



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15956.720051/2017-96
ACÓRDÃO	2202-011.608 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BRUNA GABRIELA TEIXEIRA MONTAGNANI DE SOUZA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. RECLASIFICAÇÃO 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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso, para reduzir a multa de ofício ao percentual de 100%. Vencidos os Conselheiros Thiago Buschinelli Sorrentino (relator) e Andressa Pegoraro Tomazela, que deram provimento integral ao recurso, e o Conselheiro Marcelo Valverde Ferreira da Silva, que deu provimento parcial em maior extensão. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino – Relator

Assinado Digitalmente

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva – Redatora p/ o Acórdão

Assinado Digitalmente

Ronnie Soares Anderson – Presidente

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

RELATÓRIO

O Conselheiro Thiago Buschinelli Sorrentino, relator:

Por brevidade, transcrevo o relatório elaborado pelo órgão julgador de origem, 3^a Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador (BA), de lavra do Auditor-Fiscal Bruno Quadros Nogueira de Lima (Acórdão 15-42.878):

Em ação fiscal levada a efeito na contribuinte acima qualificada, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 146-158, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, anos-calendário de 2013, 2014 e 2015, por meio do qual foi apurado crédito tributário no montante de R\$ 235.186,59, sendo R\$ 85.511,80 referentes ao imposto, R\$ 128.267,70 à multa proporcional, e R\$ 21.407,09 aos juros de mora (calculados até 03/2017).

Conforme descrição dos fatos e enquadramento legal (fl. 147), foi apurada a seguinte infração:

– Rendimentos Classificados Indevidamente na DIRPF

O procedimento fiscal que resultou na constituição do crédito tributário acima referido encontra-se relatado no Termo de Constatação e Intimação Fiscal e Termo Verificação de Infração, anexos, respectivamente, às fls. 02/97 e 164/177.

Em face dos documentos colhidos no curso do procedimento fiscal instaurado junto à empresa COMED – Corpo Médico Ltda, CNPJ nº 03.423.724/0001-36, e de diligências realizadas junto a terceiros, apurou-se que os valores pagos a centenas de profissionais médicos, entre eles a contribuinte, sob a forma de distribuição de lucros pela participação nos quadros da sociedade, não passou de mera simulação com o objetivo de sonegar tributos, notadamente as contribuições previdenciárias e o imposto de renda, decorrentes da contratação desses profissionais.

Dessa forma, os rendimentos isentos informados pela interessada nas declarações de imposto de renda pessoa física dos anos-calendário de 2013, 2014 e 2015, a título de lucros distribuídos pela pessoa jurídica acima citada, nos respectivos montantes de R\$ 149.768,13, R\$ 139.769,21 e R\$ 115.208,63, foram reclassificados como rendimentos tributáveis do trabalho.

Em face do exposto, foi lavrado o competente Auto de Infração para exigir do sujeito passivo o imposto de renda pessoa física devido, juros legais e multa de ofício, exasperada em razão do claro intuito de fraude, uma vez constatado que os partícipes, COMED e médicos, agiram em conluio para a consecução de seus objetivos.

Formalizada, ainda, a Representação Fiscal para Fins Penais (processo nº 15956.720052/2017-31), a ser encaminhada ao Ministério Público Federal, tendo em vista o entendimento de que o sujeito passivo praticou, em tese, crime contra a ordem tributária.

Cientificada da autuação em 09/03/2017 (fl. 182), a interessada apresentou, em 05/04/2017, a impugnação de fls. 185/244, por meio da qual alega, em síntese, o que segue:

- o lançamento decorreu única e exclusivamente de presunções tomadas pela fiscalização com base na desconsideração da qualidade de sócia da impugnante junto à empresa COMED;
- a título de preliminar, a requerente alega que, analisando-se todos os atos contidos no procedimento administrativo, não se verifica o cumprimento adequado do princípio da motivação, em específico, da necessidade de motivar de forma explícita, clara e congruente os motivos que ensejaram o lançamento;

- a fundamentação do auto de infração é sem motivação e abarca diferentes tipos de rendimentos, não discriminando, no caso específico da impugnante, se trata-se de rendimento de trabalho assalariado ou não assalariado, impedindo a plena defesa da contribuinte;
- seria necessário o termo de intimação fiscal ter descrito os fundamentos fáticos e jurídicos no tocante aos requisitos da relação de emprego, tendo as alegações sido genéricas e sem provas;
- a tipificação genérica de artigos do RIR e ausência de fundamentos legais e fáticos implicam em cerceamento de defesa, causa de nulidade do auto de infração;
- entende que houve ofensa ao devido processo legal, uma vez que prejudicados o contraditório e ampla defesa. Juntou elementos da doutrina e jurisprudência;
- faz considerações acerca das peculiaridades que envolvem a atuação do médico: é notória a carência de profissionais médicos que atuam junto ao Poder Público e a situação caótica do sistema de saúde, o que acarreta uma verdadeira peregrinação desses profissionais em diversos hospitais públicos, inclusive em cidades diferentes, para atender à demanda da população;
- assim, objetivando atender à população carente, o próprio Poder Público opta pela contratação de sociedades profissionais para contar com médicos em seus hospitais, centros de atendimento, etc., com uma devida e mínima organização, de modo a suprir eventuais faltas;
- o suposto desacerto societário representa então a impossibilidade de os serviços serem prestados por pessoas físicas e indica a necessidade de os médicos se reunirem profissionalmente, ainda que na quantidade de 600, 800 ou 1000 sócios, para socorrerem a demanda do Poder Público e a população mais carente do país;
- assim, se existe alguma irregularidade, essa também deve ser atribuída aos órgãos públicos, que regularmente fazem licitação e contratam a empresa COMED;
- a impugnante foi convidada a ser sócia e participar de um projeto de sociedade médica para atendimento a órgãos públicos, e está sendo compelida a pagar imposto de renda sobre rendimentos recebidos a título de trabalho sem vínculo empregatício, o que de fato nunca ocorreu;
- se houve alguma irregularidade quando da apuração das questões tributárias da empresa COMED, essa não pode ser repassada à impugnante, uma vez que a mesma nunca exerceu qualquer ato de gestão e sempre cumpriu com suas obrigações acessórias, ofertando todos os valores recebidos ao crivo da fiscalização;
- em pesquisa ao Sistema Comprot, não encontrou nenhuma outra cobrança em relação aos demais sócios da pessoa jurídica, exceto o administrador, o que, no

seu entender, violaria o princípio da isonomia disposto no art. 5º, caput, e 150, II, da Constituição Federal;

- assim, entende que todos os mais de 600 sócios da pessoa jurídica que estão na mesma condição também deveriam ser cobrados;
- a presente autuação somente poderia ser lavrada após o julgamento definitivo na esfera administrativa do processo nº 15956.720037/2014-40, formalizado em nome da COMED Corpo Médico Ltda, uma vez que nesses autos se discute a impossibilidade de desconsideração da distribuição de lucros;
- a impugnação e demais recursos possuem efeito suspensivo, nos termos do Decreto 70.235/72 e o art. 74 da Lei nº 9.430/96, tornando-se definitiva a negativa apenas após o final do processo, isto é, há suspensão da exigibilidade segundo o art. 151 do Código Tributário Nacional;
- esse é o entendimento do Supremo Tribunal Federal, que, mediante a Súmula Vinculante nº 24, reconheceu que a constituição do crédito somente se torna definitiva após o exaurimento da via administrativa;
- assim, a impugnante, bem como os demais, são para o mundo jurídico, até o presente momento, sócios da Comed, e sempre receberam distribuição de lucros. Tal realidade só pode mudar após o trânsito em julgado daquele processo e em sendo desfavorável à Comed;
- o prosseguimento da presente exigência tributária poderá implicar em cobrança indevida, pois a discussão travada naqueles autos poderá tornar o presente crédito ilegítimo. Portanto, em face de ofensa ao devido processo legal, é improcedente e nula a exigência;
- quanto ao mérito, alega que a COMED é sociedade simples, constituída nos termos dos artigos 997 e 1038 do Código Civil, e o seu objetivo social é a prestação, através do esforço pessoal de seus sócios, de serviços médicos nas mais diversas especialidades a diversas Prefeituras, Santas Casas e particulares e, assim, o seu faturamento sempre decorreu da prestação desses serviços;
- após a apuração do custo operacional, incluídos os tributos, deduzidos do resultado, o lucro da COMED era distribuído aos sócios, nos exatos moldes perpetrados pelo contrato social, respeitadas as peculiaridades e conceitos intrínsecos à sociedade simples;
- os percentuais de lucro da COMED eram elevados e variavam de acordo com a produção, o que é plenamente justificável numa sociedade simples, com baixo custo operacional;
- caso se admitisse a existência de uma relação de prestação de serviços, essa seria com os contratantes e não com a COMED, já que os serviços eram prestados em diferentes locais e os contatos dos entes públicos eram com aquela empresa;

