



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15956.720072/2019-73
ACÓRDÃO	2202-011.924 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PEDRO FERREIRA DE BARROS NETO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015, 2016

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

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

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

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

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

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino – Relator

Assinado Digitalmente

Henrique Perlatto Moura – Redator designado

Assinado Digitalmente

Ronnie Soares Anderson – Presidente

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

RELATÓRIO

Por brevidade, transcrevo o relatório elaborado pelo órgão julgador de origem, 4ª Turma da DRJ/POA, de lavra da Auditora-Fiscal Marilucia Durgante Conterato (Acórdão 10-67.533):

O interessado acima qualificado foi autuado, tendo sido lhe exigido o crédito tributário no montante de R\$ 335.993,25, nele compreendidos imposto, multa de ofício qualificada de 150%, e juros de mora, relativo aos anos-calendários 2014 a 2016, em decorrência da apuração de rendimentos classificados indevidamente na DIRPF, na forma dos dispositivos legais sumariados na peça fiscal (fls. 114 e seguintes).

Tendo a Fiscalização entendido que, em tese, houve crime contra a ordem tributária, previsto na Lei nº 8.137, de 1990, arts. 1º e 2º, o fato foi levado ao conhecimento do Ministério Público Federal, através da Representação Fiscal para Fins Penais.

O contribuinte, às fls. 137 a 160, impugna tempestivamente o lançamento, fazendo, juntando os documentos de fls. 161 a 199, e fazendo, em síntese, as alegações a seguir descritas.

O impugnante requer a concessão de efeito suspensivo à defesa, mantendo a exigibilidade do Crédito Tributário suspensa até trânsito em julgado administrativo, conforme artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional.

DA PRELIMINAR

O auto de infração foi lavrado em 26.06.2019, sendo o contribuinte notificado em 08.07.2019.

Contudo, imperioso se faz observar o artigo 11 da Portaria RFB nº. 6478/2017, a qual dispõe:

"CAPITULO III- DOS PRAZOS
Art. 11. Os procedimentos fiscais deverão ser executados nos seguintes prazos:

120 (cento e vinte) dias, no caso de procedimento de fiscalização; e

60 (sessenta) dias, no caso de procedimento fiscal de diligência.

§ 1º Os prazos de que trata o caput poderão ser prorrogados até a efetiva conclusão do procedimento fiscal e serão contínuos, excluindo-se da sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento, conforme os termos do art. 5º do Decreto nº 70.235, de 1972.

§ 2º Para fins de controle administrativo, a contagem do prazo do procedimento fiscal far-se-á a partir da data da expedição do TDPF, salvo nos casos de expedição de TDPF-E, nos quais a contagem far-se-á a partir da data de início do procedimento fiscal".

De fácil percepção temos a intempestividade dos atos praticados pelo FISCO, vez que a TDPF teve início em 14.09.2018 e o presente auto de infração veio a ser proposto tão somente em 26.06.2019 - quase um ano após.

Ressalta-se, ainda, que o contribuinte veio a receber intimação acerca do Prosseguimento da Fiscalização, porém a mesma só ocorreu em idos de maio de 2019, na data exata de 24.05.2019, sendo a intimação postada pelo respeitável órgão em 22.05.2019, (DOC3 e DOC3.1) ou seja, quando da intimação acerca do Prosseguimento da Fiscalização, o mesmo já estava intempestivo, tendo em vista que a data final para a continuação do prosseguimento se deu em 13.11.2018 (60 dias). Em suma, o Fiscal só notificou o contribuinte sobre o prosseguimento do termo fiscal após 192 dias do vencimento de seu prazo.

Assim, auto de infração é nulo, devendo ser extinto, tendo em vista a não observância do agente ao prazo legal de instauração de Continuidade de Prosseguimento Fiscal, estando, assim, em nítida infringência à Normativa da Receita Federal.

Vejamos, ainda, na Portaria RFB nº. 6478/2017

"CAPÍTULO IV
DA EXTINÇÃO DO TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL Art. 12. O
TDPF extingue-se:
(...)

II - pelo decurso dos prazos a que se refere o art. 11, sem prejuízo da continuidade do procedimento fiscal, conforme os termos do art. 13".

Nessa senda, a própria Portaria da Receita Federal do Brasil estabelece em suas normativas que a não observância dos prazos elencados em seu artigo 11 gera a extinção do termo de distribuição de Procedimento, o que desde já se requer.

Por tudo quanto foi exposto, requer a Extinção do Presente Termo de Procedimento Fiscal, por estar o mesmo intempestivo e com vícios em sua origem, não podendo, assim, produzir seus efeitos, POR SER O TDPF NULO.

DA TEMPESTIVIDADE

O Impugnante foi notificado do referido lançamento tributário na data de 08 de julho de 2019, conforme DOC 2 - rastreio dos Correios, não subsistindo qualquer dúvida quanto à data do início do prazo para oferta da Impugnação.

DOS FATOS PRESUMIDOS E RELATADOS PELA AUTORIDADE FISCAL NO AUTO DE INFRAÇÃO

O Impugnante está sendo alvo de procedimento fiscal por presumir, o FISCO, que o mesmo não declarou o Imposto de Renda acerca das rendas auferidas nos Exercícios de 2015 a 2017 na forma correta. Isto porque, alega o Fisco, que o notificado declarou como Distribuição de Lucros valores que deveriam ser declarados como rendimentos tributáveis decorrentes do trabalho assalariado, sem vínculo empregatício, pois, apesar do notificado fazer parte do corpo social da empresa distribuidora dos Lucros (que será abaixo descrita), o FISCO presume que o contribuinte é empregado, fatos estes totalmente desassociados da realidade.

A pessoa jurídica de direito privado, distribuidora dos lucros, DESIDERIO PLANTÕES MÉDICOS LTDA, regularmente inscrita sob o CNPJ nº. 17.875.313/001-96, detém seu Contrato Social devidamente registrado nos órgãos cadastrais, bem como seu CNPJ fornecido pela própria Receita Federal.

Observa-se, assim, que o Sr. VAGNER LUIS DESIDERIO é o sócio administrador da presente sociedade, pois detém a maior participação social - Sócio Majoritário, e, por conseguinte, o responsável pelo repasse dos Lucros aos demais sócios, inclusive ao sócio notificado, conforme CONTRATO SOCIAL anexo.

Alega o FISCO, no item 3 do Termo de Verificação de Infração, que a "Receita Federal do Brasil apurou fatos que descaracterizavam os valores pagos por ela a título de 'distribuição de lucros' a centenas de profissionais, dentre eles o sujeito passivo...)", bem como "demonstrou-se que, não rara vezes, os profissionais

começavam a receber retribuições pela prestação de seus serviços antes mesmo de fazer parte do quadro societário da empresa".

Contudo, referido fato não pode ser considerado como verdadeiro. Nota-se, no presente Auto de Infração, que o Agente Fiscal não colacionou nenhuma prova legal acerca de suas alegações. O FISCO não colacionou aos autos provas capazes de satisfazer o alegado acerca de recebimentos anteriores à participação do impugnante no quadro societário, porque referido fato nunca ocorreu.

Alega, ainda, a autoridade Fiscal que o valor empreendido quando da Constituição Empresarial do Impugnante, era portador de um número de cotas e que, algumas vezes, o repasse de lucros (distribuição) se dava em mais de uma vez dentro do mesmo mês ou em valores superiores ao de suas quotas.

Insta esclarecer que o nosso ordenamento jurídico não veda referida forma de atuação. Conforme disposto no artigo 1007 do Código Civil, salvo estipulação em contrário, o sócio participa dos lucros e das perdas, na proporção das respectivas quotas, mas aquele, cuja participação consiste em serviços, somente participa dos lucros na proporção da média do valor das quotas.

O artigo alhures descrito estabelece que o sócio participará da divisão dos lucros na proporção de sua participação no Capital Social. No entanto, a distribuição desproporcional de lucros é permitida no ordenamento jurídico brasileiro, conforme a expressão "salvo estipulação em contrário".

Ademais, o artigo 1008 do Código Civil veda apenas a exclusão de sócio da participação nos lucros, permitindo distribuição desigual.

O simples fato de o Impugnante ter recebido valores distintos de sua quota social, ou em mais de um mês, não o faz sonegador, tampouco empregado sem vínculo trabalhista, mesmo porque referido fato não é vedado em nosso ordenamento jurídico.

Insurge o FISCO que a distribuição de "lucros" era ainda efetuada a inúmeros profissionais, mesmo antes de fazerem parte do "quadro societário" da empresa, o que corrobora a assertiva de que a denominação lucro não correspondia à realidade, fato este que não merece prosperar.

