada, sem a necessária individualização da conduta da parte-recorrente, o que fragiliza a conclusão quanto à existência de simulação.

Cumprido ressaltar que a desconsideração da forma jurídica exige prova robusta de que os atos praticados não refletem a realidade econômica subjacente, não sendo suficiente a mera presença de indícios compatíveis com múltiplas interpretações, sob pena de se inviabilizar o exercício legítimo da liberdade de organização da atividade econômica.

Tal entendimento encontra ressonância no precedente do Supremo Tribunal Federal acima referido, no qual se consignou que a requalificação de relações jurídicas não pode se fundar em presunções genéricas ou na mera reprovação da estrutura adotada, exigindo-se demonstração concreta de fraude ou simulação.

No caso em exame, embora existam elementos que suscitem dúvidas quanto à natureza dos pagamentos realizados, não se verifica prova suficiente, individualizada e inequívoca de que a parte-recorrente atuava, na prática, como prestadora de serviços desvinculada de relação societária, tampouco de que tenha participado de arranjo doloso voltado à supressão de tributos.

Por conseguinte, não se mostra legítima a requalificação dos valores percebidos como rendimentos tributáveis do trabalho, devendo prevalecer a natureza de lucros distribuídos, conforme declarados.

Em decorrência, resta prejudicada a exigência do imposto de renda, bem como a aplicação da multa qualificada, cuja incidência pressupõe, de forma ainda mais rigorosa, a demonstração de dolo ou fraude, elementos não evidenciados nos autos.

#### *5.1.3.5 CONTEXTUALIZAÇÃO DOS PRECEDENTES DE OUTRAS TURMAS DO CARF*

Antes de terminar este tópico, julgo útil abordar uma inquietude trazida pela Conselheira SARA MARIA DE ALMEIDA CARNEIRO SILVA, por ocasião do início do julgamento de um destes casos na reunião de julgamento de setembro de 2025, que não fora objeto de requerimento de destaque para reinclusão em sessão síncrona, mas cuja análise não se ultimou, dado o pedido de vistas formulado pelo Conselheiro HENRIQUE PERLATTO MOURA, posteriormente convertido em vistas coletivas.

Ponderou Sua Senhoria, corretamente, que outras Turmas deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já haviam analisado situações análogas, de sujeitos passivos ligados à mesma pessoa jurídica, e que esse influxo seria útil para o adequado conhecimento de todo o quadro.

De fato, apesar de tais precedentes não serem vinculantes, e a eles não se aplicar o Princípio do Colegiado, porquanto formados por outros órgãos fracionários, o exame realizado naquelas oportunidades poderia muito contribuir para a elucidação de questões jurídicas

relevantes sobre a melhor leitura possível a ser feita. Assim, a conversão em vistas coletivas assegurou o tempo necessário para que esses precedentes pudessem ser lidos e contextualizados ao atual momento de julgamento.

Apesar de potencialmente não exaustiva a busca, identificaram-se onze julgados a envolver a peculiar situação da Comed, com lançamentos lastreados em alegações de fraude e de simulação, destinadas a escamotear relações de emprego, ou a tomada da prestação de serviços autônomos.

Desses onze julgados, três mencionam expressa, porém parcialmente, os precedentes vinculantes do STF, bem como o modo como ele vem evoluindo na respectiva interpretação.

Refiro-me aos RVs **15956.720173/2016-00**, **15956.720186/2016-71**, e **15956.720256/2016-91**.

**Como os oito precedentes remanescente não examinaram expressamente a orientação vinculante, nem o respectivo atual estágio de compreensão, eles não oferecem um ponto de partida verificar parâmetros mais seguros para entender qual é o alcance vinculante da orientação aplicável.**

Ressalto que essa circunstância não significa uma falha, nem deficiência, dos precedentes indicados. Como apontei expressamente, este Colegiado tem o privilégio de realizar o exame não apenas com o influxo do trabalho desenvolvido no âmbito do próprio CARF, mas também de uma série de precedentes do próprio STF, inexistentes às respectivas épocas de julgamento, nos quais a própria Corte analisou alegações de violações da autoridade das decisões vinculantes, que devemos aplicar, por dever de ofício.

Nesse contexto, a visão que nos é possível hoje é muito melhor do que no passado, de forma a confirmar o adágio popular *20/20 hindsight*, ou *engenheiros de obra pronta*, entre nós (embora haja sempre espaço para melhorias, e para a própria inflexão do STF).

Nos RVs 15956.720173/2016-00 e 15956.720186/2016-71, o contexto da menção é que o STF consolidou o entendimento na ADC 66 de que a *pejotização* não é presumidamente ilícita, declarando a constitucionalidade do art. 129 da Lei 11.196/2005, que permite a tributação de serviços intelectuais como pessoa jurídica.

