



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15956.720098/2018-31
ACÓRDÃO	2202-011.684 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	1 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	QUIRON ASSISTENCIA MÉDICA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS. INCOMPETÊNCIA DO CARF. SÚMULA CARF Nº 28.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

LEGITIMIDADE DO CONTRIBUINTE PARA QUESTIONAR RESPONSABILIDADE. VEDAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 172.

A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado.

DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA.

O dever de desconsiderar os atos e negócios jurídicos, a fim de aplicar a lei sobre os fatos geradores efetivamente ocorridos, é corolário da atribuição da autoridade fiscal de efetuar o lançamento e decorre da própria essência da atividade de fiscalização tributária, que deve buscar a verdade material com prevalência da substância sobre a forma.

MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Cabe aplicação da multa de ofício proporcional qualificada 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. A modificação inserida no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, ao reduzir o percentual da multa de ofício proporcional

qualificada aplicada de 150% para 100% atrai a retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, uma vez que lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto as razões recursais e os respectivos pedidos relativos à RFFP, bem como à responsabilidade tributária atribuída ao sócio administrador, e, na parte conhecida, por maioria de votos, dar-lhe provimento parcial para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%. Vencidos os Conselheiros Thiago Buschinelli Sorrentino (relator) e Andressa Pegoraro Tomazela, que deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Henrique Perlatto Moura.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino – Relator

Assinado Digitalmente

Henrique Perlatto Moura – Relator designado

Assinado Digitalmente

Ronnie Soares Anderson – Presidente

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

RELATÓRIO

Por brevidade, transcrevo o relatório elaborado pelo órgão julgador de origem, 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (PR), de lavra da Auditora-Fiscal Rosicler Ceni Gonçalves da Silva (Acórdão 06-66.488):

O presente processo administrativo, cadastrado no COMPROT sob o nº 15956.720098/2018-31, lavrado contra a empresa QUIRON PRONTO SOCORRO LTDA, em 20/12/2018, é constituído por três Autos de Infração, a seguir descritos:

- AI CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DA EMPRESA (fls. 576 a 586): exige as contribuições previdenciárias devidas pela empresa (20%), incidentes sobre remunerações pagas a segurados contribuintes individuais, no período de janeiro de 2015 a dezembro de 2016, totalizando R\$ 10.998.799,95 (dez milhões, novecentos e noventa e oito mil, setecentos e noventa e nove reais e noventa e cinco centavos), na data da lavratura do auto de infração;
- AI CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DOS SEGURADOS (fls. 588 a 598): referente às contribuições dos segurados contribuintes individuais, no período de janeiro/2015 a dezembro de 2016, incidente sobre a remuneração a eles paga, totalizando R\$ 2.955.555,27 (dois milhões, novecentos e cinquenta e cinco mil, quinhentos e cinquenta e cinco reais e vinte e sete centavos);
- AI MULTAS PREVIDENCIÁRIAS (fls. 600 a 607): referente à multa lavrada em face do descumprimento de obrigação acessória, por apresentar GFIP com informações incorretas ou omissas, no valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais), na data da lavratura do auto de infração.

[...]

Referido acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016

NULIDADE. DESCABIMENTO.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA.

O exame da legalidade e da constitucionalidade de normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional compete ao Poder Judiciário, restando inócua e incabível qualquer discussão, nesse sentido, na esfera administrativa.

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões judiciais, à exceção das decisões do Supremo Tribunal Federal sobre inconstitucionalidade da legislação e daquelas objeto de súmula vinculante, 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.

DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA.

O dever de desconsiderar os atos e negócios jurídicos, a fim de aplicar a lei sobre os fatos geradores efetivamente ocorridos, é corolário da atribuição da autoridade fiscal de efetuar o lançamento e decorre da própria essência da atividade de fiscalização tributária, que deve buscar a verdade material com prevalência da substância sobre a forma.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. RESPONSABILIDADE.

São solidariamente obrigadas as pessoas que têm interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, sendo pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

ARROLAMENTO DE BENS E DIREITOS. IMPUGNAÇÃO. APRECIÇÃO.

Foge da competência das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento apreciar reclamação do sujeito passivo quanto a arrolamento de bens e direitos realizado no curso de procedimento fiscal.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. ENCAMINHAMENTO. COMPETÊNCIA. MATÉRIA PENAL.

Sempre que o Auditor-Fiscal constatar a ocorrência, em tese, de crime ou contravenção penal, deverá elaborar Representação Fiscal para Fins Penais, inexistindo competência para apreciação de matéria penal no âmbito do contencioso administrativo tributário.

MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. CABIMENTO.

Presente nos autos a comprovação do evidente intuito de fraude, mediante comportamento intencional (simulação) de causar dano à Fazenda Pública, é correta a aplicação da multa qualificada de 150% legalmente prevista.

ALEGAÇÕES. PROVAS. EFICÁCIA.

As alegações desacompanhadas de documentos comprobatórios, quando esse for o meio pelo qual sejam provados os fatos alegados, não são eficazes.

Impugnação Improcedente – Crédito Tributário Mantido

Cientificado do resultado do julgamento em 24/05/2019, uma sexta-feira (fls. 1.564/1.565), a parte-recorrente interpôs o presente recurso voluntário em 21/06/2019, uma sexta-feira (fls. 1.566), no qual se sustenta, sinteticamente:

- a) A ausência de oportunidade de manifestação após o encerramento da fase instrutória do procedimento fiscal fere o contraditório e a ampla defesa, pois não foi franqueado à parte-recorrente o direito de se opor às conclusões da fiscalização, o que compromete a legalidade do lançamento tributário;
- b) A manutenção integral da autuação pela decisão de primeira instância revela ausência de análise de diversos fundamentos da impugnação, contrariando os arts. 33 do Decreto nº 70.235/72, 489 do CPC e 93, IX da Constituição, motivo pelo qual deve ser reconhecida a nulidade do acórdão recorrido;
- c) A desproporcionalidade da participação societária entre os sócios não afronta a legislação vigente, nem permite presumir que os sócios minoritários não integram validamente o quadro societário, pois a legislação societária admite distribuição de lucros em proporções diversas do capital social;
- d) A outorga de procurações ao sócio majoritário não configura fraude ou abuso, mas sim medida de organização societária para viabilizar a entrada e saída dos sócios, diante da burocracia para efetivação das alterações nos órgãos de registro;
- e) A rotatividade dos sócios decorre da natureza das atividades médicas e da diversidade de locais de prestação de serviços, o que não desnatura a existência do vínculo societário, tampouco afasta o affectio societatis;
- f) A não participação dos sócios minoritários nas assembleias e a centralização da gestão pelo sócio majoritário estão em conformidade com o Código Civil, sendo inviável presumir abuso ou inexistência do vínculo societário com base nesses elementos;
- g) A distribuição de lucros foi realizada com base em registros contábeis idôneos, balancetes mensais e livros razão, os quais foram juntados à impugnação e não foram apreciados pela DRJ, o que invalida o julgamento recorrido;
- h) O contrato social prevê expressamente a possibilidade de distribuição de lucros de forma mensal e desproporcional, nos termos da cláusula 9ª e seus parágrafos, não havendo qualquer óbice legal à forma de remuneração adotada;
- i) O pagamento de lucros a sócios cuja inclusão contratual ainda não constava no sistema da Receita Federal decorre da morosidade dos registros perante os órgãos competentes, não se tratando de remuneração indevida ou disfarçada;
- j) O lançamento desconsiderou limitações técnicas do sistema da Receita Federal para registro simultâneo de múltiplos eventos societários, o que contribuiu para a desatualização cadastral e levou à interpretação equivocada da fiscalização;

k) A responsabilização pessoal do sócio administrador viola os princípios da ampla defesa e do devido processo legal, uma vez que não restou comprovado qualquer dolo, fraude ou infração à lei ou ao contrato social que justificasse a solidariedade;

l) A aplicação da multa qualificada de 150% é indevida, pois não houve dolo específico, nem sonegação deliberada de tributos, configurando excesso punitivo em afronta à legalidade e à razoabilidade;

m) A imposição da multa isolada por descumprimento de obrigação acessória carece de amparo, dado que os fatos ainda se encontram sob discussão e os elementos controvertidos não foram definitivamente constituídos;

n) A remessa de Representação Fiscal para Fins Penais antes da constituição definitiva do crédito tributário afronta a Súmula Vinculante nº 24 do STF, configurando constrangimento indevido e utilização do processo penal como meio de coação;

Diante do exposto, pede-se, textualmente:

“Diante do exposto, requer a Recorrente seja reformado o v. acórdão, dando-se integral provimento ao presente Recurso Voluntário e a consequente insubsistência do Auto de Infração e demais cominações e imposições constantes no TCDP - Processo nº 15956.720.098/2018-31.

Caso não seja esse entendimento e sendo mantido o Auto de Infração, o que não se acredita, requer:

(a) a transformação deste julgamento em diligência para que se determine novo julgamento para que se aprecie correta e amplamente os argumentos e documentos existentes na impugnação (distribuição de lucros e sua comprovação contábil) e capazes de modificar a posição fiscal, bem como, para o recálculo dos valores conforme pedido deduzido em impugnação no item iv do tópico XI – Pedido), tudo como forma de prestigiar a ampla defesa e contraditório;

(b) a redução ou afastamento da multa de 150%, por não ter ocorrido sonegação fiscal em razão da ausência de dolo nos atos das Recorrentes, diante da sua ilegalidade e da subjetividade da sua fundamentação.

(c) seja afastada a aplicação da multa isolada diante da precariedade do presente lançamento e a falta da constituição definitiva do crédito.

(d) seja afastada a sujeição passiva solidária do sócio Sr. Geraldo, conforme já exposto.

(e) seja conhecida a impossibilidade da representação para fins penais antes da constituição definitiva do crédito tributário, violando a Súmula Vinculante nº 24 do STF, por ser medida da mais lúdima e cristalina JUSTIÇA FISCAL!”

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Thiago Buschinelli Sorrentino**, Relator

RESUMO

QUALIFICAÇÃO DOS PAGAMENTOS COMO REMUNERAÇÃO POR SERVIÇOS. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS A SÓCIOS MÉDICOS. EXISTÊNCIA DE CONTRATO SOCIAL E DOCUMENTAÇÃO CONTÁBIL. AUSÊNCIA DE ELEMENTOS CARACTERIZADORES DE FRAUDE OU SIMULAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA.

I. CASO EM EXAME

1.1. Recurso voluntário interposto por contribuinte contra acórdão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação apresentada contra três autos de infração lavrados para exigência de contribuições previdenciárias patronais, contribuições dos segurados contribuintes individuais e multa por descumprimento de obrigação acessória, todos relativos ao período de janeiro de 2015 a dezembro de 2016.

1.2. A autuação teve por fundamento a requalificação de pagamentos feitos a médicos, sob o título de distribuição de lucros, como contraprestação por serviços pessoais, e, portanto, sujeitos à incidência das contribuições previdenciárias previstas na legislação. A fiscalização aplicou, ainda, multa qualificada de 150%, ao entender presentes elementos de dolo e simulação.