O Fisco declara que inúmeros profissionais receberam lucros sem fazer parte do quadro societário, mas não traz aos autos nenhuma prova de que o Impugnante recebeu referidos valores.

O Imposto de Renda é pessoal de cada contribuinte, não podendo o Impugnante ser responsabilizado por terceiros.

A empresa possui regular constituição, sem vedação legal quanto ao número de sócios.

O impugnante é sócio de fato e faz jus aos lucros, inexistindo remuneração por serviços.

A boa-fé do contribuinte deve ser presumida.

DO DIREITO APLICADO AOS FATOS - Da Interpretação Favorável ao Contribuinte em face a circunstâncias do Artigo 112 do Código Tributário Nacional

No presente caso, há dúvida quanto à infração, devendo ser aplicada interpretação favorável ao contribuinte.

ILEGALIDADE DA MULTA APLICADA

A multa de 150% viola proporcionalidade e razoabilidade, devendo ser limitada.

ALEGAÇÃO FISCAL ACERCA DA COMED

Não há nexo com a empresa COMED e o valor já foi quitado, sendo indevida nova cobrança.

DAS CONSIDERAÇÕES GERAIS

Foram violados princípios e normas, especialmente quanto à nulidade do procedimento, legalidade, boa-fé e bis in idem.

DOS REQUERIMENTOS

Requer:

- nulidade do auto de infração;
- procedência integral da impugnação;
- subsidiariamente, redução da multa;
- aplicação do art. 112 do CTN;
- reconhecimento da ausência de nexo com a COMED.

Referido acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF
Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões judiciais, excetuando-se as proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

NULIDADE. REQUISITOS DO LANÇAMENTO. TDPF.

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo. O Termo de Distribuição de

Procedimento Fiscal - TDPF constitui instrumento de controle da administração tributária não podendo obstar o exercício da atividade de lançamento que decorre exclusivamente de Lei.

SOCIEDADE. LUCROS. NATUREZA JURÍDICA DOS RENDIMENTOS PAGOS AOS SÓCIOS. VERDADE MATERIAL.

Apurado-se que as atividades e os negócios jurídicos desenvolvidos possuem aspectos diversos da realidade formal, sendo os supostos sócios prestadores de serviços e o lucro, na verdade, refere-se à remuneração dos serviços prestados, os valores recebidos devem ser classificados, segundo a sua efetiva natureza jurídica, como rendimentos tributáveis de prestação de serviços, que correspondem à verdade material dos fatos, e não como lucros isentos do Imposto de Renda.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. DOLO.

A prática dolosa tendente a reduzir expressivamente o montante do imposto devido enseja a incidência da multa qualificada.

MULTA DE OFÍCIO. CONSTITUCIONALIDADE

A autoridade administrativa não tem competência para decidir sobre a constitucionalidade ou legalidade de leis.

Impugnação Improcedente.

Cientificado do resultado do julgamento em 15/01/2020, uma quarta-feira (fls. 229), a parte-recorrente interpôs o presente recurso voluntário em 13/02/2020, uma quinta-feira (fls. 232), no qual se sustenta, sinteticamente:

- a) A lavratura do auto de infração após o prazo previsto na Portaria RFB nº 6.478/2017 viola a legalidade e a regularidade do procedimento fiscal, pois o TDPF teria se tornado intempestivo, comprometendo a validade do lançamento;
- b) A manutenção de procedimento fiscal após o decurso do prazo contraria os princípios da moralidade, publicidade e eficiência, na medida em que a Administração Tributária deve observar os limites temporais fixados em norma própria;
- c) A ausência de observância da Portaria RFB nº 6.478/2017 fere a formalidade do procedimento administrativo, pois o processo fiscal deve seguir sequência cronológica e requisitos legais para sua validade;
- d) A imputação de rendimentos tributáveis ao invés de lucros distribuídos ofende o conceito jurídico de participação societária, pois a parte-recorrente é sócia da pessoa jurídica e faz jus à distribuição de lucros isentos;
- e) A utilização de situações relativas a outros contribuintes viola a pessoalidade da tributação do imposto de renda, na medida em que não há prova de que os fatos descritos pela fiscalização ocorreram com a parte-recorrente;

- f) A conclusão fiscal baseada em presunções contraria a exigência de prova material da infração, pois não foram juntados elementos que demonstrem recebimentos indevidos ou prestação de serviços como empregado;
- g) A desconsideração da condição de sócio fere o direito privado aplicado à matéria tributária, pois a legislação tributária não pode alterar conceitos de direito societário, nos termos do art. 110 do CTN;
- h) A interpretação desfavorável ao contribuinte diante de dúvida quanto aos fatos contraria o art. 112 do CTN, que impõe interpretação mais favorável em matéria sancionatória;
- i) A qualificação da multa em 150% viola a necessidade de comprovação de dolo ou conluio, pois inexistem provas de conduta dolosa da parte-recorrente;
- j) A base de cálculo da multa qualificada ofende a proporcionalidade, na medida em que deveria se limitar ao montante efetivamente devido a título de imposto e não à totalidade dos rendimentos;
- k) A multa aplicada contraria os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, pois impõe penalidade excessiva sem demonstração de infração comprovada;
- l) A autuação desconsidera a boa-fé da parte-recorrente e a presunção de inocência, uma vez que não há comprovação de irregularidade na sua conduta;
- m) O acórdão recorrido contraria a necessidade de vinculação entre fato e prova, pois se fundamenta em generalizações e não em elementos específicos do caso concreto;

Diante do exposto, pede-se, textualmente:

Que SEJA acolhida a presente preliminar de Mérito, considerando, assim, o presente lançamento tributário como NULO, por vício desde seu nascituro e, por conseguinte, incapaz de produzir seus regulares efeitos;

Que seja acolhido o presente Recurso Voluntário, sendo o mesmo julgado procedente em sua TOTALIDADE.

Por prevenção, caso cometam o equívoco dos requerimentos do item "1" e "2" não serem acolhidos, pede:

Que seja reformado o Acórdão de nº. 10-67.533, aplicando multa de, no máximo, 30% (trinta por cento) face aos 27,5% devido a título de IRPF;

Que seja reformado o Acórdão de nº. 10-67.533, julgando improcedente o presente Auto de Infração, por estar em nítida desobediência ao artigo 112 do Código Tributário Nacional, devendo ser aplicada a Interpretação Favorável ao Contribuinte em face a circunstâncias.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Thiago Buschinelli Sorrentino**, Relator

1 CONHECIMENTO

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

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

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

Também não se conhece da alegação de violação constitucional da moralidade, publicidade e eficiência, calcados na afirmação de que administração tributária deveria observar os limites temporais fixados em norma própria (se a inobservância dessas regras infraconstitucionais implicar a nulidade do lançamento, essa violação será analisada a tempo e modo próprios).

2 REGISTRO DE PRECEDENTE DESTA TURMA

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

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

a 100%, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/1996, nos termos do art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional.

(BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Segunda Seção de Julgamento. Segunda Câmara. Segunda Turma Ordinária. **Acórdão nº 2202-011.608** (Processo nº 15956.720051/2017-96). Relator: Thiago Buschinelli Sorrentino. Redatora ad hoc: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva. Brasília, DF, 05 dez. 2025.)

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

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

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

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

3 PRELIMINARES

3.1 PRELIMINAR DE NULIDADE POR INOBSERVÂNCIA DE PRAZOS

Diz o recorrente que a manutenção de procedimento fiscal após o decurso do prazo contraria os princípios da moralidade, publicidade e eficiência, na medida em que a Administração Tributária deve observar os limites temporais fixados em norma própria.

Em especial, a ausência de observância da Portaria RFB nº 6.478/2017 fere a formalidade do procedimento administrativo, pois o processo fiscal deve seguir sequência cronológica e requisitos legais para sua validade.

À alegação de violação dos prazos processuais para constituição do crédito tributário, não se tratando de decadência, que expressamente proíbe a constituição do crédito tributário, aplica-se o mesmo racional persuasivo da Súmula CARF 171:

Súmula CARF nº 171

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Diante do exposto, rejeito a preliminar.

3.2 PRELIMINAR DE NULIDADE POR INSUFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO

A recorrente reitera a nulidade por capitulação genérica, quebra da verdade material, falta de provas e ausência de ligação das assertivas ao quadro fático.