Já a ADPF 324 foi mencionada expressamente no acórdão do RV 15956.720256/2016-91. Apontou-se que a controvérsia sobre a licitude da contratação de pessoas jurídicas para prestação de serviços, à luz da liberdade de organização produtiva, estava pendente de resolução no STF no julgamento de tal ação.

Nenhum dos precedentes menciona as duas reclamações constitucionais aqui já citadas, o RE 958.252, nem outras hipóteses de interpretação específica da orientação vinculante. Novamente, anoto que essa ausência não é um defeito, pois muitas dessas decisões foram tomadas quando esses eventos interpretativos nem sequer existiam.

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

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

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

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

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

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

É essa alteração na própria racionalidade acerca da licitude das novas estruturas de empreendimento que me impede de ver, ao menos até o momento, a caracterização de *fraude* ou de *simulação* tão-somente em função de os pagamentos ocorrerem em cronograma adequado à gradação do quanto de valor foi agregado concretamente pelo agente, em prol do objetivo em comum, ainda que essa metodologia temporal fosse inadequada para a aferição legada da participação baseada no capital investido.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Diante do exposto, entendo que os precedentes mencionados, úteis para completar o quadro cognitivo desta análise, mas sem elementos específicos para avançar na elucidação da orientação vinculante, não alteram a conclusão possível desde a última sessão de julgamento.

## 5.2 MULTA QUALIFICADA

Embora o acolhimento do argumento anterior seja suficiente para fundamentar o provimento do recurso voluntário, por eventualidade, examino também o pedido subsidiário, relativo à aplicação da multa qualificada.

Em diversas passagens, as razões recursais remetem à inexistência de comprovação do dolo de sonegação, com o objetivo de afastar a aplicação da multa qualificada.

Dispõe a legislação de regência:

### **LEI Nº 4.502 DE 1964:**

Art. 68. A autoridade fixará a pena de multa partindo da pena básica estabelecida para a infração, como se atenuantes houvesse, só a majorando em razão das circunstâncias agravantes ou qualificativas provadas no processo. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)  
(...)

§ 2º São circunstâncias qualificativas a sonegação, a fraude e o conluio. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)  
(...)

Art. 71 - Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:  
I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão, dolosa, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, 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, ou a evitar ou deferir o seu pagamento.

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no art. 71 e 72.

**LEI 9.430/1996**

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)  
I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Especificamente, a simulação e a fraude consistem em atos ou falhas intencionais que buscam prevenir ou adiar a ocorrência de um evento tributável, ou alterar suas características fundamentais, com o objetivo de diminuir a quantia do imposto a ser pago ou adiar seu pagamento. A distinção importante é que essas ações ou omissões ocorrem antes do evento tributável, impedindo que ele aconteça ou modificando seus elementos essenciais para reduzir ou postergar intencionalmente o tributo devido, na hipótese de simulação, e são retroativas, no caso da fraude (cf. DANIEL NETO, Carlos Augusto. *A Assimetria Conceitual entre as Sanções Administrativas e Penais na Tributação Federal*. Revista Direito Tributário Atual, n. 46. p. 145-170. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral).

A mera omissão é insuficiente para motivar a aplicação de multas motivadas pelo cometimento de fraude, conforme estabelecido nas Súmulas CARF 14 e 25.

Nos termos da Súmula CARF 14:

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Segundo a Súmula CARF 25:

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Conforme observado em análise doutrinária, eventuais inadimplências tributárias ou falhas cometidas no cumprimento das obrigações acessórias não são redutíveis

aprioristicamente à obtenção de vantagem competitiva ou ao aumento dos lucros do contribuinte, em ação ou omissão tendente a ocultar ou a dissimular o fato jurídico tributário, ou a sua expressão econômica (SORRENTINO, Thiago Buschinelli. *Responsabilidade Tributária Patrimonial, Penal e Trabalhista dos Administradores de Pessoas Jurídicas*. São Paulo: Polo Books, 2019, p. 29 e seg.).

A inadimplência tributária constitui fenômeno complexo que permeia as relações entre o Estado arrecadador e os contribuintes, suscitando questões fundamentais sobre a natureza do ilícito fiscal e os limites da presunção de má-fé. No contexto do ordenamento jurídico brasileiro, emerge com clareza a necessidade de distinguir entre o mero descumprimento de obrigações tributárias e a conduta dolosa voltada à supressão ou redução consciente de tributos devidos.

A primeira consideração que se impõe reside na compreensão de que a inadimplência tributária representa risco inerente e contingente a toda atividade econômica, cuja eliminação completa revela-se impossível mesmo com os mais rigorosos sistemas de gestão. Esta realidade encontra fundamento na própria natureza da atividade empresarial, que se desenvolve em ambiente de incertezas e vicissitudes mercadológicas. O fracasso econômico, longe de constituir exceção, integra o espectro natural dos resultados possíveis em qualquer empreendimento, inexistindo regra ontológica que assegure o sucesso financeiro ou que transforme o insucesso em conduta ilícita.