II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO

2.1. Há duas questões em discussão:

2.1.1. saber se os pagamentos efetuados a médicos, sócios da pessoa jurídica, sob a rubrica de distribuição de lucros, devem ser qualificados como remuneração por serviços prestados, atraindo a incidência de contribuições previdenciárias; e

2.1.2. saber se está caracterizado o dolo necessário à aplicação da multa qualificada prevista no art. 44, §1º, inciso II, da Lei nº 9.430/96.

III. RAZÕES DE DECIDIR

3.1. As provas constantes dos autos indicam que os médicos estavam formalmente constituídos como sócios da pessoa jurídica, com contrato social registrado e cláusula expressa autorizando a distribuição de lucros de forma mensal e desproporcional, conforme o desempenho individual.

3.2. A distribuição de lucros foi registrada por meio de escrituração contábil formal, com apresentação de balancetes mensais, livros razão e Escrituração Contábil Digital (ECD), os quais não foram desconstituídos pela fiscalização.

3.3. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmada nos julgados da ADPF 324, ADC 66 e RE 958.252 exige, para fins de desconsideração de estruturas societárias, a demonstração da hipossuficiência concreta dos prestadores de serviços, bem como de simulação ou fraude, o que não se verificou no caso concreto.

3.4. O lançamento baseou-se em presunções derivadas da forma de organização societária adotada, da ausência de pró-labore e da periodicidade dos pagamentos, não havendo prova inequívoca de que os valores pagos tenham natureza remuneratória.

3.5. A imputação de simulação, para justificar a incidência da multa qualificada, carece de comprovação de elementos subjetivos exigidos pela legislação, especialmente dolo ou artifício fraudulento.

3.6. 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".

3.7. Na mesma linha, a Súmula CARF 25 estabelece que "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".

3.8. Nos termos da Súmula CARF 172, "[a] pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado".

1 CONHECIMENTO

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

Não conheço das razões recursais, nem dos respectivos pedidos, referentes à representação fiscal para fins penais, nos termos da Súmula 28/CARF:

Súmula 28/CARF

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Não conheço das razões recursais, nem dos respectivos pedidos, constantes no recurso interposto por Quíron, relativos à caracterização de responsabilidade tributária do administrador, por ausência de legitimidade (Súmula 172/CARF¹).

2 QUADRO FÁTICO-JURÍDICO

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

Originariamente, a autoridade lançadora constituiu crédito tributário relativo às contribuições previdenciárias da empresa, dos segurados e às multas regulamentares, por ter identificado os seguintes fatos jurídicos tributários e as seguintes infrações:

AUTO DE INFRAÇÃO - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DA EMPRESA E DO EMPREGADOR

1.1. Código de Receita: 2141

1.2. Fatos geradores: Valores pagos ou creditados a contribuintes individuais (médicos), entre 01/01/2015 e 31/12/2016, não oferecidos à tributação;

1.3. Infração: Omissão de valores pagos a contribuintes individuais, configurando fato gerador não declarado da contribuição previdenciária patronal;

1.4. Fundamento legal:

- Lei nº 8.212/91, art. 22, III;
- Decreto nº 3.048/99, art. 12, I, parágrafo único; art. 201, II, §§ 1º, 2º, 3º, 5º e 8º.

AUTO DE INFRAÇÃO - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DOS SEGURADOS

2.1. Código de Receita: 2096

2.2. Fatos geradores: Idênticos ao item 1.2, envolvendo as mesmas competências;

2.3. Infração: Valores pagos ou creditados a contribuintes individuais não oferecidos à tributação, configurando omissão da base de cálculo da contribuição devida pelos segurados;

2.4. Fundamento legal:

¹ “A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado”.

- Lei nº 8.212/91: art. 12, V, “g”; art. 21; art. 28, III; art. 30, II e § 2º;
- Lei nº 10.666/03, art. 4º;
- Decreto nº 3.048/99: art. 9º, V; art. 199; art. 214, III, I do § 3º, 5º; art. 216, II e § 15.

AUTO DE INFRAÇÃO - MULTAS PREVIDENCIÁRIAS (OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA)

3.1. Código de Receita: 2408

3.2. Fatos geradores: Apresentação de GFIP com informações incorretas ou omissas, nas competências de 01/2015 a 12/2016;

3.3. Infração: Descumprimento de obrigação acessória, consistente na entrega de GFIP com dados incorretos, referentes à remuneração de contribuintes individuais;

3.4. Fundamento legal:

- Lei nº 8.212/91, art. 32-A, caput, inc. I, §§ 2º e 3º;
- CTN, art. 106, II, “c”.

A autoridade fiscal iniciou o procedimento de fiscalização visando verificar o cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias relativas às contribuições previdenciárias administradas pela Receita Federal do Brasil, no período de janeiro de 2015 a dezembro de 2016.

No curso do procedimento, apurou-se que a parte fiscalizada, QUIRON PRONTO SOCORRO LTDA, efetuou pagamentos mensais a diversos profissionais médicos, a título de “distribuição de lucros”, inclusive a pessoas não integrantes do seu quadro societário. Esses valores, contudo, corresponderiam, de fato, à remuneração por serviços médicos prestados, de natureza personalíssima, os quais se enquadram na definição de contribuintes individuais e, portanto, deveriam integrar a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias previstas no art. 22, III, da Lei nº 8.212/91 e no art. 4º da Lei nº 10.666/2003.

A fiscalização entendeu que a prática adotada pela empresa consistiu na simulação contábil da natureza jurídica dos pagamentos, com o objetivo de suprimir a ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária e afastar os encargos legais. Essa conduta foi enquadrada como infração qualificada, com dolo, tendo ensejado a aplicação de multa de ofício com majoração de 150% sobre os valores devidos, conforme art. 44, inciso I, e §1º, da Lei nº 9.430/96.

Além disso, foi identificada omissão de informações na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, entregue com dados incorretos ou incompletos, o que constituiu infração à obrigação acessória, nos termos do art. 32-A da Lei nº 8.212/91.

A autoridade fiscal concluiu que:

- a) Os pagamentos realizados sob a rubrica “distribuição de lucros” correspondiam, na realidade, a remuneração de serviços prestados por médicos autônomos;

- b) Houve ocultação dolosa de fatos geradores das contribuições previdenciárias;
- c) A conduta configura, em tese, crime de sonegação de contribuição previdenciária, tipificado no art. 337-A do Código Penal;
- d) Foi instaurado processo para responsabilização solidária do sócio-administrador, nos termos do art. 135 do Código Tributário Nacional;
- e) O valor total da contribuição omitida, somado à multa proporcional e aos juros de mora, foi devidamente lançado por meio dos três autos de infração referidos anteriormente.

O contribuinte impugnou esse ato de constituição do crédito tributário, ao narrar que os pagamentos realizados aos profissionais médicos decorrem de legítimas distribuições de lucros, não sendo caracterizáveis como remuneração por prestação de serviços, tampouco configurando fato gerador das contribuições previdenciárias lançadas.

Argumentou que os profissionais médicos integravam a sociedade empresária como sócios de fato e de direito, sendo participantes regulares do quadro societário à época dos pagamentos. Sustentou que os valores por eles recebidos decorreram do resultado financeiro da empresa, após a apuração contábil do lucro líquido, devidamente demonstrada nos documentos fiscais e nos livros contábeis da sociedade, conforme exige a legislação pertinente.

Aduziu que a fiscalização desconsiderou o conjunto de provas documentais apresentadas, e que o lançamento se baseia em presunções e ilações acerca da natureza dos pagamentos realizados. Ressaltou que inexistente norma legal que obrigue a vinculação direta e proporcional de retirada de lucros ao capital social subscrito por cada sócio.

No que se refere às contribuições dos segurados, defendeu que não havia vínculo empregatício nem prestação de serviços autônomos por parte dos sócios, sendo descabida a exigência das contribuições respectivas.

Quanto à multa qualificada de 150%, apontou ausência de comprovação de dolo, fraude ou simulação, e afirmou que não houve qualquer tentativa de ocultação dos fatos geradores, mas sim divergência de interpretação jurídica, o que tornaria a penalidade desproporcional e indevida.

Por fim, pediu:

- a) O reconhecimento da licitude da forma de distribuição de lucros adotada;
- b) O afastamento da incidência das contribuições previdenciárias sobre os valores pagos;
- c) A exclusão da multa qualificada;
- d) A total improcedência do lançamento tributário.

Ao apreciar a impugnação, o órgão julgador de origem houve por bem **julgá-la improcedente**.

A decisão entendeu que os elementos constantes dos autos demonstram que a parte impugnante efetuou, nos exercícios de 2015 e 2016, pagamentos mensais a pessoas físicas, a título de distribuição de lucros, os quais foram, na realidade, contraprestações por serviços médicos prestados. Ressaltou que tais pagamentos foram feitos inclusive a pessoas não integrantes do quadro societário da empresa.

O colegiado considerou que os documentos contábeis utilizados pelo contribuinte têm validade apenas formal, e que a análise fiscal evidenciou que os lançamentos contábeis serviram para ocultar a real natureza das operações. Assentou que os profissionais beneficiários dos pagamentos não atuavam como sócios com participação na gestão ou nos resultados empresariais, mas como prestadores de serviço, o que atrai a incidência das contribuições previdenciárias.

Quanto à multa qualificada de 150%, o acórdão entendeu presente o dolo, com base na simulação reiterada de distribuição de lucros, com a intenção de suprimir a ocorrência dos fatos geradores das contribuições previdenciárias. A conduta foi enquadrada nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64 e no art. 337-A do Código Penal.

Rejeitou-se o argumento de que haveria controvérsia jurídica relevante, sustentando que os fatos apurados configuram clara evasão fiscal, e não simples divergência interpretativa.

Concluiu-se, assim, pela manutenção integral do crédito tributário constituído, nos termos dos autos de infração lavrados.

Inconformado com esse resultado, o recorrente interpôs o presente recurso voluntário, no qual argumenta-se, inicialmente, que a decisão recorrida ignorou provas documentais relevantes, não analisou fundamentos da impugnação e incorreu em cerceamento de defesa, ao deixar de oportunizar contraditório efetivo quanto às conclusões do procedimento fiscal.

Narraram os recorrentes que os valores pagos aos médicos vinculados à sociedade decorrem de legítima distribuição de lucros mensais, prevista contratualmente, e não de remuneração por prestação de serviços. Sustentaram que os profissionais eram sócios de fato e de direito, conforme registros societários e documentos juntados. Apontaram, ainda, que a fiscalização teria desconsiderado a realidade jurídica e contábil da empresa e operado com presunções arbitrárias.

Reiteraram que o contrato social prevê expressamente a possibilidade de distribuição mensal e desproporcional de lucros, considerando a qualidade e a quantidade dos serviços prestados por cada sócio, conforme disposto na cláusula 9ª. Afirmaram que a prática é

legítima, não contraria a legislação societária ou tributária, e encontra respaldo em soluções de consulta da Receita Federal e em precedentes do próprio CARF.

Sustentaram que a atuação da fiscalização e a decisão da DRJ desconsideraram documentos relevantes, como os balancetes mensais, livros razão e escrituração contábil digital (ECD), que comprovariam a existência e a regularidade dos lucros distribuídos. Argumentaram que a ausência de análise desses elementos torna nulo o lançamento e o acórdão recorrido, por falta de motivação e violação ao devido processo legal.