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:RYCARD0 HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA

Numero do processo:19311.720257/2016-71

Turma:Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção

Câmara:Terceira Câmara

Seção:Terceira Seção De Julgamento

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

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

Ementa:Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2012 DECISÃO NULA. NÃO ENFRENTAMENTO DE TODAS AS QUESTÕES. Merece ser declarada nula a decisão de primeiro grau que não enfrenta todas as questões com potencial de modificar o lançamento, sendo necessário o retorno do expediente à unidade competente, para prolatação de nova decisão, em boa forma.

Numero da decisão:3302-006.576

Decisão:Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para anular a decisão de primeiro grau, por não enfrentamento da alegação de inaplicabilidade do percentual de 75% na multa proporcional devido ao seu caráter confiscatório. (assinado digitalmente) Paulo Guilherme Déroulède - Presidente. (assinado digitalmente) Corinθο Oliveira Machado - Relator. Participaram do presente julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho, Walker Araujo, Corinθο Oliveira Machado, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Muller Nonato Cavalcanti Silva (Suplente Convocado) e Paulo Guilherme 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, apodíticas ou aparentes, ou mesmo por meio da preguiçosa repetição de determinadas fórmulas reiterativas dos textos normativos, em ocasiões reproduzidas mecanicamente em termos tão genéricos que poderiam adaptar-se a qualquer situação."

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

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

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

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

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

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

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.

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.

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

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

Disse o Ministro VICTOR NUNES LEAL, à época:

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

[...]

O Sr. Ministro Victor Nunes: Retomando o fio de meu raciocínio, contraditado, antecipadamente, pelos eminentes Ministros Gonçalves de Oliveira e Pedro Chaves⁷, peço vênica para uma consideração preliminar. Se tivermos de interpretar a Súmula com todos os recursos de hermenêutica, como interpretamos as leis, parece-me que a Súmula perderá sua principal vantagem. Muitas vezes, será apenas uma nova complicação sobre as complicações já existentes. A Súmula deve ser entendida pelo que exprime claramente, e não a contrario sensu, com entrelinhas, ampliações ou restrições. Ela pretende pôr termo a dúvidas de interpretação e não gerar outras dúvidas. No ponto em debate, a Súmula declara que não é devido o selo nos contratos celebrados anteriormente à Emenda Constitucional 5. Mas não afirma que, celebrado o contrato posteriormente, o selo seja devido.

[...]

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

[...]

O Sr. Ministro Victor Nunes: Faço um apelo aos eminentes colegas, para não interpretarmos a Súmula de forma diferente do que nela se exprime, intencional e claramente. Do contrário, ela falhará, em grande parte, à sua finalidade. Quando a Súmula afirma que não é devido o selo se o contrato for celebrado anteriormente à vigência da Emenda Constitucional 5, sobre esta afirmação, e somente sobre

ela, é que já está tranqüila a orientação do Tribunal. Quanto a ser devido o selo nos contratos posteriores, o Tribunal Pleno ainda não definiu a sua jurisprudência”.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A superioridade do critério da hipossuficiência concreta sobre outros parâmetros tradicionalmente utilizados manifesta-se em múltiplas dimensões. Primeiramente, ele harmoniza-se com a realidade econômica contemporânea, na qual, conforme exemplificado pelo Ministro Fux através do caso da *Apple* e *Foxconn*, produtos finais resultam frequentemente de complexas cadeias de valor envolvendo múltiplos agentes especializados. A tentativa de classificar tais relações através da dicotomia atividade-fim/meio revela-se não apenas imprecisa, mas contraproducente, pois desconsidera as vicissitudes da especialização produtiva moderna. Em segundo lugar, o critério da hipossuficiência concreta respeita a autonomia da vontade quando esta efetivamente existe, permitindo que profissionais qualificados e com poder de barganha optem legitimamente por arranjos contratuais diversos do vínculo empregatício tradicional. Terceiro, e talvez mais importante, esse critério protege aqueles que verdadeiramente necessitam da tutela trabalhista, independentemente de artifícios formais ou classificações abstratas de atividades. A observação das práticas empresariais contemporâneas sugere que muitos trabalhadores, embora formalmente constituídos como pessoas jurídicas, encontram-se em situação de dependência econômica e subordinação fática idêntica à de empregados tradicionais, enquanto outros, prestando serviços idênticos, gozam de autonomia real e diversificação de clientela.

A articulação entre liberdade econômica e proteção do trabalhador vulnerável, longe de constituir antinomia, revela-se como complementaridade necessária quando mediada pelo critério da hipossuficiência concreta. A Constituição Federal, ao estabelecer como fundamentos da República tanto os valores sociais do trabalho quanto a livre iniciativa, não criou princípios mutuamente excludentes, mas diretrizes que demandam harmonização contextual. O reconhecimento da legitimidade de formas flexíveis de contratação, conforme estabelecido pelo STF, não implica desproteger trabalhadores vulneráveis, mas sim reconhecer que nem toda prestação de serviços configura relação de emprego. A hipossuficiência concreta funciona como

elemento de calibragem dessa equação, permitindo que a liberdade contratual prevaleça quando as partes possuem efetiva capacidade negocial, ao mesmo tempo em que aciona a proteção trabalhista quando tal capacidade mostra-se fictícia ou meramente formal. Essa abordagem revela particular pertinência no contexto da economia digital e das plataformas tecnológicas, onde a classificação dos prestadores de serviços tem gerado intensos debates jurídicos. A aplicação do critério da hipossuficiência concreta permitir-nos-ia distinguir, por exemplo, entre programadores altamente qualificados que prestam serviços a múltiplas empresas e motoristas de aplicativo em situação de dependência econômica exclusiva, ainda que ambos operem formalmente como autônomos.

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

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

Poder-se-ia objetar que o critério da hipossuficiência concreta introduziria excessiva subjetividade nas decisões judiciais, comprometendo a segurança jurídica que se pretende alcançar. Tal objeção, contudo, desconsidera que a atual aplicação da dicotomia atividade-fim/meio já padece de intensa subjetividade e variação jurisprudencial, como reconheceu o

próprio Ministro Barroso ao afirmar que a jurisprudência trabalhista sobre terceirização tem sido oscilante e não estabelece critérios claros e objetivos. A hipossuficiência concreta, ao contrário, permitiria o desenvolvimento de standards jurisprudenciais progressivamente mais precisos, construídos através da análise reiterada de casos similares. Ademais, a verificação de elementos objetivos como dependência econômica, diversificação de clientela e autonomia organizacional conferiria maior concretude à análise judicial do que tentativas de classificar abstratamente atividades empresariais em constante mutação.

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

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

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

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

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

Como se lê no referido acórdão, o processo teve como agravante a União, representada pelo Advogado-Geral da União e pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

Figurou como interessado o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o CARF, sem representação processual nos autos.

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

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

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

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

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

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

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

vinte e um de fevereiro de dois mil e vinte e cinco, com a participação dos Ministros Cristiano Zanin, que presidiu a sessão, Cármen Lúcia, Luiz Fux, Alexandre de Moraes e Flávio Dino.

Referido precedente foi assim ementado:

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

I. Caso em exame

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

II . Questão em discussão

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

III. Razões de decidir

[...]

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

[...]

8. Agravo regimental desprovido, com majoração de honorários.

[...] (*grifei*)

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

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

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

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

Essa compreensão nos conduz naturalmente à análise do artigo 129 da Lei 11.196/2005, frequentemente invocado nessas discussões. Embora seja razoável questionar se a atividade desportiva enquadrar-se-ia perfeitamente na categoria de serviços intelectuais, artísticos ou culturais, convém observar que a exploração de direitos de imagem transcende a mera prática esportiva. Quando uma pessoa jurídica administra, negocia e comercializa esses direitos, desenvolve atividade

empresarial de gestão de propriedade intelectual que possui características próprias. A distinção constitucional entre cultura e desporto, embora relevante para outros fins, não necessariamente impede o reconhecimento de que a gestão profissional de direitos de imagem constitua atividade empresarial autônoma, com suas próprias vicissitudes e complexidades.

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

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

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

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

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

Prosseguindo, a questão da exclusividade na cessão merece reflexão equilibrada. É verdade que a exclusividade pode, em certas circunstâncias, sugerir vinculação estreita entre as partes. Por outro lado, o mercado de direitos de imagem, por

suas características intrínsecas, frequentemente demanda arranjos exclusivos para viabilizar a exploração econômica eficiente. Patrocinadores e licenciados esperam poder associar suas marcas de forma clara e sem conflitos à imagem do atleta. A fragmentação desses direitos entre múltiplos cessionários poderia comprometer significativamente seu valor de transação. Assim, a exclusividade pode representar não subordinação, mas racionalidade econômica adaptada às peculiaridades desse mercado específico, como em uma espécie de “monopólio natural”.