Aqui cabe aplicar a racionalidade subjacente à *Navalha de Hanlon*. Utilizada neste contexto, ela demonstra que atribuir má-fé ou intenção dolosa à mera inadimplência, sem evidências robustas de conduta fraudulenta, configura não apenas erro lógico, mas também violação dos vetores fundamentais que regem o Estado Democrático de Direito, expressamente reproduzidos no Código Tributário Nacional e no restante da legislação de regência. Quando o Estado presume dolo na simples falta de pagamento, ignora que a explicação mais provável reside em dificuldades financeiras genuínas, erros administrativos ou falhas de gestão que caracterizam a imperfeição humana, e não em conspiração deliberada contra o Erário.

Talvez um dos exemplos mais eloquentes da imprescindibilidade da *NAVALHA DE HANLON* nos juízos acerca da presença de dolo na ação do contribuinte, a obra shakespeariana "O Mercador de Veneza" oferece metáfora eloquente para ilustrar a crueldade de se presumir má-fé na inadimplência econômica. ANTONIO, mercador respeitável e empreendedor necessário ao progresso de sua cidade, vê-se à mercê de vicissitudes marítimas que escapam a seu controle (bem como à *imprudência* causada por suas pulsões). Suas naus, lançadas ao mar em época de tecnologia rudimentar, representavam não apenas investimento comercial, mas a própria pulsão humana pelo progresso através do comércio. O naufrágio de sua frota não decorreu de negligência ou dolo, mas das idiosincrasias próprias da navegação em mares revoltos, onde tempestades e piratas constituíam riscos conhecidos, porém inevitáveis. A consequência dramática, que quase lhe custaria uma libra de carne e a própria vida, exemplifica com vigor literário a barbárie de se equiparar inadimplência involuntária a crime doloso. Uma série de

manobras judiciais, políticas e sectárias acabaram por oferecer uma hipótese de salvação rápida e imponderadamente aceita. Em nossa república democrática moderna, aceitar que o mero insucesso econômico possa automaticamente caracterizar intenção criminosa equivaleria a ressuscitar a prisão por dívidas e a transformar o empreendedorismo em atividade de risco penal presumido. O Código Tributário Nacional, alinhado aos vetores constitucionais da presunção de inocência e da dignidade da pessoa humana, repudia tal interpretação *jarvetiniana*.

Indubitavelmente, a estrutura normativa do direito tributário brasileiro estabelece clara distinção entre as diversas modalidades de descumprimento das obrigações fiscais, reservando as sanções penais apenas para condutas que ultrapassem o mero inadimplemento. A lei penal, expressamente imbricada na estrutura da norma sancionadora tributária em exame, enumera taxativamente as hipóteses de crimes tributários, todas caracterizadas pela presença de elementos subjetivos específicos que denotam a intenção deliberada de fraudar o Fisco. A sonegação fiscal exige a ocultação ou prestação de declaração falsa às autoridades fazendárias; a fraude requer o emprego de artifício ou ardil; a conluio pressupõe ajuste doloso entre duas ou mais pessoas. Em nenhum momento o legislador incluiu a simples inadimplência como conduta criminosa, reconhecendo implicitamente que o não pagamento pode decorrer de causas alheias à vontade delituosa do contribuinte. Esta opção legislativa reflete compreensão sofisticada das realidades econômicas, onde crises financeiras, oscilações de mercado e erros de gestão constituem ocorrências ordinárias que não podem ser criminalizadas sob pena de se inviabilizar a própria atividade empresarial. Quando a administração tributária pretende inferir dolo da mera constatação de débitos não quitados, subverte a hierarquia normativa e cria tipos penal e sancionatório não previstos em lei, com a violação da regra da legalidade estrita que governa o direito tributário sancionatório-patrimonial e penal.

Sem prejuízo, a função dos tributos no Estado moderno transcende a mera arrecadação, configurando instrumento de política econômica e social que deve harmonizar-se com outros valores constitucionais, notadamente a livre iniciativa e o desenvolvimento nacional. Interpretar toda inadimplência como manifestação de dolo equivaleria a ignorar que o sistema tributário convive necessariamente com certo grau de inadimplemento involuntário, decorrente das flutuações naturais da economia ou da estupidez humana. As empresas operam em ambiente de competição e risco, onde margens de lucro estreitas, prazos de pagamento descasados e variações cambiais podem rapidamente transformar situação de regularidade fiscal em inadimplência. Reconhecer esta realidade não significa legitimar a evasão fiscal dolosa, mas compreender que entre o cumprimento integral das obrigações tributárias e a sonegação criminosa existe vasto espectro de situações intermediárias que não podem ser reduzidas a uma dicotomia simplista (cf. SORRENTINO, Thiago. **Responsabilidade Tributária, Penal e Trabalhista dos Administradores de Pessoas Jurídicas**. 1. ed. São Paulo: Polo Books, 2019). O próprio ordenamento jurídico prevê mecanismos de recuperação fiscal, parcelamentos e transações precisamente porque reconhece que a inadimplência pode decorrer de dificuldades temporárias superáveis, ou de ruína catastrófica irrecuperável, incompatíveis com a presunção de má-fé permanente.