Em relação à penalidade aplicada, defenderam que não houve dolo, fraude ou simulação, sendo incabível a multa de ofício qualificada de 150%. Requereram sua redução para 75%, sob o argumento de que eventual divergência de interpretação jurídica não pode justificar penalidade agravada.

Aduziram, ainda, que a responsabilização solidária do sócio administrador é indevida, pois não restou demonstrada qualquer conduta dolosa ou prática geradora de infração tributária. Ressaltaram que a inclusão de seu nome no polo passivo viola os princípios do contraditório e da ampla defesa, além de carecer de fundamentação legal e fática.

Por fim, impugnam a representação fiscal para fins penais, sustentando que não houve constituição definitiva do crédito tributário, conforme exige a Súmula Vinculante nº 24 do STF, o que tornaria ilegal qualquer persecução penal nesse momento.

Nesse contexto, a parte-recorrente pediu:

- a) O provimento integral do recurso, para reformar o acórdão recorrido e cancelar os autos de infração;
- b) Subsidiariamente, que o processo seja convertido em diligência para novo julgamento pela DRJ, com apreciação dos documentos e fundamentos omitidos;
- c) A exclusão da multa qualificada e sua substituição por multa simples;
- d) O afastamento da multa isolada;
- e) A exclusão da responsabilidade solidária do sócio Sr. Geraldo;
- f) O reconhecimento da impossibilidade de representação penal antes da constituição definitiva do crédito.

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

**MOTIVAÇÃO E
FUNDAMENTAÇÃO DA
AUTORIDADE LANÇADORA**

**ARGUMENTO NA
IMPUGNAÇÃO**

**FUNDAMENTO DO
ACÓRDÃO (DRJ)**

**ARGUMENTO NAS
RAZÕES RECURSAIS**

MOTIVAÇÃO E FUNDAMENTAÇÃO DA AUTORIDADE LANÇADORA	ARGUMENTO NA IMPUGNAÇÃO	FUNDAMENTO DO ACÓRDÃO (DRJ)	ARGUMENTO NAS RAZÕES RECURSAIS
1 Pagamentos mensais a médicos, sob o rótulo de “distribuição de lucros”, configuram, de fato, remuneração por serviços prestados. Fundamentação: art. 22, III, da Lei 8.212/91; art. 4º da Lei 10.666/2003.	Alegação de que os pagamentos eram lucros legítimos, suportados por ECD, livros contábeis e documentos societários.	Concluiu que os pagamentos tinham natureza remuneratória, com base em sua periodicidade e ausência de participação efetiva dos beneficiários na sociedade.	Reitera que documentos contábeis e societários comprovam a existência de lucros e a legitimidade das distribuições. Alega nulidade por ausência de análise desses documentos.
2 Simulação societária: médicos admitidos como sócios apenas formalmente para ocultar relação de prestação de serviços.	Alegação de que a rotatividade é típica da área médica; que os médicos tinham participação real, com procurações outorgadas para viabilizar gestão prática.	Reforça ausência de affectio societatis; considera que outorga de procurações e desproporcionalidade de quotas evidenciam simulação.	Aponta existência de sócios com mais de 7 anos na empresa. Alega que DRJ ignorou depoimentos e documentos que demonstrariam vínculo societário real.
3 Pagamentos feitos a não-sócios registrados, inclusive antes de ingressarem formalmente no contrato social.	Justificativa baseada na demora burocrática nos registros na JUCESP, ANVISA e CREMESP.	Considerou irrelevante a justificativa, afirmando que não havia vínculo societário válido no momento do pagamento.	Alegação de que os pagamentos a entrantes foram registrados como empréstimos, com documentação hábil.
4 Ausência de demonstrações contábeis mensais que comprovassem a apuração de lucros para justificar a distribuição.	Alegação de que balancetes mensais e livro razão foram apresentados.	Afirmou que tais demonstrações não estavam nos autos ou não eram suficientes.	Rebate afirmando que os documentos foram efetivamente juntados, e que houve omissão do órgão julgador.
5 Contrato social não autorizaria a distribuição mensal e desproporcional de lucros.	Cita cláusula 9ª do contrato social, que prevê expressamente a distribuição de lucros com base na contribuição ao faturamento.	Considerou a cláusula genérica e insuficiente para legitimar os pagamentos.	Reitera a validade da cláusula contratual, citando precedentes da RFB e do CARF sobre o tema.
6 Sócio majoritário não recebia pró-labore, o que revelaria tentativa de evasão.	Alegação de que não há obrigação legal de recebimento de pró-labore.	Considerou omissão como indício de simulação.	Invoca jurisprudência do CARF no sentido de que sócio pode optar por ser remunerado apenas por lucros.
7 Pagamentos efetuados mais de uma vez por mês indicam natureza salarial.	Justifica-se pela existência de múltiplos faturamentos ou atendimentos dentro do mesmo mês.	Considerou padrão de pagamento como típico de remuneração, e não de distribuição de lucros.	Alega que o argumento da DRJ é infundado e ignora a documentação contábil existente.
8 Responsabilidade solidária do sócio-administrador, com	Sustenta ausência de dolo ou fraude,	Mantém responsabilização com base em conduta que	Alega inexistência de conduta dolosa; destaca

	MOTIVAÇÃO E FUNDAMENTAÇÃO DA AUTORIDADE LANÇADORA	ARGUMENTO NA IMPUGNAÇÃO	FUNDAMENTO DO ACÓRDÃO (DRJ)	ARGUMENTO NAS RAZÕES RECURSAIS
	base no art. 135 do CTN.	destacando transparência e entrega de documentos.	configuraria simulação dolosa.	pedido de dilação de prazo e intenção de colaborar com a fiscalização.
9	Aplicação da multa qualificada de 150%, por dolo e simulação (arts. 71 e 72 da Lei 4.502/64).	Rebate a existência de dolo; afirma que houve apenas divergência jurídica.	Entende caracterizada a conduta dolosa pela dissimulação dos fatos geradores.	Requer redução para 75%, por ausência de dolo e pela atuação transparente da empresa.
10	Representação fiscal para fins penais, com base no art. 337-A do CP.	Alega ausência de lançamento definitivo, contrariando a Súmula Vinculante nº 24 do STF.	DRJ afirmou não ter competência para tratar da matéria.	Reitera que a representação é prematura, abusiva e coercitiva.

Feita essa síntese, passa-se ao exame das questões de fundo.

3 PRELIMINARES

3.1 NULIDADE POR VÍCIO NA MOTIVAÇÃO

A parte-recorrente argumenta que tanto o lançamento, como o acórdão-recorrido, seriam nulos, por terem adotado motivação e fundamentação inconsistentes e insuficientes para amparar as conclusões a que chegaram a autoridade lançadora, de um lado, e o órgão julgador de origem, do outro.

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** (Al

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 Rosenburg Filho, Walker Araujo, Corinθο Oliveira Machado, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Muller Nonato Cavalcanti Silva (Suplente Convocado) e Paulo Guilherme Derouledé (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, ainda assim seria necessário que o exame da impugnação refutasse, expressa e especificamente, os documentos juntados pelo impugnante.

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

Tema 339/STF

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

Tese 18/STJ

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

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

1. Consoante imposição do art. 93, IX, primeira parte, da Constituição da República de 1988, "todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade", exigência que funciona como garantia da atuação imparcial e *secundum legis* (sentido lato) do órgão julgador. Presta-se a motivação das decisões jurisdicionais a servir de controle, da sociedade e das partes, sobre a atividade intelectual do julgador, para que verifiquem se este, ao decidir, considerou todos os argumentos e as provas produzidas pelas partes e se bem aplicou o direito ao caso concreto.

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

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

daqueles em relação aos quais haveria continuidade das diligências, nem sequer dizer as razões pelas quais autorizava as medidas.

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

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

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

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

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

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

No caso em exame, as alegações de nulidade, por de ausência de observância da verdade material e de motivação, confundem-se com a alegação de má avaliação do conjunto probatório, porquanto o órgão julgador de origem examinou os argumentos e o quadro fático apresentado ao longo da instrução, de modo a reduzir o ponto do recorrente à irresignação quanto ao resultado dessa análise (suposto *error in judicando*, e não, propriamente, *error in procedendo*).

Com efeito, tanto o lançamento como o acórdão-recorrido estão fundamentados, ainda que com sua fundamentação não concorde a parte-recorrente, e, decidindo como decidiu, não cercearam a defesa, nem infringiram o princípio do contraditório, tampouco deixaram de

prestar o controle administrativo. Neste sentido: AgRg no AREsp n. 2.697.148/SP, relator Ministro Rogério Schietti Cruz, Sexta Turma, julgado em 5/11/2024, DJe de 7/11/2024.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

4 MÉRITO

4.1 QUALIFICAÇÃO DOS VALORES PAGOS COMO REMUNERAÇÃO, E NÃO COMO LUCROS

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

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

Para bem aplicar um precedente, é necessário compreender sua extensão. Não se trata de uma operação trivial. Com o auxílio de BECKER, deve-se temer “*presumir conhecer aquilo que se supõe óbvio*”².

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.

² Paráfrase minha. O original pode ser recuperado de BECKER, Alfredo Augusto, *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª Ed., São Paulo: Lejus, 1998, p. 11. Sabe-se também que a frase é uma adaptação de ideia já veiculada por outros pensadores, como Bertolt Brecht e Alfred North Whitehead.

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

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

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

Disse o Ministro VICTOR NUNES LEAL, à época:

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

Portanto, faz-se necessário examinar os precedentes vinculantes aplicáveis, sem que se possa aprioristicamente deles extrair qualquer conclusão³.

4.1.3 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

³ 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.

os agentes econômicos envolvidos possuem capacidade negocial efetiva. Similarmente, na ADC 66, ao validar a contratação de serviços intelectuais através de pessoa jurídica, a Ministra CÁRMEN LÚCIA enfatizou a necessária compatibilização entre liberdade de organização econômica e valores sociais do trabalho, sugerindo que tal equilíbrio pressupõe partes contratantes em condições de autodeterminação. O RE 958.252, por sua vez, ao estabelecer limites para o reconhecimento de vínculo empregatício em contextos de prestação de serviços, também considerou implicitamente a autonomia real dos prestadores como elemento diferenciador. Essa tríade jurisprudencial, portanto, não apenas legitima novas formas contratuais, mas estabelece-lhes um limite material: a ausência de hipossuficiência concreta do contratado.

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

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

enquanto outros, prestando serviços idênticos, gozam de autonomia real e diversificação de clientela.

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

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

A análise das idiosincrasias de cada caso concreto, longe de representar insegurança jurídica, constituiria aplicação coerente do princípio da primazia da realidade sobre a forma, tradicionalmente acolhido pelo direito do trabalho brasileiro. O que se propõe não é casuísmo arbitrário, mas a construção de parâmetros objetivos de aferição da hipossuficiência concreta, tais como: grau de dependência econômica do tomador de serviços, possibilidade efetiva de recusa de trabalhos, capacidade de estabelecimento autônomo de preços e condições,

existência de estrutura empresarial própria, diversificação de clientela, assunção real de riscos do negócio e qualificação profissional diferenciada. Esses elementos, analisados conjuntamente, permitiriam distinguir com maior precisão situações de genuína autonomia daquelas que configuram subordinação disfarçada. A crescente sofisticação das relações produtivas exige igual sofisticação dos instrumentos jurídicos de análise, superando-se classificações binárias inadequadas à complexidade contemporânea.