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

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

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

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

Por fim, é fundamental reconhecer que a cessão de direitos de imagem não se enquadra perfeitamente nas categorias tradicionais de prestação de serviços,

fornecimento de bens, nem industrialização. Trata-se de operação jurídica com características próprias, envolvendo o licenciamento de direitos imateriais cuja exploração econômica segue lógica distinta. Quando adequadamente estruturada e documentada, com substância econômica real e propósito negocial legítimo, tal operação merece reconhecimento tributário correspondente à sua natureza jurídica específica.

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

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

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

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

[...]

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

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

Acerca dos critérios decisórios determinantes usualmente encontrados na taxonomia desse tipo de quadro, assim me manifestei, em julgamento que tenho como paradigmático:

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

Tabela 1-Resumo da análise

CRITÉRIO DETERMINANTE (FUNDAMENTO LANÇAMENTO-PRECEDENTES)	MINHA LEITURA
1. Pagamento por Produção (Plantão/Localização)A remuneração ser um valor "pré-definido" e "fixo" por plantão e/ou localização, e não baseada no resultado (lucro) da sociedade.	O pagamento ser proporcional à contribuição de serviços (produção) é lícito e amparado pelo art. 1.007 do Código Civil. É uma "modalidade de distribuição de resultados proporcional à contribuição de cada sócio". Cita-se o STJ (REsp 2053655), que validou a distribuição de dividendos "proporcionalmente aos dias de trabalho".
2. Frequência do Pagamento. Pagamentos ocorriam "várias vezes dentro do mesmo mês" ou "no mesmo dia", o que é incompatível com a apuração de lucros.	Se o cálculo do lucro é lícito (baseado no "valor agregado pelo agente"), a periodicidade do pagamento também é. A "metodologia temporal" (cronograma) deve ser adequada à "ação concreta" do agente, e não ao "modelo legado" de apuração de capital.
3. Participação Irrisória no Capital SocialO "sócio" ingressava com um valor simbólico (ex: R\$ 1,00), demonstrando falta de investimento real e <i>affectio societatis</i> .	Este critério é "anacrônico". Na "economia do conhecimento", a "contribuição intelectual ou técnica substitui o aporte de capital". Cita a figura histórica do "sócio de indústria" (sócio de serviço) e o STJ (REsp 2053655), que validou uma sociedade com capital de R\$ 1.000,00 onde era "justo que a divisão dos lucros seja proporcional ao trabalho".
4. Concentração Extrema de Poder. O sócio-administrador detinha quase a totalidade do capital (ex: >85%) e todo o poder decisório.	A concentração de poder é uma "medida de gestão necessária, dado o elevado número de sócios", e não afeta a legitimidade da relação, que deve ser analisada pelo critério da "hipossuficiência concreta" do profissional qualificado.
5. Uso de Procuração (mandato). Os "sócios" outorgavam amplos poderes ao administrador no ato do ingresso, abdicando da participação na sociedade.	Esta é uma "medida de gestão necessária, dado o elevado número de sócios" e não uma prova de fraude. A análise deve focar na "hipossuficiência concreta".

6. Alta Rotatividade (<i>turnover</i>) de Sócios. O grande número de entradas e saídas (ex: 970 entradas e 753 saídas) é incompatível com a estabilidade de uma sociedade.	A alta rotatividade "reflete a dinamicidade e flexibilidade características dos empreendimentos modernos", onde profissionais se associam "temporariamente para projetos específicos".
7. Evidências de Subordinação (Escalas e Multas) A existência de escalas de plantão e a aplicação de "multas" por faltas caracterizam subordinação hierárquica.	Escalas e coordenação são "meros instrumentos de organização eficiente, não em evidências de subordinação jurídica". São "instrumentos indispensáveis de coordenação" e representam o "legítimo poder de auto-organização societária".
8. Ausência de Lastro Contábil. Pagamentos de "lucros" eram feitos sem balanços ou balancetes intermediários que comprovassem a existência desse lucro.	Este argumento é um "vício lógico insuperável". Uma "irregularidade formal de natureza contábil" (erro contábil) não prova que a "relação societária subjacente" (o negócio) é uma simulação. No máximo, autorizaria a tributação dos valores, mas "jamais [a] completa desconsideração da personalidade jurídica".
9. Recrutamento com Promessa de Evasão. A empresa "aliciava" médicos com a promessa explícita de "valores líquidos não tributáveis" (alegação de conluio/dolo).	A escolha de um modelo de menor custo tributário (que é "potencialmente lícita" para médicos, segundo o STF) não presume dolo ou "conluio". Há uma elipse ou entimema. Os elementos de caracterização da relação de emprego, especialmente a subordinação, foram escamoteados? Não. A fiscalização precisaria provar a "hipossuficiência" e "coerção" dos médicos para caracterizar a fraude, o que não foi feito.
10. Provas Externas (Justiça do Trabalho). Decisões do TRT/TST e o ajuizamento de Reclamações Trabalhistas pelos próprios "sócios" confirmam a fraude e o vínculo de emprego.	Os precedentes do STF (ADPF 324, ADC 66) sobre a licitude da "pejotização" de profissionais qualificados (não hipossuficientes) superam a análise tradicional da Justiça do Trabalho. O STF (na Rcl 71.838) chegou a cassar uma decisão do CARF que havia desconsiderado esses precedentes do STF para reconhecer um vínculo de emprego.

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

O primeiro fundamento que sustenta a insuficiência desses indícios reside na própria natureza evolutiva das formas de empreendimento na economia do conhecimento. A liberdade de associação, consagrada no artigo 5º, XVII, da Constituição Federal, conjugada com o princípio da livre iniciativa estabelecido no artigo 170, caput, autoriza e legitima arranjos societários que transcendem os modelos rígidos da era industrial. Quando observamos a crescente adoção de estruturas organizacionais horizontalizadas, nas quais profissionais especializados associam-se para prestar serviços de alta complexidade técnica, verificamos que características antes consideradas típicas do emprego assalariado, como a

existência de escalas ou a coordenação de atividades, constituem-se em meros instrumentos de organização eficiente, não em evidências de subordinação jurídica. A garantia dessa assertiva encontra-se na própria lógica da economia contemporânea: se a geração de riqueza migrou da produção material massificada para a propriedade intelectual e o conhecimento especializado, seria contraditório exigir que as formas jurídicas permanecessem presas aos moldes do capitalismo mercantil.

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

O segundo pilar argumentativo emerge da evolução jurisprudencial consolidada pelo Supremo Tribunal Federal no tratamento das relações de prestação de serviços. Como observei quanto aos precedentes paradigmáticos, a Corte Constitucional, através das decisões proferidas na ADPF 324, no RE 958.252 e na ADC 66, estabeleceu novos marcos interpretativos que privilegiam a autonomia negocial e reconhecem a legitimidade de arranjos empresariais complexos. Tal reorientação hermenêutica afasta-se deliberadamente dos critérios tradicionais cristalizados na legislação trabalhista, abraçando concepção que valoriza a liberdade contratual desde que ausente a fraude. Se o próprio Supremo Tribunal Federal declarou a 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 idiossincrasia dessa forma de organização societária revela-se ainda mais evidente quando contrastamos o tratamento dispensado aos sócios de serviços com aquele conferido aos sócios meramente capitalistas. Enquanto estes podem limitar sua participação ao aporte inicial de recursos, permanecendo absolutamente alheios à condução cotidiana dos negócios sociais, aqueles necessariamente envolvem-se na operacionalização do empreendimento, pois sua contribuição materializa-se precisamente através dessa atuação continuada. Estabelecer-se-iam, destarte, regimes jurídicos distintos que refletem a natureza diversa das contribuições: ao sócio capitalista, a liberdade de não interferir na gestão; ao sócio de serviços, o dever de contribuir ativamente, mas também o direito de participar nos resultados na medida dessa contribuição.

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

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

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)

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)

Assim, extraem-se três conclusões:

O ordenamento não impõe o pagamento de pró-labore como condição para a distribuição de lucros e resultados; e

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.

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.

Mantenho tais vetores, que devem ser aplicados neste caso, segundo cada elemento concreto permitir, ou rejeitados, se presente gatilho de distinção.