A regra da explícita e consistente motivação e fundamentação dos atos administrativos se aplica-se com especial vigor às acusações de ilícitos qualificados pela intenção sonegatória, apondo-se à administração fazendária o dever de demonstrar, além da materialidade do débito, a presença inequívoca do elemento subjetivo doloso. Esta exigência probatória não constitui privilégio indevido aos devedores fiscais, pois se trata de garantia fundamental que impede a transformação do poder de tributar em instrumento de opressão. Quando se presume dolo na inadimplência isolada, inverte-se o ônus da prova de maneira incompatível com o devido processo legal, forçando o contribuinte a demonstrar sua inocência em vez de exigir do Estado a comprovação da culpabilidade. Esta inversão viola não apenas normas processuais, mas a própria estrutura lógica do **direito administrativo sancionador**, onde a dúvida deve favorecer o acusado e não o acusador.

Como observação puramente lateral (*obiter dictum*), anota-se que as consequências práticas de se presumir dolo na inadimplência tributária revelar-se-iam devastadoras para o ambiente de negócios e para a própria arrecadação fiscal. Empresários honestos, confrontados com dificuldades financeiras temporárias, ver-se-iam transformados em criminosos presumidos, desencorajando o empreendedorismo e a formalização de negócios. A ameaça de criminalização automática da inadimplência criaria incentivo perverso para a informalidade, onde a ausência de registros oficiais supostamente protegeria o indivíduo contra acusações sancionatórias patrimoniais e penais.

Paradoxalmente, a presunção de má-fé reduziria a base tributária ao afugentar contribuintes do sistema formal, prejudicando a arrecadação que se pretende proteger. O direito comparado oferece exemplos eloquentes de jurisdições onde a criminalização excessiva de condutas empresariais resultou em fuga de capitais e estagnação econômica, demonstrando que a segurança jurídica constitui pré-requisito para o desenvolvimento sustentável.

Em conclusão, a isolada inadimplência tributária, seja total ou parcial, revela-se manifestamente insuficiente para caracterizar a intenção consciente de reduzir ou suprimir tributo devido. Esta afirmação encontra amparo não apenas na interpretação sistemática do ordenamento jurídico, mas também na compreensão das realidades econômicas que permeiam a atividade empresarial e na aplicação dos princípios fundamentais que regem o Estado Democrático de Direito. A presunção de dolo baseada exclusivamente no inadimplemento viola a presunção de inocência, ignora as vicissitudes naturais dos negócios e cria ambiente de insegurança jurídica incompatível com o desenvolvimento econômico. O combate à sonegação fiscal, objetivo legítimo e necessário do Estado, deve pautar-se pela identificação precisa de condutas dolosas comprovadas, e não pela sanção indiscriminada de todos aqueles que, por razões alheias à má-fé, encontram-se temporariamente impossibilitados de cumprir suas obrigações tributárias. Somente assim preservar-se-á o equilíbrio entre o poder de tributar e os direitos fundamentais dos contribuintes, garantindo que o sistema fiscal cumpra sua função social sem transformar-se em instrumento de opressão.

Em síntese conclusiva, não se pode imputar ao sujeito passivo, ou ao seu representante, a intenção de reduzir ou de suprimir tributo, mediante ocultação ou manipulação do fato gerador concreto, se a conduta for indicativa de negligência ou de imperícia.

Também é inadmissível a utilização da Teoria do Domínio do Fato para responsabilizar pessoas naturais por infrações tributárias, especialmente aquelas que adotam em seus descritores normativos elementos típicos do Direito Penal (REsp 1.854.893, Sexta Turma, por unanimidade, julgado em 08/09/2020, DJe 14/09/2020).

Como os arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964 versam sobre fraude, simulação e conluio na perspectiva penal, a eles se aplica um padrão interpretativo mais rigoroso, refratário ao uso de ficções e de presunções que, em matéria civil não sancionatória, talvez fossem admissíveis.

Por sua eficácia **persuasiva** e clareza, transcrevo o seguinte trecho de decisão proferida pelo Min. MESSOD AZULAY, nos autos do HC 0367396-24.2024.3.00.0000 (DJe-N de 04/02/2025):

Em especial, a demonstração do dolo pertinente à prática do núcleo do respectivo tipo penal é imprescindível.

Conforme descreve Thiago Sorrentino, os tipos penais previstos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/1990, cujas características se espraiam em comum noutros tipos relacionados às vicissitudes das empresas, pressupõem a comprovação de conduta ativa ou omissiva consciente e tendente a escamotear a ocorrência do fato jurídico tributário, em suas dimensões qualitativas ou quantitativas, que extrapolem "postura não intencional de prejudicar, nem de cometer erros, de modo a tornar eventual desvio um acidente inafastável pela contingência" (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 Nº 121 – Ago-Set/2024, p. 96-110).