- os valores pagos ao sujeito passivo não foram exagerados, como afirma a fiscalização, pois a própria Federação Nacional dos Médicos estipula um piso de R\$ 11.675,94 para 20 horas trabalhadas;
- 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;
- a Comed foi constituída através de contrato social, em atendimento a todos os requisitos legais, no qual fica clara a remuneração pela produção e outras peculiaridades, tratando-se de valores efetivamente contabilizados e tributados. A distribuição de lucros respeitou todos os termos da legislação civil, não encontrando, ainda, qualquer objeção na legislação tributária ou previdenciária;
- não se pode, por meras suposições, desconsiderar uma sociedade que existe há mais de 15 anos e tributar o sócio, sob o argumento de que a distribuição desproporcional de lucros, o número elevado de sócios, a existência de inúmeras distribuições ao longo do ano e as procurações dadas pelo sócio teriam o condão de desnaturar a condição de sociedade;
- a impugnante requer então seja julgada procedente a impugnação, a fim de reconhecer a improcedência do lançamento e auto de infração, conforme razões aduzidas.

Referido acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

NULIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL. INOCORRÊNCIA.

Não há de se falar em nulidade da ação fiscal realizada se não restaram violados quaisquer incisos do artigo 59 do Decreto n.º 70.235/72 que regula o processo administrativo fiscal.

CERCEAMENTO DE DEFESA.

É de se rejeitar a alegação de cerceamento de defesa quando os fatos que ensejaram o lançamento se encontram corretamente descritos e tipificados no Auto de Infração e no Termo de Verificação Fiscal e estão presentes nos autos todos os elementos necessários à elaboração da impugnação, tendo sido oferecida ao litigante, seja durante o curso da ação fiscal, seja na fase de impugnação, ampla oportunidade de se manifestar e de apresentar provas que elidissem a autuação.

CLASSIFICAÇÃO INDEVIDA DE RENDIMENTOS. COMPROVAÇÃO DA NATUREZA TRIBUTÁVEL.

Comprovado que os valores pagos a diversos profissionais médicos, entre eles a 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.

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 aplicação da multa qualificada quando restar 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

Cientificado do resultado do julgamento em 02/08/2017, uma quarta-feira (fls. 289), a parte-recorrente interpôs o presente recurso voluntário em 21/08/2017, uma segunda-feira (fls. 292), no qual se sustenta, sinteticamente:

- a) A reclassificação dos rendimentos recebidos pela parte-recorrente como rendimentos do trabalho viola o **conceito legal de distribuição de lucros** e o **princípio da tipicidade tributária**, porquanto não houve comprovação de prestação de serviços com vínculo empregatício, tampouco desconsideração válida da pessoa jurídica.
- b) A imputação de fraude tributária e a consequente qualificação da multa ofende os **princípios do devido processo legal e da presunção de inocência**, pois não houve qualquer participação da parte-recorrente em ato de gestão ou simulação societária.
- c) A inexistência de lançamento fiscal contra os demais sócios da sociedade empresária COMED fere o **princípio da isonomia tributária**, dado que todos se encontram na mesma situação jurídica.
- d) A desconsideração da personalidade jurídica da COMED sem o trânsito em julgado do processo específico que discute tal questão viola o **princípio do devido processo legal**, na medida em que a existência da pessoa jurídica não pode ser ignorada enquanto persistirem os efeitos jurídicos válidos de seu registro e funcionamento regular.
- e) A ausência de motivação clara e individualizada no auto de infração quanto aos rendimentos atribuídos à parte-recorrente contraria o **princípio da motivação dos atos administrativos** (art. 50 da Lei nº 9.784/99), pois inviabiliza o pleno exercício do direito de defesa.
- f) A forma como foi conduzida a fiscalização, com alegações genéricas e ausência de demonstração de vínculo de subordinação, ofende o **conceito legal de relação de emprego** (arts. 2º e 3º da CLT), sendo incabível a requalificação dos rendimentos como oriundos de trabalho assalariado.
- g) A aplicação da **multa qualificada**, sem demonstração inequívoca do dolo específico da parte-recorrente, fere o disposto no **art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96**, que exige a comprovação de evidente intuito de fraude ou sonegação.
- h) A tributação de lucros regularmente distribuídos com base em contrato social e escrituração contábil idônea desrespeita o **princípio da segurança jurídica**, na medida em que a conduta da parte-recorrente se pautou por critérios de regularidade formal e material.
- i) A cobrança do crédito tributário antes do julgamento definitivo do processo que discute a desconsideração da personalidade jurídica da COMED compromete a **eficácia suspensiva dos recursos administrativos**, conforme previsto no **art. 151, III, do CTN**, ensejando risco de exação indevida.

Diante do exposto, pede-se, textualmente:

“(...) que seja o presente Recurso Voluntário **acolhido** na sua integralidade, reformando-se a decisão de primeira instância para que seja **cancelado o Auto de Infração nº 10703.720252/2017-56**, excluindo-se, por conseguinte, a totalidade dos créditos tributários exigidos, com a consequente **declaração de nulidade** do lançamento ora impugnado.”

É o relatório.

VOTO VENCIDO

O Conselheiro Thiago Buschinelli Sorrentino, relator:

RESUMO:

IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. PRELIMINARES DE NULIDADE. INSUFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO E PREJUDICIALIDADE EXTERNA. DESCARACTERIZAÇÃO DE SOCIEDADE SIMPLES. PEJOTIZAÇÃO. REMUNERAÇÃO TRIBUTÁVEL. INEXISTÊNCIA DE FRAUDE. MULTA QUALIFICADA. AFASTAMENTO. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

I. CASO EM EXAME

Recurso voluntário interposto contra acórdão da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador (BA), que julgou improcedente a impugnação à exigência de crédito tributário constituído por meio de Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), relativo aos anos-calendário de 2013, 2014 e 2015.

O lançamento fiscal teve como fundamento a reclassificação de rendimentos informados como isentos, a título de lucros distribuídos pela sociedade COMED – Corpo Médico Ltda., sob o argumento de que tais valores corresponderiam, na realidade, a remuneração por prestação de serviços médicos.

A parte-recorrente defende que os valores recebidos possuem natureza de lucros regularmente distribuídos na condição de sócia de sociedade simples, conforme contrato social e escrituração contábil, sendo incabível sua tributação como rendimentos do trabalho. Requer o cancelamento integral do lançamento ou, subsidiariamente, a redução da multa de ofício aplicada.

II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO

Há duas questões em discussão:

(i) saber se o lançamento fiscal padece de nulidade por ausência de fundamentação adequada ou por prejudicialidade externa decorrente de pendência administrativa envolvendo a sociedade COMED; e

(ii) saber se os valores recebidos pela parte-recorrente podem ser qualificados como lucros isentos distribuídos por sociedade simples regularmente constituída, ou se

configuram remuneração por serviços prestados, apta a ensejar tributação pelo IRPF, inclusive com aplicação de multa qualificada.

III. RAZÕES DE DECIDIR

Rejeita-se a preliminar de prejudicialidade externa, tendo em vista a inexistência de previsão legal que condicione a validade do lançamento à conclusão de processo administrativo instaurado contra a sociedade da qual a contribuinte é sócia.

Rejeita-se a preliminar de nulidade por insuficiência de fundamentação. O auto de infração e o acórdão recorrido contêm os elementos necessários à compreensão dos fatos e das normas aplicáveis, possibilitando o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa.