4.1.4 CONTEXTUALIZAÇÃO DOS PRECEDENTES DE OUTRAS TURMAS DO CARF

Também é relevante anotar:

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

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

De fato, apesar de tais precedentes não serem vinculantes, e a eles não se aplicar o Princípio do Colegiado, porquanto formados por outros órgãos fracionários, o

exame realizado naquelas oportunidades poderia muito contribuir para a elucidação de questões jurídicas relevantes sobre a melhor leitura possível a ser feita. Assim, a conversão em vistas coletivas assegurou o tempo necessário para que esses precedentes pudessem ser lidos e contextualizados ao atual momento de julgamento.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Aqui, vale a pena lembrar que o determinante da autuação não foi o desrespeito às normas de apuração e da distribuição do lucro, pois as respectivas alusões tiveram papel acessório, ancilar, ou de simples reforço persuasivo à

verdadeira tese, que é a de *fraude* e de *simulação*. Vale dizer, a periodicidade do pagamento não foi um índice, nem um marcador, da inexistência de lucros distribuíveis, porquanto ela serviu para comprovar a existência de relação de emprego, ou, na melhor das hipóteses, de terceirização autônoma.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Sobre a suficiência da alegada desorganização contábil-societária como elemento autônomo e determinante, também registro entendimento já conhecido desta Turma:

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

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

negócio jurídico. A ausência de levantamentos intermediários poderia, quando muito, ensejar a tributação dos valores distribuídos como rendimentos tributáveis, jamais autorizar a completa desconsideração da personalidade jurídica e a requalificação integral da relação como vínculo disfarçado.

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

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

Diante do exposto, acolho o argumento da recorrente.

Como na hipótese anterior, procurarei aplicar esse entendimento, na medida de sua compatibilidade com a prova dos autos.

4.1.6 ANÁLISE DE PERTINÊNCIA ENTRE A INTERPRETAÇÃO FEITA PELO STF NA RECLAMAÇÃO PARADIGMÁTICA

Acerca da aplicabilidade da interpretação do STF a casos semelhantes, cuja parametrização foi esclarecida por julgamento de reclamação constitucional específica à atuação do CARF, replico as seguintes observações:

Análise de pertinência entre a interpretação feita pelo STF na reclamação paradigmática e o caso concreto

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 COMED Estrutural – IRPF	PERTINÊNCIA ANALÓGICA PARA O JULGAMENTO
Núcleo da controvérsia	Requalificação de contratações via pessoas jurídicas como vínculos de emprego, com incidência de contribuições previdenciárias.	Requalificação de valores recebidos como “lucros” para rendimentos tributáveis do trabalho, com incidência de IRPF.	Em ambos, discute-se a possibilidade de afastar a forma jurídica adotada (PJ/sociedade) para tributar a renda como produto do trabalho pessoal.
Eixo jurídico central	Primazia da realidade versus liberdade de organização produtiva, à luz dos precedentes do STF sobre terceirização lícita.	Primazia da realidade versus validade da estrutura de sociedade simples de profissionais, com distribuição de resultados conforme produção.	A controvérsia em ambos os casos reside na tensão entre requalificação fiscal (combate à simulação) e preservação de estruturas lícitas de organização da atividade econômica.
Estrutura fática	Empresa organiza prestação de serviços por meio de múltiplas pessoas jurídicas interpostas.	Sociedade médica reúne grande número de profissionais, formalmente sócios, para prestação de serviços a terceiros.	Em ambos os casos há intermediação de atividade profissional qualificada por pessoa jurídica coletiva.
Elemento central de requalificação	Indícios de vínculo de emprego: pessoalidade, habitualidade, subordinação e onerosidade.	Indícios de remuneração por trabalho: valores vinculados a plantões, pagamentos recorrentes e desvinculação do capital social.	Ambos os casos utilizam a análise da realidade material para afastar a qualificação formal dos rendimentos.
Participação societária	Estruturas com autonomia formal das PJs, mas questionadas quanto à substância.	Ingresso de profissionais com participação societária simbólica (ex.: quotas de R\$ 1,00) e concentração decisória no administrador.	A fragilidade da participação societária é utilizada, em ambos os casos, como indício de artificialidade da estrutura.
Forma de remuneração	Pagamentos vinculados à prestação de serviços, ainda que formalmente contratados via PJ.	Valores definidos conforme plantões realizados, com parâmetros previamente estabelecidos e pagamentos frequentes.	A vinculação direta entre trabalho e pagamento é elemento central para a requalificação em ambos os casos.
Dinâmica operacional	Organização da atividade pela empresa tomadora, com inserção funcional dos profissionais.	Organização dos plantões e distribuição de valores pelas pessoas jurídicas, com base na atuação individual dos médicos.	Em ambos, a forma de organização da atividade é interpretada como indicativa de prestação pessoal de serviços.
Rotatividade e estrutura coletiva	Estrutura com múltiplos prestadores vinculados à empresa.	Elevada rotatividade de sócios e grande número de profissionais vinculados à sociedade.	A dinâmica coletiva e a rotatividade são utilizadas como indícios de ausência de vínculo societário típico.
Natureza da distribuição de valores	Pagamentos interpretados como remuneração por trabalho, ainda que formalmente estruturados via PJ.	Distribuição de valores proporcional à produção individual, considerada pela fiscalização como remuneração e não lucro.	Em ambos, a correlação direta entre esforço individual e pagamento sustenta a requalificação.
Tese da Administração	Existência de estrutura destinada a dissimular relações de trabalho e reduzir encargos tributários.	Existência de simulação, com utilização da forma societária para mascarar remuneração por serviços médicos.	A narrativa fiscal, em ambos, é de desvio da forma jurídica para fins de economia tributária.
Tese defensiva	Licitude da contratação via PJ e liberdade de organização produtiva.	Licitude da sociedade simples, distribuição de lucros conforme produção (art. 1.007 CC) e impossibilidade de desconsideração da PJ (art. 129 da Lei 11.196/2005).	As defesas, em ambos os casos, sustentam a validade da forma jurídica adotada e a inexistência de fraude.
Ônus probatório	Debate sobre suficiência dos indícios para caracterizar vínculo de emprego.	Debate sobre suficiência dos elementos para caracterizar simulação e requalificar os rendimentos.	Em ambos, discute-se o limite da inferência fiscal a partir de indícios estruturais.
Tratamento pelo órgão julgador	CSRF reconhece requalificação; STF entende que houve desconsideração indevida de precedentes sobre terceirização.	DRJ mantém integralmente a requalificação, reconhecendo a natureza remuneratória dos valores e a simulação.	A comparação evidencia a necessidade de examinar, com rigor, os limites da requalificação fiscal à luz da realidade comprovada.
Resultado jurídico debatido	Possibilidade de afastar a requalificação quando baseada em presunções incompatíveis com precedentes vinculantes.	Manutenção da requalificação com base em conjunto probatório considerado suficiente pela DRJ.	O paradigma serve como parâmetro para avaliar se a requalificação no caso concreto respeita os limites da prova e da liberdade de organização econômica.

Cumpre-nos delimitar que a controvérsia devolvida a este Colegiado cinge-se à possibilidade de requalificação dos valores percebidos pela parte-recorrente,

formalmente declarados como lucros distribuídos pelas pessoas jurídicas COMED – Corpo Médico Ltda. e Desidério Plantões Médicos Ltda., para rendimentos tributáveis do trabalho, à luz da primazia da realidade material sobre a forma jurídica adotada.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

4.1.7 APLICAÇÃO AO QUADRO FÁTICO

Como se viu, trata-se de recurso em que se controverte sobre a qualificação jurídica dos valores percebidos pelo recorrente da sociedade Desidério Plantões Médicos Ltda., formalmente escriturados e declarados como distribuição de lucros, mas requalificados pela fiscalização como rendimentos tributáveis do trabalho recebidos de pessoa jurídica.

A discussão, tal como devolvida a este Colegiado, recomenda exame metodologicamente cuidadoso. Com efeito, o paradigma argumentativo desenvolvido no material-base da COMED pode ser utilizado como referencial jurídico de análise, desde que não haja transposição automática de circunstâncias fáticas não demonstradas neste processo. Em outras palavras, o que se admite é o aproveitamento da mesma chave interpretativa; o que não se admite é a reprodução acrítica de fatos externos ou apenas pressupostos, sem correspondência documental no caso concreto.

É, pois, a partir dessa delimitação que se passa ao exame das questões devolvidas.

Desse modo, as questões em discussão podem ser assim sintetizadas:

- a) se o fato de os pagamentos ao recorrente guardarem correlação com os plantões e serviços médicos efetivamente realizados basta, por si só, para descaracterizar a natureza societária dos valores distribuídos;
- b) se a frequência dos repasses, inclusive com múltiplos pagamentos dentro do mesmo mês e, por vezes, no mesmo dia, configura elemento suficiente para requalificação automática dos valores como remuneração do trabalho;
- c) se a participação irrisória do recorrente no capital social, a concentração administrativa em único sócio e a outorga de procurações amplas traduzem, necessariamente, ausência de affectio societatis e artificialidade da estrutura societária;
- d) se a elevada rotatividade do quadro social, a coordenação operacional da atividade médica e as inconsistências apontadas na escrituração contábil bastam, sem mais, para a completa desconsideração da forma societária;
- e) se os elementos indicados pela fiscalização autorizam, no plano subjetivo, a imputação de fraude ou conluio em grau suficiente para sustentar a qualificação sancionatória; e
- f) se referências externas, notadamente oriundas de decisões trabalhistas relacionadas a contexto análogo, podem substituir a prova individualizada exigível no processo tributário.