De outro modo, tais tipos penais reduzir-se-iam à criminalização do mero inadimplemento tributário, figura inexistente na legislação de regência (cf., e.g., AgRg no AREsp: 1848690 SC 2021/0069114-1, Data de Julgamento: 19/12/2022, T6 - SEXTA TURMA, Data de Publicação: DJe 02/02/202; e, pelo racional, a orientação constante na Súmula 430/STJ).

Por exemplo, o atual panorama legal e jurisprudencial dá ampla margem a interpretações legítimas sobre o modo como os empreendimentos podem ser validamente organizados e desenvolvidos.

Demonstrativo dessa larga latitude interpretativa está nas discussões judiciais sobre os critérios decisórios determinantes que caracterizariam a *pejotização*, ilícita, de terceirização,

lícita, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, em precedentes vinculantes (cf. Estudos Tributários e Aduaneiros – IX Seminário CARF / Francisco Marconi de Oliveira ... [ et al.], Coordenador. Brasília: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), 2024).

Calha sempre lembrar uma observação feita pelo Min. CEZAR PELUSO, durante uma das sessões plenárias do STF, em que se discutia a responsabilização do advogado público pela elaboração de parecer adotado por autoridade, cuja conduta fosse, posteriormente, tida por ilegal.

Segundo se recorda, disse o Min. PELUSO algo próximo a (ou com esse sentido):

Se onze pessoas dotadas de notório saber jurídico muitas vezes não chegam a uma decisão unânime, como exigir de outras pessoas que vaticinem a única solução correta a uma questão jurídica, tal como posteriormente interpretada pelo Judiciário?

Neste ponto, é útil reafirmar: os requisitos para qualificação da multa, por se relacionarem ao direito administrativo sancionador, bem como por literalmente utilizarem a legislação penal como parâmetro de controle (Lei 4.502/1964), devem adotar as salvaguardas e linhas de interpretação típicas do direito penal.

No caso em exame, revela-se uma situação paradigmática onde a administração tributária confunde arranjos societários, não obstante questionáveis segundo a leitura fiscal, com simulação dolosa, presumindo má-fé onde possivelmente existia apenas uma interpretação divergente sobre as formas legítimas de organização empresarial no setor de saúde.

O cerne da questão reside na imputação de simulação e fraude a uma estrutura societária que, embora peculiar em suas características, operava às claras, com contratos sociais devidamente registrados, contabilidade organizada e distribuições de lucros formalmente documentadas. A fiscalização, ao deparar-se com elementos como a baixa participação societária dos médicos, a correlação entre valores distribuídos e plantões realizados, e a alta rotatividade de sócios, inferiu automaticamente a existência de um ardil destinado a frustrar a arrecadação tributária.

Essa inferência, contudo, ignora que o panorama jurídico brasileiro oferece considerável latitude interpretativa quanto aos modelos de organização empresarial, especialmente em setores como o médico, onde historicamente coexistem múltiplas formas de associação profissional.

A presunção de dolo baseada exclusivamente na estrutura societária adotada equivaleria a invalidar aprioristicamente escolhas empresariais que, embora possam ser consideradas inadequadas ou mesmo incorretas sob determinada interpretação fiscal, não revelam por si só a consciência da ilicitude ou a intenção deliberada de fraudar o erário. Entre a

ortodoxia tributária e a fraude existe vasto espectro de situações intermediárias onde se inserem interpretações divergentes, planejamentos tributários controversos e estruturas societárias inovadoras que desafiam categorias tradicionais.

A meu sentir, a documentação apresentada pela fiscalização, como escalas de plantão, e-mails sobre valores, comunicações internas, demonstra precisamente o oposto do que se esperaria de uma operação fraudulenta: transparência documental, registro formal das operações e ausência de ocultação. Uma verdadeira simulação pressuporia a criação de aparências falsas destinadas a esconder a realidade, não a adoção aberta de um modelo societário que, por mais criticável que fosse, estava integralmente exposto ao escrutínio das autoridades.

Parece-me que a equiparação automática entre irregularidade e fraude representa perigosa simplificação que desconsidera as complexidades inerentes à interpretação das normas tributárias. Quando profissionais qualificados, tribunais e a própria doutrina divergem sobre os limites entre *pejotização* ilícita e formas legítimas de organização empresarial, exigir dos contribuintes a adivinhação da interpretação que posteriormente prevalecerá configura inversão inadmissível do ônus probatório em matéria sancionatória.

O elemento subjetivo necessário à caracterização da simulação, isto é, a vontade consciente e deliberada de criar aparência jurídica falsa para dissimular a realidade, não se deduz da mera constatação de que o arranjo societário resultou em economia tributária. Tal raciocínio transformaria todo planejamento tributário malsucedido em fraude, ignorando que o direito à auto-organização empresarial inclui necessariamente o direito de errar na interpretação das normas aplicáveis, desde que tal erro não decorra de má-fé comprovada.