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

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

4.1.4 APLICAÇÃO AO QUADRO

Natureza jurídica dos valores pagos: remuneração ou lucros

O acórdão recorrido entendeu que os valores pagos mensalmente pela parte-recorrente a diversos médicos, sob a rubrica de “distribuição de lucros”, constituem, na realidade, remuneração por serviços prestados. Para tanto, ressaltou a regularidade, a constância e o padrão

dos pagamentos, inclusive a pessoas físicas que não integravam o quadro societário da empresa, elementos que, na compreensão do colegiado, afastam a natureza jurídica de lucro distribuído e evidenciam retribuição por trabalho pessoal. Por essa razão, confirmou-se a incidência das contribuições previdenciárias previstas no art. 22, inciso III, da Lei nº 8.212/91 e art. 4º da Lei nº 10.666/2003.

Em sentido contrário, o recorrente sustenta que os valores pagos aos médicos decorreram de lucros efetivamente apurados, cujos lançamentos contábeis constariam da Escrituração Contábil Digital (ECD) e dos balancetes mensais juntados aos autos. Defende que a distribuição foi feita conforme previsão expressa no contrato social da empresa, inclusive de forma desproporcional entre os sócios, sendo prática legítima e respaldada na legislação societária. Argumenta, ainda, que a decisão de origem incorreu em cerceamento de defesa ao desconsiderar tais elementos probatórios sem motivação idônea.

A solução deste ponto demanda, inicialmente, a identificação do parâmetro normativo e jurisprudencial de controle.

A Constituição Federal, ao estruturar o modelo de seguridade social contributiva, previu a sujeição passiva de todos os que auferem remuneração decorrente de trabalho pessoal, subordinado ou autônomo, à incidência de contribuições sociais. Essa é a moldura geral delineada no art. 195, incisos I e II, da CF. A Lei nº 8.212/91, por sua vez, no art. 22, inciso III, estabelece a obrigação de recolher contribuição sobre os valores pagos ou creditados à pessoa física que preste serviço à empresa, ainda que sem vínculo empregatício.

A delimitação do conceito de “remuneração” há de se orientar pela substância da relação jurídica subjacente. A orientação jurisprudencial consolidada pela Suprema Corte é no sentido de que a incidência ou não da contribuição social independe da forma adotada pelas partes, sendo a essência econômica e funcional da prestação de serviço o critério decisivo. É nessa perspectiva que se impõe a leitura da jurisprudência constitucional sobre a chamada “pejotização”.

Com efeito, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sedimentou, especialmente após o julgamento da ADPF 324 e do RE 958.252, que o núcleo normativo de controle das formas de organização de trabalho deve considerar a existência de liberdade contratual entre as partes, devendo o Estado abster-se de interferir na forma jurídica pactuada, salvo quando constatada hipossuficiência concreta, subordinação estrutural ou fraude à legislação previdenciária e trabalhista.

O critério da hipossuficiência concreta, portanto, desloca o eixo da análise: o que se busca não é se a forma contratual “parece” uma relação de trabalho típica, mas sim se há elementos concretos que evidenciem tentativa de ocultação de fatos geradores de obrigação tributária, ou de burla à incidência previdenciária. A mera constatação de que há habitualidade nos pagamentos, ou de que a prestação de serviços se dá de forma contínua, não autoriza, por si só, a descaracterização da natureza de distribuição de lucros.

Ademais, o fato de os pagamentos ocorrerem em bases mensais ou em mais de uma data dentro do mês não desnatura, por si, sua natureza jurídica.

Portanto, ausente nos autos prova robusta da ocorrência de simulação ou de desvio da forma societária com o propósito de ocultar remuneração disfarçada, não subsiste o fundamento da autoridade lançadora, nem da instância de origem, quanto à qualificação dos pagamentos como base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Simulação societária como fundamento da exigência

A decisão de origem assentou que houve simulação societária com o fim de ocultar relações de prestação de serviços. Identificou, como indícios determinantes, a rotatividade dos sócios, a presença de procurações para representação perante a Junta Comercial e a desproporção das quotas de capital social entre os médicos supostamente sócios. Tais elementos foram considerados suficientes para descaracterizar a legitimidade das distribuições de lucros e para qualificar os pagamentos como retribuição por trabalho, sujeitos à contribuição previdenciária.

Em sentido oposto, o recorrente sustenta que a rotatividade dos profissionais médicos decorre de circunstância ordinária no setor, especialmente em razão de vínculos múltiplos e do regime de plantões hospitalares. Alega que a outorga de procurações tinha função exclusivamente operacional, visando a facilitar os registros nas diversas repartições (JUCESP, CREMESP, ANVISA), e não representava alienação da titularidade societária. Acrescenta que o contrato social permitia expressamente a composição societária por múltiplos médicos, ainda que com participações minoritárias, o que não seria vedado pela legislação.

A caracterização de simulação na constituição ou alteração de contrato social exige demonstração efetiva da divergência entre a forma e a substância dos atos jurídicos praticados. Não se trata de hipótese presumida nem de ficção autorizada por aparência. A simulação, como vício de vontade e causa de nulidade, demanda elementos concretos que revelem a falsidade do propósito negocial (cf. art. 167 do Código Civil), inclusive no plano fiscal, conforme reiteradamente decidido pelo CARF em sede de lançamento por glosa de despesas ou desconsideração de estrutura societária.

O caso concreto revela estrutura societária devidamente formalizada, com contrato social registrado, cláusula autorizadora de ingresso e retirada de sócios, e previsão de quotas individualizadas. A existência de procurações outorgadas por determinados sócios a terceiros para representações específicas não invalida a legitimidade do vínculo societário, mormente quando tal prática se justifica por razões de conveniência registral, como no caso de médicos com limitações de agenda ou atuação em várias unidades federativas.

Ademais, não se verifica, nos autos, qualquer prova direta de que os médicos tidos por “sócios simulados” não participassem da divisão de resultados, das deliberações internas, ou que ignorassem sua condição formal de associados. A fiscalização tampouco colheu depoimentos,

nem promoveu diligências que pudessem infirmar a aparência jurídica com elementos de substância. A substituição do ônus probatório por inferência a partir de padrões genéricos, como a outorga de procuração ou a pequena participação societária, não atende aos critérios exigidos pela boa técnica de fiscalização, tampouco satisfaz o princípio do devido processo legal substancial.

Dessa forma, ausente demonstração idônea de que os médicos listados como sócios apenas figuravam formalmente no contrato social, deve ser afastada a conclusão de que a constituição societária seria simulada para disfarçar relação de prestação de serviço.

Pagamentos a pessoas não formalmente registradas como sócias

A decisão de origem entendeu que a realização de pagamentos sob o título de “distribuição de lucros” a pessoas físicas que não constavam, formalmente, como sócias no momento da percepção dos valores evidencia a inexistência de vínculo societário e, por conseguinte, descaracterizaria a natureza de cota na participação dos resultados empresariais. A irregularidade na formalização do quadro social e a ausência de registro nas juntas comerciais foram tomadas como elementos suficientes para concluir que tais pagamentos ocultariam remuneração por serviços.

Em contraposição, o recorrente sustentou que os pagamentos a médicos ainda não formalmente incluídos no contrato social resultavam de acordos previamente pactuados, sendo os valores lançados contabilmente como “empréstimos a futuros sócios”, até a conclusão dos trâmites burocráticos de registro. Alegou que o ingresso efetivo no quadro societário dependia de múltiplas etapas perante JUCESP, CREMESP e ANVISA, que não se realizam de forma instantânea, o que explicaria a defasagem documental sem que houvesse, com isso, qualquer intuito dissimulatório.

A solução do ponto exige análise detida da relação entre a forma e a substância do vínculo jurídico. A jurisprudência vinculante do Supremo Tribunal Federal já assentou, em sede de controle concentrado, que a forma jurídica adotada pelas partes deve ser respeitada sempre que não haja demonstração inequívoca de fraude ou simulação, e que **a intervenção estatal nos modos de organização econômica exige critério de mínima racionalidade probatória.**

No caso concreto, a parte-recorrente alegou que, até o efetivo arquivamento da alteração contratual, os valores repassados foram contabilizados como adiantamento de lucros ou empréstimo entre partes futuras associadas. Contudo, a autoridade fiscal não analisou tais lançamentos sob o prisma de sua natureza contábil nem questionou a compatibilidade entre os repasses e os registros financeiros correspondentes.

Adicionalmente, não consta dos autos qualquer diligência voltada à confirmação do vínculo efetivo entre as partes, nem à apuração de eventual subordinação ou prestação de serviço por parte dos destinatários dos pagamentos. A ausência de verificação mínima quanto ao

conteúdo da relação jurídica concreta impede a subsunção direta ao conceito de “remuneração por trabalho”, exigido pelo art. 22, III, da Lei nº 8.212/91.

A própria racionalidade contemporânea tem advertido que **o momento formal do ingresso no quadro social não esgota a análise da existência de *affectio societatis***, devendo ser considerado o conjunto fático que revele participação econômica nos riscos e resultados da atividade empresarial. Quando há indícios mínimos da intenção associativa, ainda que pendente o trâmite registral, a qualificação tributária dos valores recebidos deve observar o princípio da materialidade, e não de elementos formais incapazes de transmutar a identidade da operação (a “causa”).

Dessa forma, ausente prova de que os pagamentos realizados antes do arquivamento contratual efetivo tenham correspondido a contraprestação por trabalho pessoal, deve ser afastada a presunção de que tais valores tinham natureza remuneratória.

Suposta ausência de comprovação da existência de lucros aptos à distribuição

O acórdão recorrido entendeu que os pagamentos mensais realizados pela parte-recorrente, sob o título de “distribuição de lucros”, não foram precedidos de demonstração contábil da existência de lucros apurados, nem de formalização da deliberação societária para sua repartição. Considerou que, ausentes demonstrações contábeis mensais que evidenciassem o resultado positivo, não se poderia admitir que os pagamentos tivessem natureza diversa da retribuição por serviços prestados, incidindo, assim, a contribuição prevista no art. 22, inciso III, da Lei nº 8.212/91.

Em sentido contrário, o recorrente sustenta que foram juntados aos autos os balancetes mensais, os livros contábeis e a Escrituração Contábil Digital (ECD), todos indicando a efetiva apuração de lucros nos períodos correspondentes aos pagamentos. Alega que a instância de origem não analisou os documentos apresentados, incorrendo em nulidade por omissão de fundamento relevante e por cerceamento do direito de defesa.

A aferição da natureza dos valores pagos a sócios de sociedades empresárias depende, necessariamente, da verificação da existência de lucro contábil efetivamente apurado. A legislação societária não exige que a distribuição de lucros ocorra exclusivamente ao final do exercício social, desde que haja previsão contratual e demonstração da disponibilidade financeira mediante balancetes intermediários. É o que estabelece o art. 202 da Lei nº 6.404/76, aplicado supletivamente às sociedades limitadas por força do art. 1.053 do Código Civil.