Para o adequado deslinde da controvérsia, cumpre fixar, desde logo, as premissas fáticas efetivamente extraídas dos autos.

A primeira delas é a de que a fiscalização registrou, expressamente, que os valores percebidos pelo recorrente guardavam correspondência com os plantões e serviços médicos por ele realizados, tomando essa correlação como indicativa de que os pagamentos não representariam participação em resultados sociais, mas contraprestação direta pela atividade desempenhada. Também foi apontado que tais repasses ocorriam inúmeras vezes dentro do mesmo mês e, em determinadas ocasiões, mais de uma vez no mesmo dia.

A segunda premissa relevante consiste em que o recorrente teria ingressado na sociedade com quota de R\$ 1,00, representativa de fração mínima do capital social, ao passo que o sócio administrador concentraria percentual amplamente majoritário das quotas. Os autos também evidenciam que a administração da sociedade estava centralizada em Vagner Luís Desidério, sem alteração substancial da gerência, mesmo com a expansão do quadro social.

A terceira premissa diz respeito ao uso de procurações. Os documentos indicam que, ao ingressarem na sociedade, os médicos outorgavam poderes a terceiros, inclusive para a prática de atos societários relevantes, e que contratos e alterações sociais eram firmados pelo sócio administrador em nome próprio e também como mandatário dos demais sócios.

A quarta premissa refere-se à dinâmica do quadro societário. Consta dos autos que a Desidério possuía número elevado de médicos em seu quadro social, tendo ocorrido, em determinado momento, desligamento expressivo e concentrado de sócios, fato lido pela fiscalização como indicativo de elevada rotatividade e artificialidade da estrutura.

A quinta premissa fática consiste em que, no tocante à alegada subordinação, os autos não trazem, de modo específico e individualizado em relação ao recorrente, referência documental a multas por faltas ou a escalas nominadas pessoalmente a ele dirigidas. O que consta é a narrativa fiscal de interposição da sociedade entre os médicos e os tomadores, de controle sobre os serviços prestados e de coordenação da atividade laboral, ao passo que a defesa sustenta a ausência de prova individualizada de jornada, escala, subordinação hierárquica, pessoalidade e direção concreta da atividade do recorrente.

A sexta premissa relaciona-se à escrituração contábil. A fiscalização consignou que balancetes mensais e demonstrações de resultado não refletiriam a realidade da empresa, notadamente por ocultarem remunerações pagas a profissionais não integrantes do quadro social, com repercussão na apuração dos resultados e na identificação dos fatos geradores.

A sétima e última premissa relevante, para os fins deste voto, é a de que os autos não contêm prova direta de promessa expressa de pagamento de “valores líquidos não tributáveis”, nem de aliciamento formalizado ou coação individualizada. O que há é a inferência fiscal de que a estrutura adotada propiciava recebimento de valores sob a rubrica de lucros distribuídos isentos, o que foi tomado como elemento de suporte à conclusão de fraude e conluio. Também não se evidencia, nos documentos específicos do caso Desidério, reprodução de decisões

trabalhistas próprias e diretamente atinentes à situação individual do recorrente, figurando, quando muito, menções oriundas do contexto argumentativo mais amplo relacionado à COMED.

Fixadas essas premissas, passa-se ao exame do mérito propriamente dito.

Critério de pagamento por plantões e serviços médicos

O primeiro aspecto a merecer apreciação diz respeito ao fato de os pagamentos ao recorrente terem sido descritos, pela fiscalização, como correlacionados aos plantões e serviços médicos efetivamente realizados. A conclusão fiscal, nesse ponto, foi a de que não se estaria diante de autêntica distribuição de lucros, mas de contraprestação direta pelo trabalho prestado.

Todavia, a partir do mesmo referencial jurídico utilizado no paradigma COMED, tal circunstância não conduz, por si só, a essa conclusão. Em sociedades de prestação de serviços técnicos especializados, nas quais a própria atividade-fim é desempenhada pelos sócios, não se mostra logicamente incompatível com a disciplina societária a adoção de critério distributivo que leve em consideração a contribuição concreta de cada sócio para a formação do resultado comum. O dado fático documentado neste processo é o pagamento por plantões e serviços médicos; é a partir desse suporte fático, e apenas dele, que a análise deve ser construída.

Não se trata, portanto, de afirmar abstratamente a licitude ou ilicitude do modelo, mas de reconhecer que a simples correspondência entre valores distribuídos e produção individual não autoriza, por si só, a automática requalificação jurídica dos repasses.

No mesmo sentido, a frequência dos pagamentos, ainda que elevada, não possui aptidão autônoma para resolver a controvérsia. O argumento fiscal, segundo o qual múltiplos repasses dentro do mesmo mês ou até no mesmo dia seriam incompatíveis com a lógica usual da apuração de lucros, merece ponderação, mas não se revela conclusivo quando considerado isoladamente.

Com efeito, se a premissa material do cálculo está assentada na contribuição funcional do sócio para a atividade desenvolvida, a periodicidade dos pagamentos pode representar mera técnica de operacionalização financeira do resultado, e não, necessariamente, traço distintivo de remuneração salarial. A cronologia do repasse, por si só, não altera a natureza jurídica do valor percebido, sob pena de se converter dado puramente operacional em critério definitivo de qualificação jurídica.

Participação irrisória no capital social

Também o aporte simbólico de capital foi valorado pela fiscalização como indício de artificialidade da sociedade. É certo que o ingresso com quota de valor irrisório, em paralelo à concentração maciça do capital em único sócio, pode compor o quadro indiciário do lançamento. Não obstante, não se pode perder de vista que, em sociedades voltadas à exploração de atividade

técnica e intelectual, a relevância econômica da participação do sócio nem sempre se mede pela dimensão do capital integralizado, mas pela sua contribuição profissional à atividade social.

Nesse contexto, o reduzido aporte individual não basta, de forma autônoma, para infirmar a realidade da associação. É elemento a ser valorado em conjunto com os demais, mas não se confunde com prova cabal de inexistência de vínculo societário real.

Concentração administrativa e do uso de procurações

A fiscalização igualmente invoca a concentração administrativa em Vagner Luís Desidério e a outorga de procurações amplas pelos médicos sócios, inclusive para a prática de atos societários relevantes, como indícios de ausência de participação societária efetiva.

Também aqui, contudo, o raciocínio deve ser desenvolvido com cautela. A centralização da administração e a utilização de mandatos podem, de um lado, sugerir esvaziamento material da participação dos sócios minoritários; de outro, podem corresponder a expediente de racionalização administrativa em sociedade numerosa e operacionalmente complexa. A significação jurídica desses elementos não decorre automaticamente da sua mera existência, exigindo demonstração concreta de que tenham sido utilizados de modo incompatível com qualquer realidade societária minimamente plausível.

Logo, a concentração de gestão e a outorga de procurações constituem, sim, fatos relevantes, mas não autorizam, sem encadeamento probatório adicional, a automática desconsideração da forma societária.

Alta rotatividade do quadro social

A elevada rotatividade do quadro social também foi erigida, pela fiscalização, à condição de sinal inequívoco de artificialidade da estrutura adotada. O fato, efetivamente documentado, é expressivo e não pode ser ignorado.

Ainda assim, a valoração jurídica desse dado exige moderação. Em atividades estruturadas por plantões, com grande variabilidade da demanda e intensa mobilidade dos profissionais, o ingresso e a saída de médicos do quadro social pode refletir a própria dinâmica operacional da atividade desenvolvida. A alta rotatividade, portanto, é dado relevante, mas não substitui a demonstração individualizada de que, especificamente para o recorrente, a condição formal de sócio não possuía qualquer correspondência material.

Alegada subordinação

No que concerne à alegada subordinação, este Colegiado deve guardar estrita fidelidade ao conteúdo efetivamente constante dos autos. E, nesse particular, importa assentar

que não há, em relação ao recorrente, prova documental específica de multas por faltas ou de escalas nominadas diretamente a ele impostas.