No mérito, acolhe-se a tese da parte-recorrente de que os valores recebidos possuem natureza de lucros distribuídos por sociedade simples regularmente constituída. Restou demonstrado que:

- (i) os pagamentos foram realizados com base em previsão contratual e contábil;
- (ii) a estrutura societária adotada encontra amparo legal no art. 1.007 do Código Civil;
- (iii) a existência de regramentos internos, plantões e escalas não descharacteriza, por si só, a affectio societatis;
- (iv) a fiscalização não apresentou prova robusta da existência de simulação ou fraude apta a afastar a personalidade jurídica da sociedade COMED.

Os indícios apontados pela fiscalização, tais como rotatividade de sócios, baixa participação societária, pagamentos correlacionados à produção individual e ausência de levantamentos contábeis intermediários, não constituem, isoladamente, elementos suficientes para configurar simulação. Trata-se de arranjo societário legítimo, especialmente diante da jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal sobre a validade de contratos civis de prestação de serviços por pessoas jurídicas (ADPF 324, RE 958.252 e ADC 66).

A multa qualificada prevista no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996, não pode ser mantida, por ausência de comprovação de dolo específico, fraude ou conluio, nos termos exigidos pelos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964 e da jurisprudência administrativa. A mera divergência interpretativa quanto à natureza dos pagamentos não autoriza a agravante, conforme as Súmulas CARF nº 14 e nº 25:

Súmula CARF nº 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.”

Súmula CARF nº 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.”

1 CONHECIMENTO

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

2 QUADRO FÁTICO-JURÍDICO

Para boa compreensão da matéria, revisito brevemente o quadro fático-jurídico em exame nestes autos.

Originariamente, a autoridade lançadora constituiu crédito tributário relativo ao **Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – IRPF**, por ter identificado os seguintes fatos jurídicos tributários e as seguintes infrações:

Fato Gerador em 31/12/2013: rendimentos recebidos de pessoa jurídica classificados indevidamente como isentos na Declaração de Ajuste Anual do IRPF – exercício de 2014, ano-calendário de 2013.

Infração: omissão de rendimentos tributáveis sujeitos à tabela progressiva.

Fundamentação legal: arts. 37, 38, 39, 43, 45, 56 e 83 do RIR/1999; art. 1º, inciso VII e parágrafo único, da Lei nº 11.482/2007, incluído pela Lei nº 12.469/2011; art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007; art. 104 do RIR/1999 c/c art. 7º da IN RFB nº 1.445/2014.

Valor apurado: R\$ 31.699,32 (imposto); R\$ 47.548,98 (multa); R\$ 11.370,54 (juros).

Total: R\$ 90.618,84.

Fato Gerador em 31/12/2014: rendimentos recebidos de pessoa jurídica classificados indevidamente como isentos na Declaração de Ajuste Anual do IRPF – exercício de 2015, ano-calendário de 2014.

Infração: omissão de rendimentos tributáveis sujeitos à tabela progressiva.

Fundamentação legal: arts. 37, 38, 39, 43, 45, 56 e 83 do RIR/1999; art. 1º, inciso VIII e parágrafo único, da Lei nº 11.482/2007, incluído pela Lei nº 12.469/2011; art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007; art. 104 do RIR/1999 c/c art. 7º da IN RFB nº 1.545/2015.

Valor apurado: R\$ 29.000,91 (imposto); R\$ 41.816,85 (multa); R\$ 6.955,53 (juros).

Total: R\$ 76.650,28.

Fato Gerador em 31/12/2015: rendimentos recebidos de pessoa jurídica classificados indevidamente como isentos na Declaração de Ajuste Anual do IRPF – exercício de 2016, ano-calendário de 2015.

Infração: omissão de rendimentos tributáveis sujeitos à tabela progressiva.

Fundamentação legal: arts. 37, 38, 39, 43, 45, 56 e 83 do RIR/1999; art. 1º, incisos VIII e IX e parágrafo único, da Lei nº 11.482/2007; art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007; art. 104 do RIR/1999 c/c art. 7º da IN RFB nº 1.613/2016.

Valor apurado: R\$ 30.172,03 (imposto); R\$ 38.901,87 (multa); R\$ 3.081,02 (juros).

Total: R\$ 67.917,47.

Total consolidado do crédito tributário:

Imposto: R\$ 85.511,80

Multa proporcional: R\$ 128.267,70

Juros de mora (até 03/2017): R\$ 21.407,09

Valor total lançado: R\$ 235.186,59.

A recorrente impugnou, alegando que a cobrança, originada de uma suposta omissão de rendimentos recebidos da empresa COMED - Corpo Médico Ltda., é indevida e repleta de nulidades.

O ponto central da defesa é que os valores recebidos da COMED e declarados como isentos eram, de fato, distribuição de lucros, e não remuneração por trabalho sem vínculo empregatício, como entendeu a fiscalização. A autuação se baseou na premissa de que a médica não seria uma sócia de fato da empresa, mas sim uma prestadora de serviços.

A defesa inicia apontando vícios formais no procedimento fiscal que, segundo alega, cerceiam seu direito de defesa e anulam o lançamento do tributo. A principal preliminar levantada é a ausência de motivação clara e congruente no auto de infração. O documento da fiscalização seria confuso, ora tratando os rendimentos como "trabalho assalariado sem vínculo empregatício", ora fundamentando a cobrança tanto no artigo 43 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), que trata de trabalho assalariado, quanto no artigo 45, que se refere a trabalho não assalariado. Essa ambiguidade impediria a impugnante de compreender exatamente a acusação e, consequentemente, de se defender de forma plena. Alega-se que a fiscalização não individualizou a conduta, nem demonstrou os elementos que caracterizariam uma relação de emprego, como subordinação e habitualidade, para cada um dos sócios que desqualificou.

Adicionalmente, a defesa argumenta que a autuação viola o devido processo legal, pois foi lavrada antes do julgamento definitivo de um processo administrativo correlato, movido contra a própria COMED (nº 15956.720037/2014-40). Como a discussão sobre a legitimidade da distribuição de lucros da empresa ainda estava pendente e com exigibilidade suspensa, a cobrança contra a sócia seria prematura e poderia se tornar indevida, caso a empresa saísse vitoriosa.

No mérito, a impugnante refuta as premissas da fiscalização para descharacterizar seu vínculo societário. A defesa sustenta que a COMED é uma sociedade simples, cuja natureza permite que a distribuição de lucros seja desproporcional ao capital social e baseada na produção individual de cada sócio, conforme previsto em contrato social e no artigo 1.007 do Código Civil. Fatos como a existência de muitos sócios, o baixo capital social de cada um, e a admissão por procuração são justificados pelas particularidades da atividade médica e pela necessidade de organizar a prestação de serviços em larga escala para atender à demanda do Poder Público.

A defesa também invoca o artigo 129 da Lei nº 11.196/2005, que, para fins fiscais, determina que a prestação de serviços intelectuais por meio de pessoa jurídica se sujeita à legislação aplicável a esta, não podendo o Fisco desconsiderar a personalidade jurídica para tributar os sócios como pessoas físicas, salvo em casos de fraude comprovada judicialmente, nos termos do artigo 50 do Código Civil.

Caso sua condição de sócia seja definitivamente afastada, a impugnante argumenta, alternativamente, que a relação com a COMED se configuraria como um vínculo de emprego, e não como trabalho autônomo, pois estariam presentes os requisitos de pessoalidade, onerosidade, não eventualidade e, principalmente, subordinação, já que era obrigada a seguir escalas e locais de trabalho definidos pela empresa. Sendo assim, o enquadramento fiscal dado pela autuação estaria equivocado, o que também levaria à sua nulidade.

Por fim, a impugnante contesta os acréscimos legais, pedindo a redução da multa qualificada de 150% para 75%, por entender que não houve dolo ou fraude, mas sim uma divergência de interpretação da lei. Argumenta ainda que a multa é confiscatória e que é indevida a cobrança de juros sobre a multa.