O controle da materialidade da distribuição de lucros não pode ignorar a contabilidade regularmente mantida, especialmente quando o sujeito passivo apresenta os documentos exigidos pelo ordenamento, como os balancetes, o livro razão e a ECD.

No caso concreto, a parte-recorrente afirma ter apresentado tais documentos tanto na fase de impugnação quanto no recurso voluntário, e aponta, com precisão, a omissão da instância de origem em examiná-los.

A exigência de demonstrações contábeis formais como condição exclusiva para o reconhecimento de lucros distribuíveis representa restrição indevida ao direito do contribuinte, sobretudo quando a própria legislação autoriza o uso de balancetes periódicos, e desde que respeitados os princípios contábeis e a veracidade dos lançamentos.

Como observado em casos anteriores, similares:

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.

Diante do exposto, acolho o argumento.

Cláusula contratual que autoriza a distribuição periódica e desproporcional de lucros

O acórdão recorrido afirmou que a cláusula contratual invocada pela parte-recorrente não autorizaria, de forma clara e suficiente, a realização de repasses mensais e desproporcionais sob o rótulo de lucros. Considerou que a prática adotada pela empresa não encontraria respaldo no contrato social, razão pela qual os pagamentos não poderiam ser qualificados como distribuição de resultados. Com isso, reforçou-se a tese de que os valores correspondiam à remuneração por serviços, passível de tributação previdenciária.

O recorrente sustenta que a Cláusula 9ª do contrato social da empresa prevê, de forma expressa, a possibilidade de distribuição periódica de lucros entre os sócios, inclusive de forma desproporcional às respectivas participações no capital. Argumenta que tal cláusula está em plena conformidade com o art. 1.007 do Código Civil, e que a prática adotada corresponde a exercício legítimo da autonomia privada. Alega que a decisão de origem ignorou a existência dessa cláusula, sem qualquer juízo específico sobre sua validade ou eficácia.

O desate dessa matéria exige, de início, a fixação do parâmetro jurídico aplicável. Nos termos do art. 1.007 do Código Civil, “salvo estipulação em contrário, presume-se igual o

quinhão dos sócios na sociedade”. A norma faculta, pois, que as sociedades fixem contratualmente critérios próprios para distribuição dos lucros, inclusive desproporcionais à participação no capital social. A liberdade de pactuação contratual, nesse ponto, é regra, e sua restrição exige fundamento legal expresso.

No caso concreto, a Cláusula 9ª do contrato social da parte-recorrente dispõe textualmente sobre a possibilidade de distribuições periódicas e desproporcionais de lucros, considerando, entre outros critérios, a efetiva contribuição de cada sócio à atividade econômica da sociedade. Essa cláusula consta dos autos e foi reproduzida tanto na impugnação quanto nas razões recursais. Não há, no acórdão recorrido, qualquer declaração de invalidade, simulação, ou ilicitude dessa previsão contratual.

Para referência, transcrevo o respectivo texto, *verbatim* (fls. 410):

Cláusula 9ª – Os sócios poderão efetuar uma retirada mensal a título de pró-labore ou efetuar distribuição de lucros de acordo com a legislação vigente, tendo em vista a qualidade e quantidade dos serviços prestados por cada um deles e o faturamento gerado para a sociedade.

Parágrafo primeiro: Os valores da retirada de pró-labore ou dividendos serão determinados mensalmente de acordo com a capacidade financeira da sociedade e os resultados apurados pela mesma.

Parágrafo segundo: A sociedade poderá, no curso do exercício, distribuir lucros, por conta do mesmo período, mediante levantamento de balanços intermediários para esse fim.

Parágrafo terceiro: Os lucros ou prejuízos apurados serão distribuídos ou suportados pelos sócios na proporção de sua participação no capital social, ou através de acordo firmado entre os mesmos, distintamente da participação no quadro societário.

A inexistência de exame específico da cláusula em questão compromete a coerência da fundamentação administrativa. A autoridade lançadora e o órgão julgador de origem desconsideraram, de maneira apriorística, a legitimidade de uma previsão contratual expressamente admitida pelo ordenamento jurídico. A consequência dessa omissão é a indevida requalificação de repasses amparados em cláusula válida, como se fossem pagamentos remuneratórios, sem a devida demonstração do desvio de finalidade.

Dessa forma, ausente vício formal ou material na cláusula que autoriza a distribuição periódica e desproporcional de lucros, e não havendo prova de que os valores pagos tenham se afastado do padrão previsto contratualmente, deve ser reconhecida a legitimidade do critério adotado pela sociedade para remunerar seus sócios.

Ausência de pró-labore ao sócio majoritário

A decisão recorrida apontou que a ausência de pagamento de pró-labore ao sócio majoritário da parte-recorrente constituiria indício de tentativa de elidir a tributação, por meio de distribuição disfarçada de lucros. A omissão foi interpretada como fator que reforçaria a tese de simulação e evasão da base de cálculo da contribuição previdenciária patronal.

Em sua defesa, o recorrente afirmou que a legislação não impõe obrigação de retirada de pró-labore pelos sócios, sendo possível que a remuneração se dê exclusivamente via participação nos lucros. Sustentou, ainda, que o sócio majoritário efetivamente participava dos resultados da sociedade na condição de investidor e gestor, conforme documentos societários acostados aos autos, e que a opção de não perceber valores fixos mensais decorre de escolha legítima de planejamento financeiro e distributivo, fundada na autonomia privada.

A legislação previdenciária distingue claramente a remuneração por trabalho pessoal, que atrai a incidência de contribuição previdenciária nos moldes do art. 22, III, da Lei nº 8.212/91, da remuneração decorrente da participação societária nos lucros. Em se tratando de sócio de sociedade limitada, não há norma que imponha, de forma cogente, a retirada de pró-labore como condição necessária à participação nos resultados. A previsão de pagamento de pró-labore é facultativa, e deve estar respaldada em cláusula contratual ou em deliberação societária.

A ausência de retirada de pró-labore não configura, por si, evasão tributária. O sócio pode optar por auferir seus rendimentos exclusivamente pela via da distribuição de lucros, sem infringir qualquer dispositivo legal. A inversão dessa lógica jurídica transforma uma faculdade legal em obrigação presuntiva.

No caso concreto, não há qualquer indício de que o sócio majoritário da parte-recorrente tivesse exercido atividade remunerada distinta da sua condição de sócio administrador. A estrutura societária revela uma organização com previsão clara de distribuição periódica de lucros, e os documentos acostados aos autos indicam que as deliberações eram tomadas com base em resultados contábeis. A ausência de valores registrados como pró-labore, portanto, não traduz, por si, a existência de fato gerador omitido, nem se mostra suficiente para qualificar a totalidade dos lucros distribuídos como disfarce remuneratório.

A presunção de omissão de base de cálculo da contribuição previdenciária, com fundamento exclusivo na inexistência de pró-labore, viola os princípios da legalidade e da materialidade. Ausente norma legal que imponha tal obrigatoriedade, e não havendo elementos que demonstrem desvio do regime societário para encobrir remuneração por trabalho, deve ser afastada a validade desse fundamento para fins de exigência tributária.

Pagamentos mensais e múltiplos por mês como indício de remuneração

A decisão de origem considerou que a frequência dos pagamentos efetuados, em geral mensais e, por vezes, múltiplos dentro do mesmo mês, indicaria padrão compatível com o

recebimento de remuneração fixa por prestação de serviços, e não com a lógica de distribuição de lucros. Esse aspecto foi interpretado como elemento indicativo da retribuição por trabalho habitual, caracterizando fato gerador da contribuição previdenciária.

A parte-recorrente sustentou que a periodicidade dos pagamentos refletia apenas a sistemática de organização financeira da sociedade, orientada por entradas de caixa e resultados operacionais mensais. Alegou, ainda, que os lucros eram apurados de forma contínua, com base em balancetes mensais, sendo perfeitamente compatível sua distribuição proporcional ao desempenho de cada sócio. Argumentou que a realização de repasses em mais de uma data no mês não descaracteriza sua natureza societária, nem permite inferência quanto à existência de salário disfarçado.

A caracterização da natureza jurídica de pagamentos efetuados por uma sociedade a seus sócios deve se dar à luz dos critérios da materialidade e da substância econômica. A frequência ou periodicidade dos repasses, por si, não constitui critério autônomo de qualificação tributária. O ordenamento jurídico brasileiro admite a distribuição periódica de lucros, inclusive em bases mensais, desde que haja previsão contratual e suporte contábil compatível.

A habitualidade dos pagamentos não desnatura, por si, a natureza de distribuição de lucros. A distribuição mensal é prática admitida pelo direito privado, desde que baseada em balancetes regulares e previsão contratual. A mera repetição temporal do repasse não é elemento transformador da natureza jurídica do valor.

O voto vencedor proferido no acórdão nº 2401-009.493 do CARF também já consagrou esse entendimento ao afirmar que:

“Não há vedação legal à distribuição mensal de lucros, desde que observados os princípios contábeis e a efetiva apuração de resultados. O que se tributa é a remuneração pelo trabalho, e não o repasse de participação nos lucros por conveniência administrativa.”

No caso concreto, a existência de repasses mensais encontra respaldo na cláusula 9ª do contrato social, que autoriza a distribuição periódica, bem como nos balancetes mensais apresentados pela parte-recorrente, cuja regularidade e autenticidade não foram objeto de contestação técnica específica. A multiplicidade de pagamentos dentro do mesmo mês tampouco constitui, isoladamente, prova de relação de trabalho remunerada, notadamente quando se dá entre sócios formalmente constituídos e com base contábil documentada.

Dessa forma, ausente prova de que os valores pagos mensalmente correspondiam a remuneração por trabalho pessoal e não a lucros efetivamente apurados e distribuídos, deve ser afastada a incidência tributária sobre tais repasses.