O que existe é a leitura fiscal de que a sociedade se interpunha entre os médicos e os tomadores de serviço, coordenava a atividade e exercia controle sobre a prestação. Tais elementos podem, em tese, servir tanto à leitura de heterodireção incompatível com a autonomia alegada quanto à leitura de simples organização empresarial da atividade. Não se pode, portanto, presumir, a partir da mera existência de coordenação operacional, a presença de subordinação jurídica individualizada em grau suficiente para, por si só, infirmar toda a construção formal adotada.

Escrituração contábil e do lastro das distribuições

No tocante à contabilidade, a fiscalização foi além de uma objeção genérica e apontou que balancetes e demonstrações de resultado não refletiriam a realidade da empresa, especialmente porque teriam omitido remunerações pagas a profissionais não integrantes do quadro social.

Trata-se, sem dúvida, de elemento de relevo. Ainda assim, é necessário distinguir entre irregularidade contábil, mesmo grave, e prova bastante da completa inexistência da relação societária subjacente. A impropriedade na escrituração pode gerar consequências próprias no plano tributário-contábil; o que não se pode admitir, sem demonstração complementar específica, é o salto lógico que converte toda inconsistência contábil em prova automática de simulação integral de todos os vínculos societários estabelecidos.

Dolo, do conluio e da vantagem tributária

A conclusão fiscal quanto ao dolo e ao conluio igualmente reclama valoração criteriosa. O que os autos efetivamente revelam é que a estrutura adotada permitia o recebimento de valores sob a rubrica de lucros distribuídos isentos, o que foi lido como elemento de suporte à imputação subjetiva qualificada.

Todavia, a simples existência de vantagem tributária potencialmente associada ao modelo não equivale, por si, à demonstração de fraude. Não se identifica, nos documentos do caso, prova direta de promessa expressa de pagamento de “valores líquidos não tributáveis”, nem elemento documental específico de coação ou aliciamento individualizado. Em matéria sancionatória, a inferência do elemento subjetivo qualificado exige lastro probatório especialmente consistente, não bastando a mera constatação de que a estrutura adotada resultava em tributação mais favorável.

Referências externas oriundas da Justiça do Trabalho

Por fim, no que toca às referências externas, notadamente oriundas da Justiça do Trabalho, cumpre registrar que elas não substituem a prova individualizada exigível no âmbito tributário. Ainda que decisões trabalhistas proferidas em contextos análogos possam ser manejadas como elementos argumentativos acessórios, não é juridicamente possível convertê-las em prova automática da situação concreta do recorrente, sobretudo quando não demonstrada identidade material plena entre os quadros fáticos.

O exame tributário deve permanecer ancorado no conjunto probatório deste processo, e não em aproximações genéricas com situações externas.

À vista do exposto, conclui-se que o exame do caso deve ser conduzido com aproveitamento do mesmo referencial jurídico-argumentativo desenvolvido no paradigma COMED, mas com rigorosa fidelidade às premissas fáticas especificamente documentadas nos autos da Desidério.

Nessa linha, os elementos indicados pela fiscalização, que são a correlação dos pagamentos com plantões e serviços médicos, frequência elevada dos repasses, participação irrisória no capital social, concentração administrativa, uso de procurações, rotatividade do quadro societário, coordenação operacional da atividade, inconsistências contábeis e vantagem tributária associada ao regime adotado, compõem um quadro indiciário que merece exame sério e articulado, mas cuja significação jurídica não pode ser presumida de forma linear nem ampliada pela importação de fatos não comprovados neste processo.

Como nas assentadas anteriores, entendo que a orientação vinculante do STF se aplica a esta tipagem de quadro fático-jurídico, na medida em que os elementos identificados pela autoridade fiscal se reduzem à preferência por um modelo de gestão e de tratamento do exercício de atividades econômicas por particulares que é incompatível com a leitura feita pela Corte.

Desse modo, ao aplicar o mesmo racional, concluo que o auto de infração deve ser desconstituído.

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

agravantes ou qualificativas provadas no processo. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)

(...)

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

(...)

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

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

Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão, dolosa, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou deferir o seu pagamento.

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

LEI 9.430/1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

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

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

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

Nos termos da Súmula CARF 14:

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

Segundo a Súmula CARF 25:

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

Conforme observado em análise doutrinária, eventuais inadimplências tributárias ou falhas cometidas no cumprimento das obrigações acessórias não são redutíveis aprioristicamente à obtenção de vantagem competitiva ou ao aumento dos lucros do contribuinte, em ação ou omissão tendente a ocultar ou a dissimular o fato jurídico tributário, ou a sua expressão econômica (SORRENTINO, Thiago Buschinelli. *Responsabilidade Tributária Patrimonial, Penal e Trabalhista dos Administradores de Pessoas Jurídicas*. São Paulo: Polo Books, 2019, p. 29 e seg.).

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

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

Aqui cabe aplicar a racionalidade subjacente à *Navalha de Hanlon*. Utilizada neste contexto, ela demonstra que atribuir má-fé ou intenção dolosa à mera inadimplência, sem evidências robustas de conduta fraudulenta, configura não apenas erro lógico, mas também violação dos vetores fundamentais que regem o Estado Democrático de Direito, expressamente

reproduzidos no Código Tributário Nacional e no restante da legislação de regência. Quando o Estado presume dolo na simples falta de pagamento, ignora que a explicação mais provável reside em dificuldades financeiras genuínas, erros administrativos ou falhas de gestão que caracterizam a imperfeição humana, e não em conspiração deliberada contra o Erário.

Talvez um dos exemplos mais eloquentes da imprescindibilidade da *NAVALHA DE HANLON* nos juízos acerca da presença de dolo na ação do contribuinte, a obra shakespeariana "O Mercador de Veneza" oferece metáfora eloquente para ilustrar a crueldade de se presumir má-fé na inadimplência econômica. ANTONIO, mercador respeitável e empreendedor necessário ao progresso de sua cidade, vê-se à mercê de vicissitudes marítimas que escapam a seu controle (bem como à *imprudência* causada por suas pulsões). Suas naus, lançadas ao mar em época de tecnologia rudimentar, representavam não apenas investimento comercial, mas a própria pulsão humana pelo progresso através do comércio. O naufrágio de sua frota não decorreu de negligência ou dolo, mas das idiosincrasias próprias da navegação em mares revoltos, onde tempestades e piratas constituíam riscos conhecidos, porém inevitáveis. A consequência dramática, que quase lhe custaria uma libra de carne e a própria vida, exemplifica com vigor literário a barbárie de se equiparar inadimplência involuntária a crime doloso. Uma série de manobras judiciais, políticas e sectárias acabaram por oferecer uma hipótese de salvação rápida e imponderadamente aceita. Em nossa república democrática moderna, aceitar que o mero insucesso econômico possa automaticamente caracterizar intenção criminosa equivaleria a ressuscitar a prisão por dívidas e a transformar o empreendedorismo em atividade de risco penal presumido. O Código Tributário Nacional, alinhado aos vetores constitucionais da presunção de inocência e da dignidade da pessoa humana, repudia tal interpretação *jarvetiniana*.

Indubitavelmente, a estrutura normativa do direito tributário brasileiro estabelece clara distinção entre as diversas modalidades de descumprimento das obrigações fiscais, reservando as sanções penais apenas para condutas que ultrapassem o mero inadimplemento. A lei penal, expressamente imbricada na estrutura da norma sancionadora tributária em exame, enumera taxativamente as hipóteses de crimes tributários, todas caracterizadas pela presença de elementos subjetivos específicos que denotam a intenção deliberada de fraudar o Fisco. A sonegação fiscal exige a ocultação ou prestação de declaração falsa às autoridades fazendárias; a fraude requer o emprego de artifício ou artil; 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 espalham em comum noutros tipos relacionados às vicissitudes das empresas, pressupõem a comprovação de conduta ativa ou omissiva consciente e tendente a escamotear a ocorrência do fato jurídico tributário, em suas dimensões qualitativas ou quantitativas, que extrapolem "postura não intencional de prejudicar, nem de cometer erros, de

modo a tornar eventual desvio um acidente inafastável pela contingência" (Um Conto de Duas Falsidades: a Influência Recíproca das Retóricas Tributária e Penal na Definição do Ilícito Tributário Punível com Sacrifícios ao Patrimônio e à Liberdade Física. Revista Magister de Direito Penal e Processual Penal Nº 121 – Ago-Set/2024, p. 96-110).

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

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

Demonstrativo dessa larga latitude interpretativa está nas discussões judiciais sobre os critérios decisórios determinantes que caracterizariam a *pejotização*, ilícita, de terceirização, lícita, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, em precedentes vinculantes (cf. Estudos Tributários e Aduaneiros – IX Seminário CARF / Francisco Marconi de Oliveira ... [et al.], Coordenador. Brasília: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), 2024).