A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador (BA), em acórdão de 10 de julho de 2017, julgou improcedente a impugnação apresentada pela recorrente, mantendo integralmente o crédito tributário de R\$ 235.186,59, referente ao Imposto de Renda Pessoa Física dos anos-calendário de 2013, 2014 e 2015. O colegiado refutou, ponto a ponto, as alegações de nulidade e de mérito apresentadas pela contribuinte, concluindo que a relação dela com a empresa COMED - Corpo Médico Ltda. era, de fato, uma prestação de serviços remunerada, e não um vínculo societário com distribuição de lucros.

Inicialmente, o órgão julgador afastou todas as preliminares de nulidade. A alegação de falta de motivação e cerceamento de defesa foi rejeitada sob o fundamento de que o auto de infração e seus anexos descreveram adequadamente os fatos e as disposições legais infringidas, permitindo à contribuinte pleno conhecimento do ilícito e o exercício irrestrito da ampla defesa, como demonstrado pela própria detalhada peça de impugnação. A suposta violação ao princípio da isonomia, por não haver cobrança contra todos os outros sócios, também foi descartada, pois a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, não cabendo à autoridade fiscal deixar de autuar uma infração constatada sob a justificativa de que outros em situação semelhante não foram fiscalizados. O argumento de que o lançamento seria nulo por ter sido feito antes do julgamento definitivo do processo administrativo contra a COMED também não prosperou, pois, embora o conjunto de provas seja comum, os fatos jurídicos e a legislação aplicável são distintos, não havendo relação de dependência entre os lançamentos.

No mérito da questão, o acórdão concluiu pela existência de simulação. A decisão ressalta que a análise não deve se ater aos elementos formais, mas à realidade fática da relação entre a médica e a empresa. Para o colegiado, diversos indícios apontaram para a ausência da chamada *affectio societatis*, ou seja, a intenção de constituir uma sociedade. Entre os elementos

que fundamentaram essa conclusão estão: a arregimentação de médicos pela COMED com promessas de recebimento sem impostos ; a delegação de amplos poderes, via procuraçao, ao sócio majoritário, abrindo mão do direito de decidir sobre os rumos da empresa ; o fato de a distribuição de "lucros" ocorrer, por vezes, antes mesmo do ingresso formal do profissional no quadro societário ; o investimento irrigório da contribuinte no capital social (R\$ 1,00, correspondente a 0,021%) em contraste com a altíssima concentração de cotas (88,06%) nas mãos do sócio administrador ; e a alta rotatividade de "sócios" (970 ingressos e 753 saídas em cinco anos), o que revela a fragilidade do elo societário.

O acórdão destacou ainda que os pagamentos não refletiam a apuração e distribuição de resultados, mas sim uma remuneração por serviços médicos prestados, configurando uma "farsa montada para burlar o Fisco". Isso foi evidenciado pelo fato de os pagamentos ocorrerem várias vezes no mesmo mês, e até no mesmo dia, sem demonstração de lastro em balanços ou balancetes, e por terem valores pré-definidos e fixos de acordo com o local e a carga de trabalho (plantões). O julgado também apontou uma contradição na argumentação da defesa, que ora afirmava a total autonomia dos sócios, ora descrevia uma relação de subordinação para, alternativamente, pleitear o reconhecimento de um vínculo de emprego. A decisão considerou irrelevante para fins de imposto de renda a distinção entre trabalho com ou sem vínculo empregatício, pois ambos são rendimentos tributáveis e devem compor a base de cálculo do ajuste anual.

Por fim, o acórdão manteve a multa qualificada de 150%, por entender que a conduta de mascarar honorários profissionais como lucros distribuídos demonstrou o propósito deliberado (dolo) de fraudar a fiscalização e reduzir o montante do tributo devido, caracterizando não apenas fraude e sonegação, mas também conluio, dado o interesse recíproco da COMED e da médica na economia tributária obtida. O argumento de efeito confiscatório da multa foi rechaçado, pois a penalidade não tem natureza de tributo e sua aplicação decorre de previsão legal, não cabendo à esfera administrativa analisar sua constitucionalidade. A incidência de juros pela taxa SELIC e a possibilidade de cobrança de juros sobre a multa de ofício também foram confirmadas como procedimentos amparados pela legislação vigente.

Interposto recurso voluntário desse acórdão, lê-se nas respectivas razões a reiteração e aprofundamento dos argumentos acerca da nulidade e da improcedência do lançamento fiscal, insistindo-se que os valores em questão correspondem à distribuição de lucros, e não a rendimentos tributáveis por prestação de serviços sem vínculo empregatício.

A defesa inicia reafirmando as preliminares de nulidade do lançamento. O principal argumento é a ausência de motivação clara e a consequente violação ao direito de defesa. A recorrente sustenta que tanto o auto de infração quanto a decisão recorrida são confusos e ambíguos, pois não definem se os rendimentos seriam decorrentes de trabalho assalariado (art. 43 do RIR/99) ou não assalariado (art. 45 do RIR/99). Essa indefinição, segundo a defesa, impede a correta formulação da defesa, pois as implicações e os requisitos para caracterizar cada uma das situações são distintos. Critica-se a decisão de primeira instância por considerar irrelevante a

distinção, afirmando que a falta de detalhamento sobre os elementos da relação de emprego, como pessoalidade e subordinação, caracteriza um vício material insanável.

O recurso também volta a alegar violação ao devido processo legal, argumentando que a cobrança do IRPF contra a recorrente está intrinsecamente ligada ao processo administrativo da empresa COMED (15956.720037/2014-40), no qual se discute a natureza das mesmas verbas para fins de contribuição previdenciária. A defesa enfatiza que, se naquele processo for decidido que a distribuição de lucros foi legal, a base para a cobrança do IRPF nestes autos desaparece. Portanto, a autuação seria prematura e o processo deveria aguardar o trânsito em julgado daquela decisão, que possui efeito suspensivo sobre a exigibilidade do crédito.

No mérito, a recorrente contesta as premissas da fiscalização para descaracterizar seu vínculo societário, reafirmando que a COMED é uma sociedade simples, cuja natureza, amparada pelo Código Civil, permite a distribuição de lucros com base na produção individual de cada sócio, e não proporcionalmente ao capital social. A defesa argumenta que as peculiaridades da atividade médica em larga escala, especialmente para atender ao setor público, justificam o modelo societário adotado, com grande número de sócios e a necessidade de organização centralizada. A recorrente afirma que nunca exerceu atos de gestão e sempre declarou corretamente os valores recebidos, não havendo intenção de fraude.

A defesa insiste que a fiscalização agiu com base em presunções, sem apresentar provas cabais da suposta simulação, invertendo o ônus da prova que caberia ao Fisco. Caso sua condição de sócia seja definitivamente afastada, a recorrente argumenta, alternativamente, que a relação com a COMED se configuraria como um vínculo de emprego, dados os elementos de subordinação, como a obrigação de seguir escalas de trabalho. Nesse cenário, o enquadramento fiscal como trabalho sem vínculo empregatício estaria errado, o que também levaria à nulidade do auto de infração.

Por fim, o recurso pede o cancelamento integral do auto de infração. Subsidiariamente, caso não seja esse o entendimento, solicita que o processo seja convertido em diligência para a correta apuração da base de cálculo do IRPF, permitindo a inclusão de deduções legais como despesas médicas e com dependentes, oportunidade que, segundo alega, não lhe foi concedida. Também são contestados a aplicação da multa qualificada de 150%, que pede seja reduzida para 75%, a utilização da taxa SELIC e a incidência de juros sobre a multa.