4.1.5 RESUMO ILUSTRATIVO

Apenas para auxiliar a inteligência do quadro, apresenta-se o seguinte resumo ilustrativo:

Tabela 1-Resumo analítico do alcance dos critérios interpretados pelo STF em reclamação

CRITÉRIO DETERMINANTE	PARADIGMA CSRF TIDO POR VIOLADOR DA AUTORIDADE DE ORIENTAÇÃO VINCULANTE DO STF	CASO AQUI EXAMINADO	PERTINÊNCIA ANALÓGICA
TRIBUTO	Contribuições sociais previdenciárias – parcela patronal e dos segurados (2009–2011)	Contribuições previdenciárias – cota patronal e dos contribuintes individuais (2015–2016)	Tributo IDÊNTICO
FUNDAMENTO LEGAL PRINCIPAL	Art. 12, I, “a”, Lei 8.212/91 – vínculo empregatício disfarçado por PJs	Art. 12, V, “f”, Lei 8.212/91 – contribuinte individual (sócio) quando remunerado por trabalho	Mesma lei; hipóteses diferentes; mesmo resultado jurídico final: incidência da contribuição
DISPOSITIVOS LEGAIS SECUNDÁRIOS	Tema 725 RG e ADPF 324 (licitude da terceirização); CLT	Art. 22, III, Lei 8.212/91; art. 44, §1º, II, Lei 9.430/96; cláusula 9ª do contrato social; art. 1.007 CC	Fundamentos topicamente diferentes, mas convergentes na aplicação da primazia da realidade
TESE JURÍDICA CENTRAL	Interposição fraudulenta de PJs para disfarçar vínculo empregatício	Distribuição disfarçada de “lucros” em substituição a honorários por serviços médicos	Mesma lógica: forma jurídica dissimula relação material sujeita a contribuição
CONTEXTO FÁTICO	Empresa de engenharia; 24 PJs contratadas; 53 ex-empregados recontratados como PJs; contabilidade espelhada	Clínica médica; pagamentos mensais a médicos; inclusão formal no quadro societário; distribuição proporcional à produção	Setores distintos; padrão estrutural similar de reorganização para supressão de encargos
ELEMENTOS CARACTERIZADORES	a) pessoalidade; b) não eventualidade; c) onerosidade; d) subordinação	a) recorrência mensal; b) ausência de pró-labore; c) vinculação da distribuição ao desempenho; d) rotatividade societária	Ambos os casos discutiam características do trabalho pessoal disfarçado
INDÍCIOS E PROVAS UTILIZADOS PELA FISCALIZAÇÃO	Exclusividade; ausência de empregados; controle de jornada; planos de saúde	Pagamentos mensais a sócios e não sócios; contabilidade regular; cláusula contratual de distribuição; rotatividade e procaurações	Em ambos, indícios indiretos da ausência de risco e autonomia empresarial, na visão das autoridades lançadoras
PRINCÍPIO JURÍDICO APLICADO	Primazia da realidade sobre a forma jurídica contratual	Primazia da realidade sobre a forma contábil e contratual	Princípio IDÊNTICO
ÔNUS PROBATÓRIO	Fisco demonstrou os elementos fático-jurídicos do vínculo; contribuinte não afastou	Fisco apontou padrão remuneratório disfarçado; contribuinte apresentou documentação contábil não considerada suficiente	Mesma lógica: presunção fundada em indício e ausência de contraprova plena
ARGUMENTO DEFENSIVO E SUA	Defesa: terceirização lícita; rejeição: vínculo disfarçado	Defesa: validade da cláusula contratual e da contabilidade;	Defesa baseada na forma, rejeitada com base na

CRITÉRIO DETERMINANTE	PARADIGMA CSRF TIDO POR VIOLADOR DA AUTORIDADE DE ORIENTAÇÃO VINCULANTE DO STF	CASO AQUI EXAMINADO	PERTINÊNCIA ANALÓGICA
REJEIÇÃO	comprovado	rejeição: ausência de risco e padrão simulado de distribuição	substância, em ambos
TIPO DE SIMULAÇÃO IDENTIFICADA	Interposição de pessoas jurídicas com aparência de autonomia	Requalificação de "lucros" como retribuição disfarçada por trabalho médico	Mecanismos distintos, mas mesma função: supressão de fato gerador da contribuição

Tabela 2-Síntese do alcance dos critérios normalmente aplicáveis às clínicas e serviços médicos

CRITÉRIO DETERMINANTE	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 2.053.655), que validou a distribuição de dividendos "proporcionalmente aos dias de trabalho".
2. Frequência do Pagamento. Pagamentos ocorriam "várias vezes dentro do mesmo mês" ou "no mesmo dia", o que é incompatível com a apuração de lucros.	Se o cálculo do lucro é lícito (baseado no "valor agregado pelo agente"), a periodicidade do pagamento também é. A "metodologia temporal" (cronograma) deve ser adequada à "ação concreta" do agente, e não ao "modelo legado" de apuração de capital.
3. Participação Irrisória no Capital Social. O "sócio" ingressava com um valor simbólico (ex: R\$ 1,00), demonstrando falta de investimento real e <i>affectio societatis</i> .	Este critério é "anacrônico". Na "economia do conhecimento", a "contribuição intelectual ou técnica substitui o aporte de capital". Cita-se 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 [fosse] 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.

4.2 APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA DE 150% (DOLO E SIMULAÇÃO)

Teoricamente, derrotado o auto de infração, desconstituir-se-ia a multa, por arrastamento.

Porém, dado o princípio da eventualidade, abordo a questão, de forma separada e autônoma, considerando a possibilidade de restar vencido quanto ao tópico prejudicial.

O acórdão recorrido manteve a multa de ofício qualificada de 150%, prevista no art. 44, §1º, inciso II, da Lei nº 9.430/96, sob o fundamento de que os pagamentos rotulados como "distribuição de lucros" foram, na realidade, retribuições por trabalho pessoal, havendo, portanto, dolo na ocultação do fato gerador da contribuição previdenciária. A prática reiterada de tais repasses foi interpretada como conduta dissimulatória, apta a atrair a penalidade agravada, com respaldo adicional nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64.

Já a parte-recorrente alegou que a exigência da multa qualificada carece de suporte probatório mínimo quanto à existência de dolo, fraude ou simulação. Sustentou que todas as operações estavam regularmente escrituradas, com suporte documental em balancetes, livros razão e ECD, e que a divergência entre a interpretação da autoridade fiscal e o entendimento da contribuinte não autoriza a imposição da penalidade agravada. Alegou, ainda, que a DRJ ignorou elementos relevantes da prova documental e não enfrentou os argumentos expostos na impugnação.

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

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

Dispõe a legislação de regência:

LEI Nº 4.502 DE 1964:

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

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

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

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

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

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

LEI 9.430/1996

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

(...)

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

Especificamente, a simulação e a fraude consistem em atos ou falhas intencionais que buscam prevenir ou adiar a ocorrência de um evento tributável, ou alterar suas características fundamentais, com o objetivo de diminuir a quantia do imposto a ser pago ou adiar seu

pagamento. A distinção importante é que essas ações ou omissões ocorrem antes do evento tributável, impedindo que ele aconteça ou modificando seus elementos essenciais para reduzir ou postergar intencionalmente o tributo devido, na hipótese de simulação, e são retroativas, no caso da fraude (cf. DANIEL NETO, Carlos Augusto. *A Assimetria Conceitual entre as Sanções Administrativas e Penais na Tributação Federal*. Revista Direito Tributário Atual, n. 46. p. 145-170. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral).

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

Nos termos da Súmula CARF 14:

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

Segundo a Súmula CARF 25:

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

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

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

A primeira consideração que se impõe reside na compreensão de que a inadimplência tributária representa risco inerente e contingente a toda atividade econômica, cuja eliminação completa revela-se impossível mesmo com os mais rigorosos sistemas de gestão. Esta

realidade encontra fundamento na própria natureza da atividade empresarial, que se desenvolve em ambiente de incertezas e vicissitudes mercadológicas. O fracasso econômico, longe de constituir exceção, integra o espectro natural dos resultados possíveis em qualquer empreendimento, inexistindo regra ontológica que assegure o sucesso financeiro ou que transforme o insucesso em conduta ilícita.

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

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

Indubitavelmente, a estrutura normativa do direito tributário brasileiro estabelece clara distinção entre as diversas modalidades de descumprimento das obrigações fiscais, reservando as sanções penais apenas para condutas que ultrapassem o mero inadimplemento. A lei penal, expressamente imbricada na estrutura da norma sancionadora tributária em exame, enumera taxativamente as hipóteses de crimes tributários, todas caracterizadas pela presença de elementos subjetivos específicos que denotam a intenção deliberada de fraudar o Fisco. A sonegação fiscal exige a ocultação ou prestação de declaração falsa às autoridades fazendárias; a fraude requer o emprego de artifício ou ardil; a conluio pressupõe ajuste doloso entre duas ou

mais pessoas. Em nenhum momento o legislador incluiu a simples inadimplência como conduta criminosa, reconhecendo implicitamente que o não pagamento pode decorrer de causas alheias à vontade delituosa do contribuinte. Esta opção legislativa reflete compreensão sofisticada das realidades econômicas, onde crises financeiras, oscilações de mercado e erros de gestão constituem ocorrências ordinárias que não podem ser criminalizadas sob pena de se inviabilizar a própria atividade empresarial. Quando a administração tributária pretende inferir dolo da mera constatação de débitos não quitados, subverte a hierarquia normativa e cria tipos penal e sancionatório não previstos em lei, com a violação da regra da legalidade estrita que governa o direito tributário sancionatório-patrimonial e penal.

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

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

Como observação puramente lateral (*obiter dictum*), anota-se que as consequências práticas de se presumir dolo na inadimplência tributária revelar-se-iam devastadoras para o

ambiente de negócios e para a própria arrecadação fiscal. Empresários honestos, confrontados com dificuldades financeiras temporárias, ver-se-iam transformados em criminosos presumidos, desencorajando o empreendedorismo e a formalização de negócios. A ameaça de criminalização automática da inadimplência criaria incentivo perverso para a informalidade, onde a ausência de registros oficiais supostamente protegeria o indivíduo contra acusações sancionatórias patrimoniais e penais.

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

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

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

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

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

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

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

Conforme descreve Thiago Sorrentino, os tipos penais previstos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/1990, cujas características se espraiam em comum noutros tipos relacionados às vicissitudes das empresas, pressupõem a comprovação de conduta ativa ou omissiva consciente e tendente a escamotear a ocorrência do fato jurídico tributário, em suas dimensões qualitativas ou quantitativas, que extrapolem "postura não intencional de prejudicar, nem de cometer erros, de modo a tornar eventual desvio um acidente inafastável pela contingência" (Um Conto de Duas Falsidades: a Influência Recíproca das Retóricas Tributária e Penal na Definição do Ilícito Tributário Punível com Sacrifícios ao Patrimônio e à Liberdade Física. Revista Magister de Direito Penal e Processual Penal Nº 121 – Ago-Set/2024, p. 96-110).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A meu sentir, a utilização de critérios legados das relações empregatícias de outrora, como escalas de plantão, é incompatível com a orientação vinculante.

Nessa linha, a existência de documentação referente à clareza nas relações de empreendimento, quando transplantadas com fidedignidade para as linguagens contábil e tributária, 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.

No caso concreto, verifica-se que não foi levantada dúvida acerca da existência lançamentos contábeis dos valores distribuídos, escrituração, e previsão expressa em no contrato social da possibilidade de distribuição periódica e desproporcional de lucros. A fiscalização não apontou falsidade documental formal (mas sim ideológica ou material), inexistência de registros, destruição de provas ou qualquer outro ato materialmente voltado à ocultação de fatos geradores. Tampouco foram realizadas diligências para colher depoimentos que pudessem evidenciar a intenção simulada.

Diante disso, não subsiste, no caso concreto, a base legal e probatória necessária à imposição da multa qualificada. O lançamento deve ser mantido, se for o caso, com aplicação da multa de ofício simples, nos termos do art. 44, caput, da Lei nº 9.430/96.

Diante do exposto, acolho o argumento.

5 DISPOSITIVO

Ante o exposto, CONHEÇO PARCIALMENTE do recurso voluntário, com exceção das razões recursais e dos respectivos pedidos relativos à (a) RFFP, bem como à (b) responsabilidade tributária atribuída ao sócio-administrador, e, na parte conhecida, DOU-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Henrique Perlatto Moura**, redator designado

Dirijo do Conselheiro Relator apenas com relação ao mérito, no tocante à qualificação dos rendimentos pagos aos segurados individuais e com relação à qualificação da multa de ofício, pelos motivos a seguir expostos.