A aplicação de multa qualificada em casos como esta viola regras fundamentais do direito administrativo tributário sancionador, que exige demonstração inequívoca do elemento volitivo para imposição de penalidades agravadas. A mera divergência interpretativa sobre a natureza jurídica dos pagamentos realizados, se distribuição de lucros ou remuneração disfarçada, insere-se no campo das discussões tributárias ordinárias, passíveis de correção mediante lançamento e aplicação da multa regular, sem que se possa inferir intuito fraudulento da escolha de um modelo em detrimento de outro.

Não menos importante, a própria evolução jurisprudencial sobre temas como terceirização, *pejotização* e novas formas de trabalho demonstra que aquilo que hoje pode ser considerado irregular amanhã poderá ser reconhecido como legítimo exercício da autonomia privada. Presumir fraude em toda estrutura societária que se afaste dos padrões tradicionais significaria engessar o desenvolvimento de novos modelos de negócio e criminalizar a inovação empresarial, com consequências nefastas para o dinamismo econômico.

Frente a tais considerações, impõe-se o afastamento da multa qualificada, reconhecendo-se que o caso revela, quando muito, divergência interpretativa sobre as possibilidades de estruturação societária no setor médico, jamais simulação ou fraude em sua

acepção técnico-jurídica, que pressupõe demonstração cabal de dolo específico voltado à supressão consciente de tributos mediante artifícios e dissimulações.

Dito isso, entendo que a multa qualificada deve ser afastada.

Diante do exposto, acolho o argumento.

## 6 DISPOSITIVO

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

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Thiago Buschinelli Sorrentino**

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro Henrique Perlatto Moura, redator designado

Dirirjo do Conselheiro Relator com base nas razões a seguir expostas.

Trata-se de lançamento em decorrência da requalificação dos rendimentos pagos por pessoa jurídica a título de dividendos para rendimentos do trabalho. A rigor, a compreensão deste Conselheiro é de que, nas hipóteses em que a sociedade empresária opta por contratar no mercado profissionais prometendo rendimentos líquidos de impostos, usualmente pela concessão de 1 quota para o profissional que presta o serviço e é remunerado com base no trabalho prestado, justifica-se a requalificação dos dividendos para que sejam tratados como rendimentos do trabalho.

Essa situação restou bem narrada no termo de constatação de fls. 69-91, em que a fiscalização descreve a estrutura da COMED, que remunerava plantões por meio de distribuição de dividendos, questão que reputo incompatível com a natureza de dividendos.

O próprio Conselheiro Relator destacou que em outras assentadas esta turma compreendeu que seria possível a requalificação dos rendimentos com relação à forma de contratação da COMED, o que pode ser evidenciado pelas ementas e trecho do voto vencedor transcrito:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF ANO-CALENDÁRIO: 2013, 2014, 2015

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. RECLASSIFICAÇÃO DE RENDIMENTOS. COMPROVAÇÃO DA NATUREZA TRIBUTÁVEL.

Comprovado que os valores pagos a profissionais médicos, entre eles o contribuinte, sob a forma de distribuição de lucros pela participação nos quadros de pessoa jurídica, constituíram-se, na verdade, em remuneração por serviços prestados, cuja natureza é tributável, correta é a reclassificação desses rendimentos promovida pela fiscalização.

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

As multas aplicadas por infrações administrativas tributárias devem seguir o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica. Deve ser observado, no caso concreto, a superveniência da Lei nº 14.689/2023, que alterou o percentual da multa qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/1996, nos termos do art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional.

(...)

Os elementos trazidos aos autos pela autoridade lançadora demonstram claramente a simulação existente entre a recorrente e a COMED para o pagamento de verdadeiros rendimentos do trabalho em forma de lucro distribuído por pessoa jurídica. Convém transcrever mais uma vez os indícios apontados pela autoridade fiscal, que levam à conclusão clara de se tratar os valores em discussão de rendimentos do trabalho:

1. Frequência do Pagamento. Pagamentos ocorriam "várias vezes dentro do mesmo mês" ou "no mesmo dia", o que é incompatível com a apuração de lucros;
2. Participação Irrisória no Capital Social. O "sócio" ingressava com um valor simbólico (ex: R\$ 1,00), demonstrando falta de investimento real e affectio societatis;
3. Concentração Extrema de Poder. O sócio-administrador detinha quase a totalidade do capital (ex: >85%) e todo o poder decisório;
4. Uso de Procuração (mandato). Os "sócios" outorgavam amplos poderes ao administrador no ato do ingresso, abdicando da participação na sociedade;
5. Alta Rotatividade (turnover) de Sócios. O grande número de entradas e saídas (ex: 970 entradas e 753 saídas) é incompatível com a estabilidade de uma sociedade;
6. Evidências de Subordinação (Escalas e Multas)A existência de escalas de plantão e a aplicação de "multas" por faltas caracterizam subordinação hierárquica;