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

Tabela 1-Síntese do quadro fático-jurídico

Ordinal	MOTIVAÇÃO E FUNDAMENTAÇÃO (Autoridade Lançadora)	Argumento na Impugnação	Fundamento do Acórdão (DRJ)	Argumento nas Razões Recursais
1	Relação Simulada: A relação entre a	Relação Legítima: Os valores declarados	Realidade Fática Prevalece: A análise	Lançamento Presumido: O

	<p>contribuinte e a empresa COMED não era uma sociedade de fato (<i>affectio societatis</i>), mas uma simulação para sonegar tributos, reclassificando os rendimentos de isentos (lucros) para tributáveis (remuneração por serviços).</p>	<p>correspondem efetivamente à distribuição de lucros recebidos na qualidade de sócia da empresa COMED, sendo, portanto, isentos .</p>	<p>deve ir além dos elementos formais, focando na realidade fática , que aponta para a ausência de affectio societatis e a existência de um esquema simulado para burlar o Fisco.</p>	<p>lançamento decorreu, única e exclusivamente, de presunções tomadas pela Fiscalização com base na desconsideração da qualidade de sócia , sendo que os valores são, de fato, distribuição de lucros .</p>
2	<p>Participação Societária Irrisória: O investimento de apenas R\$ 1,00 (um real) e a participação mínima no capital social (0,0228%) são incompatíveis com a condição de sócio que recebe lucros substanciais, indicando a fragilidade do elo societário .</p>	<p>Natureza da Sociedade Simples: Tratando-se de sociedade simples, o Código Civil (art. 1.007) permite que a distribuição de lucros não guarde relação com o capital social, mas sim com a produção de cada sócio , cuja contribuição principal é a prestação de serviços .</p>	<p>Indício de Simulação: O investimento de R\$ 1,00 (0,021% do capital) e a alta concentração de cotas (88,06%) com o sócio administrador revelam a fragilidade do elo societário e a ausência de ânimo em mantê-lo , sendo um elemento que sugere prestação laboral em vez de relação societária.</p>	<p>Legalidade da Estrutura: A distribuição de lucros na proporção da produção e não do capital social é uma peculiaridade expressamente permitida pelo art. 1.007 do Código Civil para Sociedades Simples e não constitui uma ficção.</p>
3	<p>Estrutura Hierárquica: A alta rotatividade de sócios (970 ingressos e 753 saídas em cinco anos) e a concentração de poder no sócio administrador, que recebia as cotas de quem saía , demonstram uma estrutura de contratação de mão de obra, e não uma sociedade.</p>	<p>Peculiaridades da Atividade Médica: O elevado número de sócios e a estrutura organizacional são justificados pela necessidade de atender, em larga escala, à demanda do Poder Público por serviços médicos, o que exige um modelo flexível para organizar plantões e suprir faltas .</p>	<p>Ausência de Affectio Societatis: A alta rotatividade de médicos , a concentração de cotas no sócio administrador e a ínfima participação dos demais revelam a ausência de ânimo de constituir e manter uma sociedade , sugerindo que o interesse era atuar de forma isolada .</p>	<p>Necessidade Operacional: A organização com muitos sócios é uma necessidade para socorrer a demanda do Poder Público e atender a população, sendo que a irregularidade, se existente, também deveria ser atribuída aos órgãos públicos que contratavam a COMED.</p>
4	<p>Pagamentos por Produção e Não por Participação: A "distribuição de lucros" não era realizada de acordo com a composição societária, mas sim conforme os serviços prestados (plantões), o que caracteriza remuneração por trabalho.</p>	<p>Previsão Contratual e Legal: O contrato social da COMED (Cláusula 14) previa expressamente que os lucros seriam distribuídos aos sócios em consonância com a participação de cada um na execução dos serviços, o que é legalmente amparado pelo Código Civil para sociedades simples .</p>	<p>Remuneração por Serviços Comprovada: Documentos internos da COMED (e-mails, escalas de plantão) obtidos em processo trabalhistico demonstram que os valores pagos eram pré-definidos e fixos por plantão em cada localidade , comprovando que se tratava de</p>	<p>Validade do Contrato Social: O contrato social previa de forma clara a remuneração pela produção, e a distribuição de lucros respeitou a legislação civil (art. 1.007 do CC) e o que foi pactuado (Cláusula 14) , não havendo impedimento para a distribuição desproporcional ao capital.</p>

DOCUMENTO VALIDADO				
5	Frequência Incompatível com Distribuição de Lucros: A frequência e o número exagerado de pagamentos, ocorrendo várias vezes dentro do mesmo mês e até no mesmo dia , indicam retribuição por serviços prestados e não distribuição de resultados, que depende da apuração em balanços.	Previsão de Balanços Intermediários: O contrato social da empresa (Cláusula 13) permitia o levantamento de balanços intermediários ou intercalares para a distribuição de lucros apurados nos mesmos, justificando os pagamentos ao longo do ano.	remuneração por carga de trabalho individual. Pagamentos Independentes de Lucro: As planilhas demonstram que os supostos lucros foram distribuídos várias vezes ao mês e até no mesmo dia , sem registro de que tais distribuições tenham sido suportadas por balanços ou balancetes , indicando que a contribuinte era remunerada independentemente da apuração de lucros .	Previsão Contratual Válida: A Cláusula 13 do contrato social autorizava o levantamento de balanços intermediários e a distribuição dos lucros neles evidenciados , sendo uma norma jurídica válida que justifica a forma como os pagamentos foram feitos .
6	Existência de Subordinação: A relação de subordinação ficou nítida em uma carta do sócio administrador que impunha multas por faltas ou atrasos aos demais "sócios" , com reflexos salariais, o que é incompatível com uma relação societária e típico de uma relação de trabalho.	Organização de Serviços: A organização para a prestação de serviços médicos em larga escala, com plantões, exige regras de funcionamento, e as diretrizes da sociedade não devem ser confundidas com subordinação. Ademais, os sócios exerciam suas atividades com total autonomia de horário e produtividade.	Contradição da Defesa: O acórdão apontou contradição na argumentação da impugnante, que em um momento alegou "total autonomia" e, em outro, para defender alternativamente a tese de vínculo empregatício, afirmou que "nunca houve autonomia" e era "obrigada a seguir escala de trabalho".	Erro de Enquadramento: Não se pode confundir organização de serviço com subordinação. Se a fiscalização e a decisão consideraram que havia subordinação, a relação deveria ser de emprego, e não de trabalho sem vínculo. Ao considerar a distinção irrelevante, a decisão cerceia a defesa, pois as implicações são distintas.
7	Nulidade do Lançamento por Vício Formal (Falta de Motivação): O auto de infração é nulo por falta de motivação explícita, clara e congruente, pois fundamenta a cobrança de forma genérica nos artigos 43 (trabalho assalariado) e 45 (trabalho não assalariado) do RIR/99, sem especificar a natureza do rendimento , o que impede a ampla defesa.	AUSENTE (Argumento apresentado pelo contribuinte)	Defesa Plenamente Exercida: Não há nulidade, pois o auto de infração e seus termos descrevem adequadamente os fatos, permitindo o pleno conhecimento do ilícito. A própria impugnação, que contestou cada ponto da autuação, demonstra que a defesa não foi prejudicada. A distinção entre rendimento com ou sem vínculo é	Cerceamento de Defesa: A decisão recorrida, ao considerar irrelevante a origem do rendimento (art. 43 ou 45 do RIR), impossibilita a defesa, pois as implicações para o reconhecimento de cada tipo de vínculo são diferentes. A falta de especificação no lançamento e na decisão configura nulidade por vício material.

8	<p>Prejudicialidade Externa: A autuação somente poderia ter sido lavrada após o trânsito em julgado do processo administrativo nº 15956.720037/2014-40, movido contra a empresa COMED, pois se naquele processo for afastada a irregularidade na distribuição de lucros, a presente cobrança se tornará indevida.</p>	<p>AUSENTE (Argumento apresentado pelo contribuinte)</p>	<p>irrelevante para o ajuste anual, pois ambos são somados na base de cálculo. Inexistência de Dependência: Não há relação de dependência entre os lançamentos. Embora o conjunto probatório seja comum, os fatos jurídicos (IRPF da pessoa física x Contribuições Previdenciárias da PJ), as partes e a legislação aplicável são distintos . O julgamento deste processo não depende do resultado do outro .</p>	<p>Vínculo Indissociável: Os fatos são os mesmos. A desconsideração da distribuição de lucros gerou duas consequências: a cobrança de contribuição previdenciária da COMED e a cobrança de IRPF dos sócios. Se a tese da COMED for vitoriosa, é impossível manter a tributação do IRPF, tornando a autuação prematura e nula.</p>
---	---	--	---	---

Feita essa recapitulação e sistematização, passo ao exame das preliminares.

3 PRELIMINARES

3.1 PRELIMINAR DE PREJUDICIALIDADE EXTERNA

A recorrente afirma que a autuação somente poderia ter sido lavrada após o trânsito em julgado do Processo Administrativo 15956.720037/2014-40, movido contra a empresa COMED, pois se naquele processo for afastada a irregularidade na distribuição de lucros, a presente cobrança se tornará indevida.