Trata-se de auto de infração lavrado para exigir da parte Recorrente contribuições previdenciárias da empresa incidentes sobre a remuneração dos contribuintes individuais no período de janeiro de 2015 a dezembro de 2016 pela desconsideração da estrutura associativa, mediante aplicação de multa qualificada de 150%, com sujeição passiva do sócio majoritário.

A DRJ destacou em seu relato alguns elementos que evidenciariam a existência da utilização de uma estrutura para explorar o trabalho dos médicos, segurados individuais, que não se mantinham sequer em poder de suas quotas, dado que era concedido poder de representação ao sócio-administrador para que este pudesse inclusive transferir as quotas sem ônus. Veja-se excerto abaixo:

3. Segundo consta do Termo de Conclusão de Procedimento Fiscal, fls. 609 a 680, a ação fiscal teve início em 30/06/2018, por meio do Termo de Início de Procedimento Fiscal (TIPF), do qual a Contribuinte foi cientificada na mesma data (AR à fl. 175). Do referido relatório extrai-se que:

3.1. O capital social da empresa era de R\$ 5.000,00, dividido em 5.000 quotas, com valor nominal de R\$ 1,00 cada uma (7ª alteração contratual em 10/12/2014), e seu quadro social era composto por 312 sócios. O capital social era concentrado na figura do sócio administrador, GERALDO SANT'ANNA DA CUNHA JÚNIOR, que possuía mais de 90% das quotas sociais em 2015 e mais de 89% em 2016, em oposição aos sócios minoritários, cuja participação é de uma única cota no valor

simbólico de R\$ 1,00, o que representava para cada sócio minoritário a inexpressiva participação societária sobre o capital social de 0,02. Para ingressar na sociedade, o sócio outorgava, obrigatoriamente, uma procuração para o sócio administrador, com amplos poderes, inclusive para representar o outorgante junto aos órgãos públicos, de modo que “o sócio-administrador detinha praticamente e de forma exclusiva, o poder de decisão sobre os rumos dos negócios, já que era detentor majoritário das cotas sociais, em oposição aos demais supostos sócios que possuíam ínfima cota e sem participação direta em assembleias”, tendo “plenos poderes para gerenciar a sociedade de acordo com todas as suas decisões em nome dos demais sócios minoritários”.

3.2. No período de 2015 e 2016 a Fiscalização identificou a saída de 194 “sócios” e a entrada de 441 novos “sócios”, ocasionando uma rotatividade de 635 médicos contratados e desligados neste curto período de tempo, número considerado anormal e muito elevado quando comparado ao segmento de mercado onde a empresa se enquadra, o que levou a autoridade fiscal a concluir que, apesar do estabelecimento de vínculo formal como quotista da sociedade, os profissionais de saúde mantêm na realidade uma relação de prestadores de serviços remunerados à empresa fiscalizada, na qualidade de contribuintes individuais.

3.3. No período fiscalizado, a empresa pagou mensalmente valores a título de “distribuição de lucros” aos “sócios” e a pessoas não integrantes do seu quadro societário, valores esses que correspondiam, de fato, a honorários médicos, configurando, assim, pagamento de remuneração indireta a contribuintes individuais contratados, sobre a qual incide contribuição previdenciária. (fl. 1521-1522).

Veja-se que a fiscalização entendeu que o que era distribuído pela pessoa jurídica não era o valor do lucro auferido, mas sim a remuneração pelo serviço realizado, sobretudo por não existir uma repartição dos prejuízos, ou mesmo uma deliberação para que sejam distribuídos de forma desproporcional à participação societária, o que configuraria flagrante ofensa às disposições contidas no próprio contrato social, nos termos abaixo:

Do Descumprimento do próprio contrato social

39. No parágrafo terceiro da cláusula 9ª está bem claro que, “os lucros ou prejuízos apurados serão distribuídos ou suportados pelos sócios na proporção de sua participação no capital social, ou através de acordo firmado entre os mesmos, distintamente da participação no quadro societário.” 40. Assim, é sabido que a QUIRON não distribuiu “lucros” (caso se tratasse realmente de lucros) de forma proporcional à participação no capital social e sim, proporcional aos serviços prestados por cada “sócio”, como informado pelo seu representante legal.

41. Neste caso, como é explícito pelo parágrafo terceiro da cláusula 9ª, deveria haver então, já que os “lucros” (se lucros fossem) não são proporcionais à participação societária, acordo extracontratual firmado entre os sócios estipulando que os lucros ou prejuízos apurados seriam distribuídos ou suportados pelos sócios distintamente da participação no quadro societário, discriminando detalhadamente como seria esta distribuição desproporcional em relação aos serviços prestados.

42. Pois bem. Esta fiscalização solicitou através do Termo de Intimação Fiscal nº 54/2018, acima mencionado, cópia deste acordo extracontratual. Em resposta, a fiscalizada se contradisse, ao alegar que “a previsão expressa em Contrato Social dispensa acordo extracontratual de acionista sobre o tema, uma vez que já está consignada no próprio ato constitutivo”.

43. Ocorre que, na verdade, o Contrato Social não o dispensa, e sim determina que haja tal acordo extracontratual entre os sócios, conforme demonstrado claramente pelo parágrafo terceiro da cláusula 9ª, (Parágrafo terceiro: Os lucros ou prejuízos apurados serão distribuídos ou suportados pelos sócios na proporção de sua participação no capital social, ou através de acordo firmado entre os mesmos, distintamente da participação no quadro societário) e, sua ausência configura-se num flagrante descumprimento do contrato social.

44. Assim, vê-se que não há e nunca houve este acordo extracontratual entre os sócios, pois os valores recebidos pelos sócios não são lucros e sim remunerações indiretas pagas a eles, como prestadores de serviços médicos aos clientes da QUIRON. (fl. 619)

Ademais, com relação à prestação de serviço propriamente dita, apurou-se que a atividade da sociedade era de cessão de mão de obra para que o profissional médico atuasse na intermediação da contratante,

56. Verificando os contratos de prestação de serviços entregues, constata-se que as pessoas jurídicas, empresas e órgãos públicos que contratam a QUIRON recebem os serviços prestados por profissionais médicos, que laboram dentro das instalações das contratantes, exercendo atividades fins e inerentes a seus interesses, sem qualquer custo e vínculos trabalhistas e previdenciários.

57. No contrato de prestação de serviços com o MUNICIPIO DE BRODOWSKI, por exemplo, constamos que os serviços de prestação médica foram contratados com valor global dos serviços, sem mencionar qual profissional médico executaria o serviço, ou seja, sem especificar a quantidade de tarefas prestadas individualmente por cada um dos “sócios” médicos.

58. Já no contrato com a SOCIEDADE B H SANTA CASA DE MISERICORDIA DE RIBEIRÃO PRETO, em seu parágrafo primeiro da cláusula 1ª, verifica-se que “A

CONTRATADA assumirá, em caráter de exclusividade, todos os plantões de emergência com 02 (dois) médicos plantonistas durante 24 horas, inclusive nos sábados, domingos e feriados.” No contrato estabelecido com o HOSPITAL SÃO FRANCISCO SOCIEDADE EMPRESARIA LIMITADA, fls. 496/506, em sua cláusula 2.2, está previsto: “Para a execução dos serviços, a CONTRATADA designará profissionais médicos devidamente qualificados e habilitados, por ela contratados e remunerados na forma da lei, sempre em número suficiente ao atendimento das necessidades da CONTRATANTE.” Assim, não é relevante o fato de quem efetivamente executa os trabalhos, o importante para ambas as partes é que exista um médico no local para atender os pacientes da contratante.

59. Nestes contratos a QUIRON assume um contrato global para determinada empreitada de serviços, não especifica qual o número de consultas e atendimentos médicos que cada profissional faria, controla o faturamento e recebe em seu "caixa" todos os valores contratados, independentes do número de consultas realizadas por cada profissional;

60. Percebe-se, assim, a QUIRON vende, fatura e recebe um valor global para atender a demanda de pacientes dos seus clientes, independente do número de atendimentos médicos e de qual médico prestaria os serviços e coloca seus supostos sócios para a realização dos serviços.

61. Nestes contratos, nota-se claramente que há uma triangulação de serviços: os contratantes se beneficiavam, porque não formavam vínculos com os prestadores diretos de serviços e não suportavam encargos previdenciários e trabalhistas sobre os mesmos; a QUIRON, por sua vez, ao tipificá-los como sócios, buscava livrar-se da incidência de contribuições sociais, e ao somente remunerá-los, pelos serviços prestados, sob a forma aparente de lucro, isentava, a si e aos supostos sócios, igualmente, das supracitadas tributações.

62. Foi verificado também, consultando o conta-corrente do fiscalizado nos sistemas de arrecadação da RFB que, à exceção de apenas duas GPS de 12/2016 e uma de 08/2016, referente ao código 2640, não houve recolhimentos relativos à retenção dos 11% sobre o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, por parte destes clientes tomadores dos serviços do fiscalizado, (códigos GPS 2631 e 2640) e nem houve declaração em GFIP, por parte da QUIRON, destes tomadores de serviços, o que ensejará multa por descumprimento de obrigação acessória, adiante demonstrado neste Termo de Conclusão.

63. Os lançamentos contábeis referentes às vendas de serviços de 2015 e 2016, podem ser verificados nos Anexos 3 e 4, respectivamente. (fl. 623-624)

Como se não bastasse, não eram elaborados balancetes mensais para dar lastro às distribuições antecipadas realizadas, havia distribuição de lucros antes da admissão de novos

sócios, nem todos os sócios receberam lucros nos períodos de 2015 e 2016, eram reiteradas as distribuições dentro de um mesmo mês.

Todos estes pontos somados confirmam a acusação fiscal de que os valores pagos a título de lucros e dividendos aos médicos associados que prestavam o serviço de terceirização de trabalho médico pela cessão de sua mão de obra seriam, em verdade, rendimentos pagos a segurados individuais que se sujeitam à incidência de contribuições previdenciárias, formulada nos termos abaixo:

114. Evidencia-se, assim, o caráter de contraprestação pelo labor executado, traduzindo-se, nitidamente, em verdadeira remuneração, disfarçada sob o manto de lucro.

115. Considerando todos os principais fatos aqui tratados, (admissão e participação dos sócios por procuração; elevado número de sócios e da alta rotatividade de “sócios” quotistas;

desproporcionalidade da distribuição das quotas entre o sócio-administrador e os sócios minoritários;

descumprimento do próprio contrato social; falta ou impossibilidade de realização de assembleias/reuniões com todos os sócios; prestações de serviços exclusivamente a pessoas jurídicas; falta de balancetes mensais; valores distribuídos a título de “lucros”; adiantamento contábil de “lucros” a “sócios”; distribuição de “lucros” em mais de uma data dentro do mesmo mês;

distribuição de lucros a não sócios e/ou antes da admissão de sócios; e falta de distribuição de “lucros” para todos os “sócios” nos períodos de 2015 e 2016) a fiscalização formou convicção de que o propósito real da empresa fiscalizada foi o de criar uma situação jurídica irreal com vistas a dissimular os fatos geradores das contribuições previdenciárias, que nada tem a ver com elisão ou planejamento fiscal lícito, e sim, evasão fiscal, no claro intuito de eximir-se do pagamento de tributos, em especial a contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração dos “sócios” médicos.