7. Ausência de Lastro Contábil. Pagamentos de "lucros" eram feitos sem balanços ou balancetes intermediários que comprovassem a existência desse lucro;

8. Recrutamento com Promessa de Evasão. A empresa "aliciava" médicos com a promessa explícita de "valores líquidos não tributáveis" (alegação de conluio/dolo);

9. Provas Externas (Justiça do Trabalho) Decisões do TRT/TST e o ajuizamento de Reclamações Trabalhistas pelos próprios "sócios" confirmam a fraude e o vínculo de emprego.

Além disso, os e-mails, ações trabalhistas e outros documentos ratificam o entendimento da fiscalização, que demonstrou cabalmente que no caso concreto que não se tem remuneração do capital investido, mas sim do trabalho prestado pela recorrente, que recebia pagamento por produção (Plantão/Localização), em valores fixos e pré-definidos, não baseados no resultado (lucro) da sociedade.

Registro ainda que o caso em análise difere de outros já analisados no âmbito desta Turma, em que se discutiu a possibilidade de uma pessoa jurídica prestar serviços personalíssimos, com habitualidade, onerosidade e subordinação a outra pessoa jurídica, o que se costuma denominar de 'pejotismo'; no caso concreto o que se provou é uma simulação de contrato de sociedade com o fim de pagamento de remuneração em forma de lucro, devendo ser mantido o lançamento diante dos fatos trazidos aos autos, que comprovam ter a recorrente recebido de fato rendimentos tributáveis pelo IRPF.

Por fim, entendo também pela manutenção da multa qualificada, diante da demonstração nos autos do conluio entre a recorrente e a COMED em esquema ilícito do qual ambos se beneficiam da sonegação de tributos, de forma consciente e deliberada. Entretanto, em razão da retroatividade benigna, a multa deve ser reduzida ao patamar de 100%.

Por todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de ofício ao percentual de 100%, em virtude da retroatividade benigna.

(Acórdão nº 2202-011.608, Processo nº 15956.720051/2017-96, Rel. Thiago Buschinelli Sorrentino, Red. ad hoc Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, CARF, Segunda Seção de Julgamento, Segunda Câmara, Segunda Turma Ordinária, sessão de 05/12/2025)

Este mesmo racional também foi adotado com relação a outra profissional e, quando da prolação do acórdão nº 2001-007.922, restou mantida a requalificação nos termos do acórdão da DRJ. Cumpre destacar que, no referido caso, o Conselheiro Wilderson Botto ressaltou que já houve julgamento com relação à incidência de contribuições previdenciárias sobre a rubrica, de modo que havia fraude a ensejar não só a requalificação, mas também a qualificação da penalidade.

Isso pode ser bem evidenciado no trecho abaixo:

Não obstante, vale registrar que no processo nº 15956.720037/2014-40, que trata da incidência das contribuições previdenciárias, tendo por parte a COMED e Márcio José Ramos de Sant'Anna, restou deliberado, por maioria de votos, por negar provimento aos recursos voluntários interpostos, ao teor do acórdão nº 2401-005.668 (sessão de 07/08/2018), confirmando a correção da decisão ali recorrida, encontrando-se os autos aguardando o julgamento do recurso especial interposto pela contribuinte.

Destarte, demonstrada a inidoneidade da classificação dos rendimentos declarados como não tributáveis e isentos reiteradamente, além da existência de elementos consistentes a ensejar a aplicação da multa de ofício qualificada nos anos-calendários autuados, sobretudo diante da caracterização das condutas tipificadas nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, consubstanciadas em fraude fiscal, ao impedir e retardar a ocorrência do fato gerador, resultando na supressão do imposto de renda devido nos exercícios de 2013 a 2016.

Todavia, com a edição da Lei nº 14.689/2023 (que importou na alteração do art. 44 da Lei nº 9.430/96, inclusive com inclusão do inciso VI em seu § 1º), o percentual da multa qualificada foi reduzido para 100%, urgindo sua incidência no presente feito, ancorado no art. 106, "c" do CTN, que prevê a retroatividade benigna da lei a fato pretérito quando se tratar de cominação de penalidade menos severa, o que ocorre no contexto dos autos, sobretudo diante da ausência de notícia da prática recidiva prevista no § 1º-A do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (incluído pela Lei nº 14.689/2023).