Rejeito a preliminar, por ausência de previsão legal vinculante.

Ademais, considerada a horizontalidade entre os diversos órgãos fracionários componentes do CARF, a possibilidade de exame de questões análogas a partir de experiências e circunstâncias diversas, tanto quanto diacrônicas, tem o potencial para enriquecer e aprofundar o conhecimento da matéria.

3.2 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, 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 prolação de nova decisão, em boa forma.

Número 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) Corintho Oliveira Machado - Relator. Participaram do presente julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenburg Filho, Walker Araujo, Corintho Oliveira Machado, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Muller Nonato Cavalcanti Silva (Suplente Convocado) e Paulo Guilherme Deroulede (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, apodícticas 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 Rogerio 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.

4 MÉRITO

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

4.1.1 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*”¹.

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

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

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

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

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

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

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

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

Disse o Ministro VICTOR NUNES LEAL, à época:

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

[...]

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

debate, a Súmula declara que não é devido o selo nos contratos celebrados anteriormente à Emenda Constitucional 5. Mas não afirma que, celebrado o contrato posteriormente, o selo seja devido.

[...]

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

[...]

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

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

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

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

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

A jurisprudência deste STJ aplica a técnica da distinção (*distinguishing*), a fim de reputar se determinada situação é análoga ou não a determinado precedente. Nesse sentido: RE nos EDcl nos EDcl no REsp 1.504.753/AL, 3ª Turma, DJe

29/09/2017); REsp 1.414.391/DF, 3ª Turma, DJe 17/05/2016; e, AgInt no RE no AgRg nos EREsp 1.039.364/ES, Corte Especial, DJe 06/02/2018.

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

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

4.1.2 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 tratassesem de questões distintas, convergem para um mesmo princípio ordenador, segundo *minha leitura* dos precedentes originários:

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

² Apesar de aparentemente óbvia e truística, 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 CARMEN LÚCIA enfatizou a necessária compatibilização entre liberdade de organização econômica e valores sociais do trabalho, sugerindo que tal equilíbrio pressupõe partes contratantes em condições de autodeterminação. O RE 958.252, por sua vez, ao estabelecer limites para o reconhecimento de vínculo empregatício em contextos de prestação de serviços, também considerou implicitamente a autonomia real dos prestadores como elemento diferenciador. Essa tríade jurisprudencial, portanto, não apenas legitima novas formas contratuais, mas estabelece-lhes um limite material: a ausência de hipossuficiência concreta do contratado.

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

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

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

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

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

Registrhou-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 Cármem 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, Cármem Lúcia, Luiz Fux, Alexandre de Moraes e Flávio Dino.

Referido precedente foi assim ementado:

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

I. Caso em exame

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

II . Questão em discussão

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

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

III. Razões de decidir

[...]

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

[...]

8. Agravo regimental desprovido, com majoração de honorários.

[...] (*grifei*)

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

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

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

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

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

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

constituíam o próprio objeto social da empresa autuada. Além desses profissionais da área técnica de engenharia, havia também contratações nas áreas de **informática e administração**.

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

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

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

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

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

Contra essa decisão, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial de divergência, argumentando que a autuação não se baseara simplesmente na constatação de terceirização de

atividade-fim, mas sim na verificação concreta dos elementos caracterizadores da qualidade de segurados obrigatórios do Regime Geral de Previdência Social. O recurso foi parcialmente admitido para discussão de duas matérias: a *pejotização* na prestação de serviços ao contribuinte e a qualificação da multa de ofício.

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

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

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

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

Foi designado para redigir o voto vencedor o conselheiro MAURÍCIO NOGUEIRA RIGHETTI. Determinou-se o retorno dos autos à origem, para análise das matérias tidas como

prejudicadas pelo acórdão recorrido, quais sejam, a responsabilidade solidária imputada a W. B. e as obrigações acessórias supostamente descumpridas pela empresa recorrida.

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

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

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

EMENTA

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

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

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

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

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.

Comecemos 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 *tempora! o mores!*).

Essa dissociação constatada é relevante, na medida em que indica que a eventual busca por um propósito negocial 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 idiossincrasia 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 refletem 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).

4.1.3 APLICAÇÃO AO QUADRO

4.1.3.1 QUESTÃO DE FUNDO

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

Para descharacterizar o vínculo societário, de modo a reclassificar os ingressos como provenientes de trabalho, a autoridade lançadora observou que (a) havia um arranjo tomado como simulação para sonegar tributos, no qual a contribuinte ingressou no quadro social com um aporte simbólico de R\$ 1,00, resultando em uma participação ínfima de 0,021% do capital, com alta concentração de poder decisório no sócio-administrador, que detinha 88,06% das cotas; (b) a remuneração, embora rotulada como "lucros", era na verdade pré-definida por plantão e por unidade de saúde , atrelada a escalas de trabalho e paga de modo recorrente, várias vezes ao mês , sendo que uma comunicação interna previa penalidades por faltas "com reflexos salariais", o que foi entendido como sinal de controle e onerosidade típicos de prestação de serviços; (c) a alta rotatividade de sócios (970 ingressos e 753 saídas em cinco anos) e a delegação ampla de poderes ao administrador por meio de procurações eram incompatíveis com a *affectio societatis*; (d) a distribuição de valores "desproporcional" às quotas, mas diretamente correlata ao trabalho efetivo, evidenciava uma contraprestação por serviços, e não um retorno do capital investido; (e) a falta de demonstrações ou levantamentos contábeis que dessem lastro à distribuição de lucros isentos afastava a legitimidade da isenção; e (f) o conjunto probatório apontava para uma simulação consciente e um conluio entre a sociedade COMED e os médicos , justificando a aplicação da multa qualificada.

Em síntese, a forma societária foi afastada em favor da realidade material dos pagamentos.

A recorrente, por sua vez, contrapôs que se trata de uma sociedade simples de profissionais, cuja sistemática de distribuição de resultados proporcional à contribuição de cada sócio para a geração de receitas encontra amparo tanto no contrato social (Cláusulas 13 e 14) quanto no artigo 1.007 do Código Civil. Defendeu que a outorga de procuração ao administrador é uma medida de gestão necessária, dado o elevado número de sócios, sem afetar a participação nas decisões. Atribuiu a rotatividade à própria natureza dinâmica da atividade médica. Invocou o art. 129 da Lei 11.196/2005 para repelir a requalificação tributária de relações válidas de direito privado. Rechaçou a leitura das regras internas como subordinação, explicando-as como instrumentos de organização indispensáveis. Sustentou, ainda, que se houvesse subordinação, a relação seria de emprego, tornando o enquadramento fiscal do lançamento equivocado. Por fim, pediu a exclusão da multa qualificada, pois todos os montantes foram devidamente declarados, inexistindo dolo ou fraude, mas apenas uma divergência de interpretação legal.

4.1.3.2 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 Federal¹, traço um panorama analítico sobre a orientação que vem sendo consolidada pela Corte Constitucional em matéria de tamanha relevância socioeconômica.

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

Observa-se que a Corte, afastando-se dos critérios tradicionais cristalizados na Consolidação das Leis do Trabalho, adotou postura francamente deferente à autonomia negocial e à liberdade de organização empresarial. Com efeito, o Tribunal declarou a invalidade constitucional da utilização de determinados critérios outrora consagrados para a caracterização do vínculo empregatício, notadamente: a distinção entre atividade-fim e atividade-meio, a essencialidade da atividade para o negócio, e a natureza intelectual, artística ou esportiva da prestação de serviços.