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

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

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

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

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

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

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

A presunção de dolo baseada exclusivamente na estrutura societária adotada equivaleria a invalidar aprioristicamente escolhas empresariais que, embora possam ser consideradas inadequadas ou mesmo incorretas sob determinada interpretação fiscal, não revelam por si só a consciência da ilicitude ou a intenção deliberada de fraudar o erário. Entre a ortodoxia tributária e a fraude existe vasto espectro de situações intermediárias onde se inserem interpretações divergentes, planejamentos tributários controversos e estruturas societárias inovadoras que desafiam categorias tradicionais.

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

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

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

A aplicação de multa qualificada em casos como esta viola regras fundamentais do direito administrativo tributário sancionador, que exige demonstração inequívoca do elemento

volitivo para imposição de penalidades agravadas. A mera divergência interpretativa sobre a natureza jurídica dos pagamentos realizados, se distribuição de lucros ou remuneração disfarçada, insere-se no campo das discussões tributárias ordinárias, passíveis de correção mediante lançamento e aplicação da multa regular, sem que se possa inferir intuito fraudulento da escolha de um modelo em detrimento de outro.

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

Frente a tais considerações, impõe-se o afastamento da multa qualificada, reconhecendo-se que o caso revela, quando muito, divergência interpretativa sobre as possibilidades de estruturação societária no setor médico, jamais simulação ou fraude em sua acepção técnico-jurídica, que pressupõe demonstração cabal de dolo específico voltado à supressão consciente de tributos mediante artifícios e dissimulações.

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

Diante do exposto, acolho o argumento.

5 DISPOSITIVO

Ante o exposto, CONHEÇO PARCIALMENTE do recurso voluntário, com exceção das alegações de inconstitucionalidade, REJEITO a preliminar, e, no mérito, DOU-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Henrique Perlatto Moura, redator designado

Dirijo do Relator, pelas razões a seguir expostas.

Trata-se de requalificação do rendimento pago a título de dividendos para rendimentos do trabalho, nos termos abaixo extraídos do relatório fiscal:

3- Numa análise cadastral, financeira, tributária, contábil e dos sistemas da Receita Federal do Brasil- RFB, pode-se constatar irregularidades nas atividades da empresa Desidério Plantões Médicos Ltda., doravante denominada "DESIDÉRIO", neste Relatório Fiscal.

As inconsistências estão relacionadas aos seguintes procedimentos/assuntos:-- Remunerações à pessoas físicas sem informações na GFIP- Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações a Previdência Social- Sonegação;

- Simulação e irregularidades na distribuição de lucros.

4- A sociedade foi constituída em 01 de março de 2013 com 31 sócios e capital dividido em 3.000 cotas, e distribuídas da seguinte forma:-- 2.970 cotas de R\$.1,00 (um real) para o sócio administrador (Sr. Vagner Luis Desidério) e 30 cotas de R\$.1,00 (um real) para cada um dos outros 30 sócios.

Desta forma, 99,00% das cotas pertenciam ao sócio administrador e 0,033% para cada sócio minoritário.

Até a data de 04/11/2015 (terceira alteração contratual), o sócio administrador permanecia com 2.970 (96,55% do total das cotas) e o restante dos 106 sócios, integralizavam 106 cotas, cabendo a cada sócio o percentual de 0,032%.

Na data de 05/11/2015 (quarta alteração contratual), o número mínimo de cotas para cada sócio foi alterado para 100.

Na última alteração contratual apresentada (01/11/2016) o capital social da empresa era de 87.200 cotas, divididas da seguinte forma:- 65.700 para o sócio administrador (75,34 %) e 21.500 (24,66%) para os demais 89 sócios.

Não houve alteração quanto à administração e gerência da sociedade.

5- Somente o administrador recebe um salário mínimo mensal a título de pró-labore. Os demais sócios (inclusive o administrador) recebem pelos serviços prestados à sociedade, a título de "distribuição de lucros", cujos pagamentos estão registrados na contabilidade na conta " 2.4.3.01.0005- DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS NO PERÍODO" 6- Da Distribuição Irregular dos Lucros:-A DESIDÉRIO contratou muito médicos sem quaisquer vínculos trabalhistas e previdenciários e colocou os mesmos para trabalharem nas dependências dos seus clientes e ao invés de tratá-los como contribuintes individuais, simulou a forma de contratação como sócios, fazendo com que suas remunerações fossem consideradas distribuição de lucros.

6.1- O art. 1001 da lei 10406/2002 - Código Civil, define que as obrigações dos sócios começam com o contrato. Neste caso da DESIDÉRIO e no período de março a dezembro de 2015, a empresa contratou 86 (oitenta e seis) médicos, efetuando 190 (cento e noventa) pagamentos aos mesmos, pelos serviços prestados em regime ambulatorial e de plantões médicos para as empresas tomadoras destes

serviços. Todos estes pagamentos estão contabilizados na conta " 2.4.3.01.0005-DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS NO PERÍODO" . Consta desta relação, médicos que foram admitidos na sociedade em período posterior ao da efetiva escrituração destes pagamentos e médicos que apesar de nunca terem registros de seus nomes como sócios da empresa, também têm seus pagamentos contabilizados como distribuição de lucros. Trata-se portanto de simulação, na tentativa de que estes segurados contribuintes individuais fossem considerados sócios da empresa. A planilha anexa "DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS PARA NÃO SÓCIOS", obtida da contabilidade da empresa, demonstra a data;

Essa mesma estrutura societária já foi analisada no âmbito do CARF, em que foi mantida a incidência de contribuição previdenciária em desfavor da Sociedade Desidério com relação ao rendimento pago aos médicos, mediante aplicação de multa qualificada, nos termos da ementa e voto vencedor abaixo colacionados:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2015 a 31/12/2015

PAGAMENTO A TÍTULO DE DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS ÀS PESSOAS ESTRANHAS AO QUADRO SOCIAL DA EMPRESA TIDOS COMO "SÓCIOS DE FATO". IMPOSSIBILIDADE

Deve ser mantida a exigência fiscal dos contribuintes individuais considerados não sócios e constatados pela fiscalização, uma vez que eles não têm o benefício da lei, pois não ficou constatado que eram também sócios.

MULTA QUALIFICADA. APLICAÇÃO

Para caracterização dos artigos 71 a 73, da Lei 4.502/64, o fisco deve apontar os elementos que podem caracterizar o ilícito tributário, diante de ocorrência de dolo, simulação ou conluio. No caso, a autoridade fiscal conseguiu comprovar que o sujeito passivo agiu dolosamente para ocultar os fatos geradores das contribuições previdenciárias, o que justifica a qualificação da multa.

(...)

Como já exposto, os pagamentos realizados foram feitos a pessoas que sequer integravam o quadro social da empresa. Todavia, a contribuinte contabilizou todos esses pagamentos como distribuição de lucros: não só aqueles feitos a médicos que foram admitidos na sociedade posteriormente, mas também aqueles feitos a médicos que nunca tiveram registros de seus nomes como sócios.

Observe-se que a empresa foi constituída com 31 sócios, com capital dividido em 3.000 cotas, das quais 2.970 pertenciam ao sócio administrador e as demais 30 cotas restantes divididas entre os outros supostos 30 sócios. Ao final de 2015 a empresa chegou a dispor de 107 sócios, encerrando o ano de 2016 com 90 sócios.

Todavia, em todo o período o sócio administrador – o único a receber pro labore - representava os demais sócios por procuração, evidenciando que a inclusão e exclusão de sócios se destinava unicamente a repassar as remunerações por serviços prestados – em regime ambulatorial e de plantões médicos para outras empresas tomadoras - como se lucros distribuídos fossem.

Entende-se, nessa linha, que a conduta adotada visou, de forma deliberada, ocultar do Fisco a ocorrência dos fatos geradores das contribuições previdenciárias, o que justifica a aplicação da qualificadora da multa de ofício.

Assim, acompanhando a i. Relatora nas demais questões, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(Acórdão 2401-009.986, Processo 15956.720189/2017-95, Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção, sessão de 06 de outubro de 2021, publicação em 23 de dezembro de 2021, Relatora Andréa Viana Arrais Egypto, Redator Designado Rodrigo Lopes Araújo)

Dessa forma, considerando que a mesma estrutura societária já veio a ser desqualificada no âmbito do CARF, entendo pelo acerto do acórdão Recorrido, embora compreenda pela possibilidade de redução da multa qualificada ao patamar de 100%.

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

Assinado Digitalmente

Henrique Perlatto Moura