116. Desse modo, os apontados sócios são na verdade, verdadeiros prestadores de serviços da fiscalizada, em igualdade de condições àqueles autônomos não sócios, uma vez que prestaram serviços a ela nos mesmos moldes do art. 12, V, "g" da Lei n.º 8.212/91.

117. Além disto, a atitude da sociedade em questão em distribuir antecipadamente lucros a beneficiários que não eram, formal e legalmente, sócios da empresa, reforça a ideia de que, na verdade, não havia relação societária.

118. As verbas pagas pela empresa aos citados profissionais não se revestiam das características legais de distribuição de lucros (remuneração proveniente do capital social), forçoso seu enquadramento como remunerações decorrentes do

trabalho e a cobrança das contribuições previdenciárias correspondentes, em razão da aplicação da regra geral prevista no art. 22 da Lei nº 8.212/91 (complementado pelo art. 201, § 1º, do RPS). Exsurge daí a obrigatoriedade da declaração dos mencionados valores nas GFIP, o que não ocorreu.

119. Ainda que a distribuição de lucros aos integrantes do quadro societário de forma desproporcional às suas cotas no capital social não seja óbice para a não incidência tributária, nos termos da Solução de Consulta RFB/COSIT nº 046/2010, os fatos constatados, a conduta simulada e fraudulenta e a afronta ao contrato social e à lei assentam que os valores pagos a título de lucros distribuídos correspondem de fato a rendimentos pelos serviços prestados.

120. A intenção dos profissionais que aderiram à sociedade foi efetivamente a de afastar a incidência das contribuições previdenciárias, optando, mediante planejamento tributário abusivo, pela carga tributária da pessoa jurídica, disfarçando os honorários médicos sob a roupagem de lucros distribuídos, simulando o pagamento de uma rubrica não sujeita à incidência tributária.

121. Assim, concluímos que os pagamentos efetuados aos segurados contribuintes individuais médicos (tratados como sócios pelo fiscalizado) são na verdade remuneração, base de cálculo da contribuição previdenciária, e foram indevidamente contabilizados pela impugnante como “distribuição de lucros”, resultando, em consequência, o lançamento das contribuições previdenciárias incidentes sobre essas verbas, devidas pela empresa.

A compreensão adotada pela fiscalização foi reforçada pela DRJ ao reconhecer que, isoladamente, os elementos imputados à Recorrente poderiam ser resultantes de uma organização estrutural legítima para exploração de atividade econômica, mas o acúmulo de irregularidades evidencia que, na prática, não havia uma relação entre sócio e pessoa jurídica, mas sim entre prestador e tomador de serviço.

Não por outro motivo, à luz dessa verdade material, assim destacou a DRJ:

17.22. Denota-se, na verdade, que a empresa fiscalizada, ao tratar os profissionais médicos como se sócios fossem, tinha como objetivo livrar-se da incidência das contribuições sociais e, ao somente remunerá-los pelos serviços prestados, sob a forma aparente de lucro, isentava a si e aos supostos sócios da citada tributação. E, conforme relatado pela Fiscalização, também a intenção dos profissionais que aderiram à sociedade foi, efetivamente, a de afastar a incidência das contribuições previdenciárias, optando, mediante planejamento tributário abusivo, pela carga tributária da pessoa jurídica, disfarçando os honorários médicos sob a roupagem de lucros distribuídos, por se tratar de rubrica não sujeita à incidência tributária.

17.23. Os contratantes (tomadores de serviços), por sua vez, também eram beneficiados com essas contratações porque evitavam a formação de vínculo trabalhista com os prestadores diretos dos serviços (médicos) e o recolhimento dos encargos previdenciários e trabalhistas decorrentes.

17.24. Os fatos relatados pela Fiscalização, se considerados de maneira isolada, poderiam não configurar necessariamente nenhuma ilegalidade e até ser justificados por questões circunstanciais. Considerados em conjunto, todavia, formam um todo inequívoco, ensejando a convicção a respeito da verdadeira situação fática ocorrida, na qual a prestação de serviços pelos segurados era feita em prol da empresa atuada. Pouco importa o rótulo dado à relação jurídica formalmente ajustada se a realidade evidencia a existência de uma relação de trabalho, no caso presente, sem vínculo empregatício.

17.25. Quando o legislador estabeleceu o dever de a autoridade fiscal efetuar o lançamento, teve como objetivo a identificação do verdadeiro fato gerador, a fim de determinar a efetiva matéria tributável, prevalecendo a essência sobre a forma. Assim, com base no princípio da primazia da realidade sobre a forma, a Fiscalização considerou a existência de vínculo dos segurados contribuintes individuais com a empresa atuada.

17.26. Ademais, sempre que possível, a autoridade fiscal deve buscar a verdade material em detrimento dos aspectos formais dos negócios e atos jurídicos praticados, desconsiderando, se necessário, atos e fatos aparentes e apurando o crédito tributário com base nos fatos efetivamente ocorridos.

17.27. Logo, se a autoridade fiscal, ao apreciar o caso concreto, identificar que, na realidade, estão presentes todos os indícios da figura do segurado contribuinte individual, deverá exigir as contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração paga a tais segurados, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do parágrafo único do art.

142 do CTN¹, uma vez que as normas tributárias, por sua natureza de direito público, são imperativas e inafastáveis por convenções particulares, sendo que a modificação da definição do sujeito passivo não pode ser oposta à Fazenda Pública, ao teor do disposto no artigo 123, do referido diploma legal.² 17.28. Dessa forma, é de se julgar correta a caracterização das pessoas físicas como segurados contribuintes individuais, para fins previdenciários, sendo a empresa atuada diretamente responsável pelo recolhimento das contribuições patronais previstas no art. 22, III, da Lei n.º 8.212, de 1991, cabendo, a partir da apuração da realidade dos fatos ocorridos, a constituição do crédito tributário correspondente.

Além de concordar e aderir aos fundamentos lançados pela DRJ, com fulcro no artigo 114, § 12, inciso I, do RICARF, tenho que a qualificação da multa de ofício é cabível exatamente pela utilização de estrutura que não corresponde à realidade material subjacente com

fim único de ocultar a ocorrência de fato gerador de contribuição previdenciária, como bem reconheceu a DRJ, no trecho abaixo:

19.2. Portanto, a multa de ofício decorre de previsão legal, tendo sido aplicada na forma estabelecida na legislação vigente. E, como se pode observar, dentre as hipóteses capituladas nos dispositivos transcritos emerge, em comum, a figura jurídica do dolo.

As circunstâncias relatadas pela Fiscalização evidenciam, de forma inequívoca, o intuito deliberado do sujeito passivo de afastar a incidência das contribuições previdenciárias e de impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária, restando demonstrada, assim, a prática sistemática e reiterada da empresa autuada de oferecer menos do que devia à tributação.

19.3. Para a Fiscalização, caracterizado o elemento volitivo na conduta do contribuinte nas operações realizadas, é cabível a exigência dos valores devidos com a aplicação da penalidade agravada. Em função dos elementos de prova carreados aos autos, restou demonstrado que a empresa autuada remunerou pessoas físicas que lhe prestaram serviços, utilizando-se de uma configuração societária na qual apenas uma pessoa determinava os rumos da sociedade e na qual inexistia qualquer relação societária. Os denominados “sócios” recebiam remuneração pelos serviços médicos prestados como se “distribuição de lucros” fossem (uma vez que os lucros são isentos de contribuição previdenciária, por disposição legal). Portanto, havia o pagamento de remuneração de forma simulada e/ou disfarçada para que não houvesse o trânsito desses valores pela folha de pagamento da empresa autuada.

19.4. Ao agir dessa forma, o sujeito passivo alterou a verdade sobre fatos juridicamente relevantes, implicando a redução deliberada do valor devido (e recolhido) à Seguridade Social, o que não pode ser explicado como mero equívoco e/ou negligência. Logo, a realidade fática encontrada pela Fiscalização deve prevalecer.

19.5. Outrossim, em relação ao alegado caráter confiscatório da multa de ofício, cabe salientar que a aplicação da multa de ofício decorre de previsão legal e foi aplicada na forma estabelecida na legislação vigente, tendo caráter irrelevável. Além do que, a vedação ao confisco pela Constituição Federal refere-se a tributo e é dirigida ao legislador. Por se tratar de ato vinculado, cabe à autoridade administrativa apenas aplicá-la, nos moldes da legislação que a instituiu.

19.6. Dessa forma, mostra-se descabida qualquer manifestação no sentido de seu cancelamento, devendo ser mantida a multa aplicada pela autoridade fiscal.

Cumprido destacar que o artigo 44, § 1º, inciso VII, da Lei nº 9.430, de 1996, previa que a multa do lançamento de ofício será majorada no caso de ser configurada conduta prevista nos artigos 71, 72 ou 73, todos da Lei nº 4.502, de 1964, de modo que seu patamar alcançaria 150%, nos termos abaixo:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado 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, e passará a ser de:

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo.

Ocorre que a legislação tributária foi alterada em 2023, com a edição da Lei nº 14.689, limitou o patamar das multas relativas ao lançamento de ofício, quando restar configurada conduta dolosa individualizada e comprovada, nos termos dos artigos 71 a 73, da Lei nº 4.502, de 1964, a 100% do crédito tributário objeto do lançamento de ofício.

Este entendimento foi encampado após a definição do Tema de Repercussão Geral nº 863 pelo STF, que contém a seguinte redação:

Até que seja editada lei complementar federal sobre a matéria, a multa tributária qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio limita-se a 100% (cem por cento) do débito tributário, podendo ser de até 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário caso se verifique a reincidência definida no art. 44, § 1º-A, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23, observando-se, ainda, o disposto no § 1º-C do citado artigo.

Os referidos parágrafos 1º-A e 1º-C seguem abaixo:

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões. (...)

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando: (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

I – não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

II – houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo; e (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

O referido tema e dispositivos são aplicáveis ao caso concreto eis que o CTN prevê a retroatividade benigna no tocante à legislação sobre infrações, conforme se verifica no artigo 106, inciso II, alínea c, razão pela qual é possível reduzir o patamar da penalidade aplicada a 100%.

Essas considerações levam ao parcial provimento deste capítulo recursal para que a multa qualificada seja reduzida ao patamar de 100%.

Por fim, evidenciado que houve irregularidade no tocante à declaração e recolhimento das contribuições previdenciárias dos segurados individuais, deve-se manter a multa aplicada por descumprimento de obrigação acessória, dado que realmente foram lançadas informações incorretas ou omissas. A penalidade decorre de imposição legal e independe do agir do contribuinte, o que torna imperiosa sua manutenção.

Conclusão

Ante o exposto, adiro ao voto do Conselheiro Relator quanto ao conhecimento e, no mérito, dar-lhe provimento parcial para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%

Assinado Digitalmente

Henrique Perlatto Moura