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

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

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

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

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

4.1.3.3 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 2-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 Social O "sócio" ingressava com um valor simbólico (ex: R\$ 1,00), demonstrando falta de investimento real e <i>affectio societatis</i> .	Este critério é "anacrônico". Na "economia do conhecimento", a "contribuição intelectual ou técnica substitui o aporte de capital". Cita a figura histórica do "sócio de indústria" (sócio de serviço) e o STJ (REsp 2053655), que validou uma sociedade com capital de R\$ 1.000,00 onde era "justo que a divisão dos lucros seja proporcional ao trabalho".
4. Concentração Extrema de Poder. O sócio-administrador detinha quase a totalidade do capital (ex: >85%) e todo o poder decisório.	A concentração de poder é uma "medida de gestão necessária, dado o elevado número de sócios", e não afeta a legitimidade da relação, que deve ser analisada pelo critério da "hipossuficiência concreta" do profissional qualificado.
5. Uso de Procuração (mandato). Os "sócios" outorgavam amplos poderes ao administrador no ato do ingresso, abdicando da participação na sociedade.	Esta é uma "medida de gestão necessária, dado o elevado número de sócios" e não uma prova de fraude. A análise deve focar na "hipossuficiência concreta".
6. Alta Rotatividade (<i>turnover</i>) de Sócios. O grande número de entradas e saídas (ex: 970 entradas e 753 saídas) é incompatível com a estabilidade de uma sociedade.	A alta rotatividade "reflete a dinamicidade e flexibilidade características dos empreendimentos modernos", onde profissionais se associam "temporariamente para projetos específicos".
7. Evidências de Subordinação (Escalas e Multas) A existência de escalas de plantão e a aplicação de "multas" por faltas caracterizam subordinação hierárquica.	Escalas e coordenação são "meros instrumentos de organização eficiente, não em evidências de subordinação jurídica". São "instrumentos indispensáveis de coordenação" e representam o "legítimo poder de auto-organização societária".
8. Ausência de Lastro Contábil. Pagamentos de "lucros" eram feitos sem balanços ou balancetes intermediários que comprovassem a existência desse lucro.	Este argumento é um "vício lógico insuperável". Uma "irregularidade formal de natureza contábil" (erro contábil) não prova que a "relação societária subjacente" (o negócio) é uma simulação. No máximo, autorizaria a tributação dos valores, mas "jamais [a] completa desconsideração da personalidade jurídica".
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 invalidade constitucional de critérios outrora utilizados para caracterização automática do vínculo empregatício, como a natureza intelectual da prestação de serviços ou a essencialidade da atividade, por que haveria as autoridades administrativas de persistir em análise fundada em presunções ultrapassadas? A garantia reside na força normativa dos precedentes constitucionais: quando a mais alta Corte do país reconhece a legitimidade de formas contratuais que

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

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

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

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

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

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

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

A idiosyncrasia 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 constituir 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: 06/03/2025³)

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.

4.1.3.4 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

³ 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 AQUI EXAMINADO – IRPF MÉDICA SÓCIA DA COMED	PERTINÊNCIA ANALÓGICA
TRIBUTO	Contribuições sociais previdenciárias devidas pela empresa de engenharia PROSUL sobre valores pagos a engenheiros e outros profissionais contratados por meio de pessoas jurídicas interpostas, no período de 2009–2011.	Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF devido por médica sócia da COMED – Corpo Médico Ltda., relativamente a valores declarados como lucros isentos nos anos-calendário de 2013, 2014 e 2015, reclassificados como rendimentos tributáveis do trabalho.	Em ambos os casos a controvérsia gira em torno da requalificação de rendas que circulam entre pessoa jurídica e pessoa natural, sob a suspeita de que a forma societária estaria encobrindo remuneração pessoal pelo trabalho .

CRITÉRIO DETERMINANTE	PARADIGMA – Rcl 71.838 (Prosul / CSRF)	CASO AQUI EXAMINADO – IRPF MÉDICA SÓCIA DA COMED	PERTINÊNCIA ANALÓGICA
FUNDAMENTO LEGAL PRINCIPAL	Enquadramento dos profissionais como segurados empregados nos termos do art. 12, I, “a”, da Lei 8.212/1991, com incidência de contribuições previdenciárias sobre remuneração decorrente de vínculo empregatício disfarçado por PJs, à luz de critérios clássicos da CLT.	Enquadramento dos valores recebidos da COMED como rendimentos tributáveis do trabalho , com base nos arts. 37, 38, 39, 43, 45, 56 e 83 do RIR/1999 (rendimentos do trabalho assalariado e não assalariado), no art. 44, I e § 1º, da Lei 9.430/1996 (multa qualificada) e no art. 1º da Lei 11.482/2007, caracterizando omissão de rendimentos sujeitos à tabela progressiva .	As duas autuações se apoiam em normas de incidência sobre rendimentos do trabalho , reinterpretando relações formalmente estruturadas como societárias ou empresariais para alcançá-las como fatos geradores de contribuições/IRPF.
DISPOSITIVOS LEGAIS SECUNDÁRIOS	Referência à moldura constitucional e infraconstitucional da matéria: precedentes vinculantes do STF em ADPF 324 e ADC 66, Tema 725 (RE 958.252), bem como dispositivos da Lei 8.212/1991 e da CLT utilizados para caracterizar vínculo empregatício sob a roupagem de pessoas jurídicas prestadoras.	Amplio conjunto de normas processuais e materiais: arts. 997 e 1.007 do Código Civil (sociedade simples e distribuição de lucros por produção); art. 129 da Lei 11.196/2005 (serviços intelectuais por meio de PJ); art. 50 do Código Civil (desconsideração da personalidade jurídica); art. 151, III, do CTN (suspensão da exigibilidade); art. 50 da Lei 9.784/1999 (motivação dos atos administrativos); Decreto 70.235/1972 e Súmula Vinculante 24 (constituição definitiva do crédito).	Ambos os casos se situam na intersecção entre direito tributário, societário, trabalhista e processual , e dialogam com a mesma rede de precedentes do STF sobre terceirização, pejotização, art. 129 da Lei 11.196/2005 e primazia dos precedentes vinculantes.
TESE JURÍDICA CENTRAL	Definir se o acórdão do CSRF, que reconheceu vínculo de emprego disfarçado nas contratações via PJs, violou a autoridade dos precedentes vinculantes (ADPF 324, ADC 66, Tema 725) ao tratar a terceirização como	Definir se a desconsideração, pela fiscalização e pela DRJ, do vínculo societário entre a recorrente e a COMED, com reclassificação dos lucros isentos como rendimentos de trabalho e aplicação de multa qualificada, é compatível com os	Nos dois casos, o núcleo da controvérsia é a compatibilização entre primazia da realidade e combate à simulação , de um lado, e liberdade de organização produtiva e uso de PJs por profissionais qualificados , de outro, sob a autoridade dos precedentes do STF.

CRITÉRIO DETERMINANTE	PARADIGMA – Rcl 71.838 (Prosul / CSRF)	CASO AQUI EXAMINADO – IRPF MÉDICA SÓCIA DA COMED	PERTINÊNCIA ANALÓGICA
CONTEXTO FÁTICO	<p>ilícita e desconsiderar a liberdade de organização produtiva.</p> <p>Empresa de engenharia consultiva (Prosul), atuante em grandes obras de infraestrutura. Contratação de 24 pessoas jurídicas, com 86 sócios, sendo 53 ex-empregados recontratados via PJs, para execução de atividades centrais do objeto social. A fiscalização identificou padrão de pejotização e o CSRF restabeleceu o lançamento; o STF, na Rcl 71.838, entendeu que o CARF desconsiderou indevidamente os precedentes sobre terceirização lícita.</p>	<p>limites traçados pelos precedentes do STF e com a legislação infraconstitucional, sobretudo à luz do critério da hipossuficiência concreta da médica.</p> <p>Sociedade simples COMED – Corpo Médico Ltda., com centenas de médicos sócios (cerca de 600–1.000, segundo a defesa), capital social altamente concentrado no sócio-administrador (88,06%), e ingressos de novos sócios com aportes simbólicos de R\$ 1,00. A recorrente recebe valores rotulados como “lucros” conforme a quantidade de plantões em hospitais públicos e privados, em cenário de carência de médicos no SUS. Fiscalização e DRJ.</p>	<p>Os dois quadros envolvem estruturas empresariais complexas, nas quais trabalho pessoal qualificado (engenheiros ou médicos) é organizado por meio de pessoa jurídica intermediária, com forte componente de prestação a entes públicos.</p>
ELEMENTOS CARACTERIZADORES	<p>Elementos típicos de emprego: pessoalidade, não eventualidade, onerosidade e subordinação; prestação de serviços exclusiva ou quase exclusiva para a Prosul; inexistência de empregados nas PJs; alocação dos profissionais nos projetos como se empregados fossem; contabilidade das PJs espelhando a da tomadora.</p>	<p>Aporte simbólico da recorrente (R\$ 1,00, equivalente a 0,021% do capital); concentração de 88,06% das cotas no administrador; alta rotatividade (970 ingressos e 753 saídas em cinco anos); pagamentos frequentes, várias vezes ao mês, com valores pré-definidos por plantão e por unidade de saúde; carta interna prevendo “multas” por faltas com reflexos salariais; outorga de procurações amplas ao sócio majoritário;</p>	<p>Em ambos, a Administração constrói a narrativa de fraude a partir de um feixe de indícios fático-contábeis, lidos como incompatíveis com verdadeira relação societária e indicativos de trabalho pessoal disfarçado.</p>