O julgado em questão, qual seja o acórdão nº 2401-005.668, foi julgado por maioria de votos para negar provimento ao Recurso. Vale a transcrição da ementa e trecho do voto do Relator Cleberston Friess:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

**PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/2009 a 31/12/2012**

**NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. FALTA DE MOTIVAÇÃO. INEXISTÊNCIA.**

Descabe a declaração de nulidade, por cerceamento do direito de defesa, quando o relatório fiscal e seus anexos contêm a descrição pormenorizada dos fatos imputados ao sujeito passivo, indicam os dispositivos legais que ampararam o lançamento e expõem de forma clara e objetiva os elementos que levaram a fiscalização a concluir pela efetiva ocorrência dos fatos jurídicos desencadeadores do liame obrigacional.

**DILIGÊNCIA. PRODUÇÃO DE PROVAS.**

A diligência não é via que se destine a produzir provas de responsabilidade das partes, suprimindo o encargo que lhes compete.

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

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

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. OBRIGAÇÃO PELO DESCONTO E RECOLHIMENTO. ELISÃO DA OBRIGAÇÃO. REQUISITOS.

Independentemente da qualificação que a empresa atribuía aos pagamentos efetuados às pessoas físicas, é responsável pela arrecadação, mediante desconto no respectivo salário-de-contribuição, e pelo recolhimento da contribuição do segurado contribuinte individual que lhe presta serviços, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber na época própria. A obrigação do tomador de serviços somente é elidida se apresentar cópias dos comprovantes de pagamento da contribuição previdenciária ou declaração emitida pelo segurado contribuinte individual que já sofreu a retenção em outras empresas para as quais presta serviços durante o mês.

MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL. REDUÇÃO. CRITÉRIO DE EQUIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

O patamar mínimo da multa de ofício é fixo e definido objetivamente pela lei, no percentual de 75%, não dando margem a considerações sobre a graduação da penalidade, o que impossibilita o julgador administrativo reduzi-la como medida de equidade.

LEI TRIBUTÁRIA. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. VEDAÇÃO AO CONFISCO. INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é incompetente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária sob o fundamento de confisco ou desrespeito à capacidade contributiva do autuado. (Súmula CARF nº 2)

SÓCIO ADMINISTRADOR. INFRAÇÃO A LEI. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 135, INCISO III, CTN.

Comprovado que o sócio da pessoa jurídica, no exercício da administração em nome desta, praticou dolosamente infração à lei, cujo desrespeito implica a

ocorrência dos fatos jurídicos tributários, cabe a manutenção da pessoa física no polo passivo da relação tributária, respondendo solidariamente com a empresa pelo auto de infração lavrado.

(...)

45. Na hipótese dos autos, entretanto, o fingimento se deu quanto ao fato concreto acontecido, porque, a despeito do estabelecimento de vínculo formal como quotista da sociedade, os profissionais de saúde mantém uma relação de prestadores de serviços remunerados à empresa fiscalizada, na qualidade de contribuintes individuais, ausente o elemento "affectio societatis".

(Acórdão nº 2401-005.668, Processo nº 15956.720037/2014-40, Rel. Cleberson Alex Friess, CARF, Segunda Seção de Julgamento, Quarta Câmara, Primeira Turma Ordinária, sessão de 07/08/2018)

Entendo da mesma forma que restou decidido no caso do acórdão nº 2001-007.922, dado que a requalificação do que foi pago pela pessoa jurídica é o que implica no reflexo jurídico que leva à requalificação. Se no caso em que se discutiu a requalificação do rendimento na ponta da pessoa jurídica tivesse sido dado provimento

Feito este esclarecimento, entendo que não houve ausência de motivação na requalificação realizada pela fiscalização, dado que restou demonstrada a existência de fraude para proceder ao não recolhimento de contribuições previdenciárias.

Com relação às demais matérias, não há violação ao devido processo legal dado que tanto a Pessoa Jurídica como a própria Recorrente foi chamada para demonstrar a regularidade da situação em processo administrativo com duplo grau, o que evidencia a lisura do processo administrativo em julgamento.

Inclusive, não importa se a Recorrente já se desligou da sociedade, o que importa é que tenha auferido remuneração mediante emprego fraudulento de estrutura societária para reduzir a carga tributária incidente sobre a sua própria remuneração.

Existindo prova da fraude, não procede a argumentação de que seria impossível a utilização de presunções – que são cabíveis em direito tributário quando autorizado por lei –, tampouco de construção artificial do fisco.

Neste caso não há que se falar na aplicabilidade do artigo 129, da Lei nº 11.196, de 2005, por se tratar de fraude.

Além disso, a taxa de juros SELIC é aplicável ao caso, conforme Súmula CARF nº 4, abaixo colacionada:

Súmula CARF nº 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Como já adiantado, compreendo pela qualificação da multa, que deve ser reduzida ao patamar de 100% em decorrência da retroatividade benigna da Lei nº 14.689, de 2023.

Por fim, os juros moratórios incidem sobre a multa de ofício, conforme Súmula CARF nº 108:

Súmula CARF nº 108

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Com isso, entendo por dar parcial provimento somente para que a multa qualificada seja reduzida ao patamar de 100%.

*Assinado Digitalmente*

**Henrique Perlatto Moura**