CRITÉRIO DETERMINANTE	PARADIGMA – Rcl 71.838 (Prosul / CSRF)	CASO AQUI EXAMINADO – IRPF MÉDICA SÓCIA DA COMED	PERTINÊNCIA ANALÓGICA
INDÍCIOS E PROVAS UTILIZADOS PELA FISCALIZAÇÃO	<p>Contratos genéricos de prestação de serviços; percentuais de receita entre 89% e 100% provenientes da Prosul; adiantamentos feitos à pessoa física dos sócios; manutenção, pela tomadora, de planos de saúde para os profissionais; controle de jornada e de horas; utilização de formulários padrões da empresa; escrituração contábil das PJs funcionando como “espelho” da tomadora.</p>	<p>ausência de demonstrações contábeis intermediárias que lastreiem os “lucros” distribuídos.</p> <p>Autos de infração e termos de constatação; documentos colhidos em fiscalização junto à COMED e a terceiros; extratos de pagamentos mensais a médicos, inclusive antes da formalização societária; contrato social (cláusulas sobre balanços intermediários e distribuição por produção); procurações amplas outorgadas ao administrador; comunicação interna prevendo penalidades por faltas; levantamento da alta rotatividade de sócios; inexistência de balanços ou balancetes que fundamentassem as distribuições de lucros isentos.</p>	<p>Nos dois casos há uso de indícios indiretos para construir a tese de ausência de risco e autonomia empresarial por parte dos profissionais, com posterior debate, no STF e no CARF, quanto à suficiência e correta interpretação desse conjunto probatório.</p>
PRINCÍPIO JURÍDICO APLICADO	<p>O STF reafirma a primazia da realidade sobre a forma, mas a reconcilia com a liberdade de iniciativa e a liberdade de organização das atividades produtivas, adotando a hipossuficiência concreta da pessoa natural como critério determinante para diferenciar terceirização lícita de fraude, além de afirmar a força vinculante de ADPF</p>	<p>O voto do relator no CARF combina a primazia da realidade com a nova moldura de liberdade de organização produtiva e o critério da hipossuficiência concreta dos profissionais médicos, além de enfatizar a necessidade de motivação adequada do lançamento e das decisões (art. 50 da Lei 9.784/1999) e a observância das orientações vinculantes do STF.</p>	<p>As duas decisões trabalham com o mesmo núcleo principiológico: realidade material x forma jurídica, liberdade econômica x proteção do trabalhador vulnerável e autoridade dos precedentes vinculantes, aplicados a contextos fáticos distintos (engenharia/terceirização, de um lado; sociedade médica/distribuição de lucros, de outro).</p>

CRITÉRIO DETERMINANTE	PARADIGMA – Rcl 71.838 (Prosul / CSRF)	CASO AQUI EXAMINADO – IRPF MÉDICA SÓCIA DA COMED	PERTINÊNCIA ANALÓGICA
ÔNUS PROBATÓRIO	<p>324 e ADC 66 sobre o CARF.</p> <p>A fiscalização demonstrou, no entender do CSRF, a presença dos elementos de relação de emprego; o CARF toma isso como suficiente e restabelece o lançamento. O STF, porém, entende que o CARF extrapolou os limites dos precedentes vinculantes ao presumir a ilicitude da terceirização a partir de indícios típicos de atividade-fim, sem demonstrar hipossuficiência concreta e fraude nas condições pactuadas.</p>	<p>A fiscalização descreve padrão de pagamentos, estrutura societária e dinâmica interna da COMED como prova de simulação e conluio. A contribuinte apresenta contrato social, escrituração contábil, argumentos sobre sociedade simples (arts. 997 e 1.007 do CC) e invoca art. 129 da Lei 11.196/2005, bem como nulidades por falta de motivação e prejudicialidade externa. A DRJ reputa a prova fazendária suficiente, na prática invertendo o ônus de afastar a simulação.</p>	<p>Nos dois casos há discussão sobre qual o grau de demonstração exigido do Fisco para afastar a roupagem societária e qual o espaço de atuação do contribuinte na produção de contraprova, especialmente quando se trata de profissionais qualificados, não presumidamente hipossuficientes.</p>
ARGUMENTO DEFENSIVO E SUA REJEIÇÃO/ACOLHIMENTO	<p>A defesa sustenta a licitude da terceirização à luz de ADPF 324 e ADC 66, afirmando que a Prosul podia contratar via PJs para atividades-fim. O CSRF, no acórdão depois cassado, não acolhe integralmente essa leitura e reconhece vínculos empregatícios disfarçados. Na Rcl 71.838, o STF acolhe a tese de violação aos precedentes vinculantes e cassa a decisão administrativa do CARF.</p>	<p>A defesa afirma que a COMED é sociedade simples regularmente constituída, que a distribuição de lucros desproporcional ao capital é autorizada pelo art. 1.007 do CC, que todos os valores foram declarados como lucros e que a autuação se baseia em meras presunções; alega nulidade por falta de motivação, violação ao devido processo legal (prejudicialidade externa, art. 151 do CTN, SV 24), ilegalidade da multa qualificada por ausência de dolo, e invoca o art. 129 da Lei 11.196/2005. A DRJ rejeita integralmente; no voto do relator, vários desses argumentos são</p>	<p>Em ambos os casos a defesa se ancora em precedentes do STF e em leitura atualizada das estruturas empresariais, questionando a extensão com que a Administração pode requalificar relações lícitas como fraudes. A reação das instâncias superiores (STF, no paradigma; CARF, aqui) é o ponto de convergência analógica.</p>

CRITÉRIO DETERMINANTE	PARADIGMA – Rcl 71.838 (Prosul / CSRF)	CASO AQUI EXAMINADO – IRPF MÉDICA SÓCIA DA COMED	PERTINÊNCIA ANALÓGICA
TIPO DE SIMULAÇÃO IDENTIFICADA OU AFASTADA	<p>O acórdão do CSRF vê interposição de pessoas jurídicas de engenharia como mecanismo para dissimular vínculos de emprego e reduzir contribuições previdenciárias. Na Rcl 71.838, o STF entende que o CARF, ao requalificar amplamente a terceirização, acabou por violar a autoridade dos precedentes que reconhecem a licitude de contratações por PJs, afastando a ideia de que a mera terceirização em atividade-fim configure simulação.</p>	<p>A fiscalização e a DRJ qualificam a estrutura da COMED como “farsa montada para burlar o Fisco”, em que a distribuição de “lucros” a centenas de médicos seria, na verdade, remuneração por serviços médicos, com conluio entre a PJ e os profissionais.</p>	<p>Em ambos os casos discute-se se se está diante de simulação ilícita ou de uso legítimo de novas formas societárias. O critério da hipossuficiência concreta, a análise fina da prova e a deferência aos precedentes do STF funcionam como chaves para distinguir fraude de planejamento lícito.</p>

4.1.3.5 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 relembrar 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 chancelar 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 inexiste, 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.

4.2 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 gravantes 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 impescindibilidade 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 idiossincrasias 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 noutras 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 extrapolam "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 02/02/2022; 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.

5 DISPOSITIVO

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

É como voto.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, redatora designada

Parabenizo o ilustre Relator pelo seu tão minudente voto, mas dele ouso divergir.

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 *affection 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.

Assinado Digitalmente

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva