



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15956.720169/2016-33
ACÓRDÃO	2202-011.605 – 2 ^a SEÇÃO/2 ^a CÂMARA/2 ^a TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ANNA CLAUDIA DE OLIVEIRA CASSAROTTI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015

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

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

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

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino – Relator

Assinado Digitalmente

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

Assinado Digitalmente

Ronnie Soares Anderson Presidente

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

RELATÓRIO

Por brevidade, transcrevo o relatório elaborado pelo órgão julgador de origem, 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (SP), de lavra do Auditor-Fiscal Renato Albano Junior (Acórdão nº 16-77.776):

Contra o sujeito passivo acima qualificado foi lavrado o Auto de Infração de fls. 127/142, e respectivo Termo de Verificação de Infração de fls. 119/126, relativo ao imposto sobre a renda de pessoa física, anos-calendário de 2012 a 2015.

Das verificações realizadas, em decorrência do procedimento fiscal, resultou a apuração do crédito tributário no valor total de R\$ 189.802,85 (cento e oitenta e nove mil, oitocentos e dois reais e oitenta e cinco centavos) na seguinte composição: (R\$)

Imposto 67.580,68

Juros de Mora (calc. até 09/2016) 20.851,16

Multa proporcional 101.371,01

O crédito tributário constituído decorreu da constatação de irregularidades assim descritas no referido Auto de Infração:

RENDIMENTOS RECEBIDOS CLASSIFICADOS INDEVIDAMENTE NA DIRPF

INFRAÇÃO: RENDIMENTOS CLASSIFICADOS INDEVIDAMENTE NA DIRPF

O contribuinte classificou indevidamente como isentos e não tributáveis, na Declaração de Ajuste Anual, rendimentos recebidos de pessoa jurídica, conforme descrito no "Termo de Verificação de Infração" em anexo, que fica sendo parte integrante e indissociável do presente Auto de Infração.

Enquadramento Legal Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2012 e 31/12/2012: Arts. 37, 38, 39, 43, 45, 56 e 83 do RIR/99 Art. 1º, inciso VI e parágrafo único, da Lei nº 11.482/07, incluído pela Lei nº 12.469/11. Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2013 e 31/12/2013: Arts. 37, 38, 39, 43, 45, 56 e 83 do RIR/99 Art. 1º, inciso VII e parágrafo único, da Lei nº 11.482/07, incluído pela Lei nº 12.469/11. Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2014 e 31/12/2014: Arts. 37, 38, 39, 43, 45, 56 e 83 do RIR/99 Art. 1º, inciso VIII e parágrafo único, da Lei nº 11.482/07, incluído pela Lei nº 12.469/11. Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2015 e 31/12/2015: Arts. 37, 38, 39, 43, 45, 56 e 83 do RIR/99 Art. 1º, incisos VIII e IX e parágrafo único, da Lei nº 11.482/07.

A multa foi aplicada no percentual de 150%, com base no Art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07, para os fatos geradores entre 01/01/2012 e 31/12/2015.

Os juros de mora foram exigidos pelo percentual equivalente à taxa referencial TAXA DO SIST. ESPEC. DE LIQ. E CUSTODIA - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, com fundamento no Art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96.

Do Termo de Verificação de Infração (fls.119/126), elaborado pela fiscalização, extrai-se, em síntese, as seguintes informações e conclusões:

Em 21/06/2016, a fiscalização lavrou o "Termo de Constatação e Intimação Fiscal" que, acompanhado de 5 anexos, foi encaminhado por via postal ao sujeito passivo, para que o mesmo se manifestasse dentro do prazo de vinte (20) dias. O sujeito passivo foi cientificado do início do procedimento fiscal instaurado contra si em relação ao IRPF pertinente aos Anos-Calendário 2012 a 2014 (Exercícios 2013 a 2015), bem como das apurações até então realizadas pelo Fisco, decorrentes do procedimento fiscal desenvolvido junto à empresa Comed - Corpo Médico Ltda., e dos documentos colhidos no curso daquele procedimento e em diligências junto a terceiros. Em razão de ampliação do período fiscalizado (inclusão do Exercício 2016/Ano Calendário 2015), foi emitido o "Termo de Aditamento-Inclusão de Período" em 08/07/2016, recepcionado pelo sujeito passivo em 11/07/2016. Resumidamente, foi-lhe informado que em razão da fiscalização naquela empresa, a Receita Federal do Brasil apurou fatos que descharacterizavam os valores pagos a título de "distribuição de lucros" a centenas de profissionais, entre eles o sujeito passivo. Em seu item 3 do "Termo de Constatação e Intimação Fiscal", foi demonstrado o modus operandi utilizado pelos partícipes (empresa e profissionais de saúde -médicos) no esquema montado única e exclusivamente para sonegar tributos, notadamente as contribuições previdenciárias e o imposto de renda, em detrimento dos cofres públicos.

Ficou demonstrado como o profissional era aliciado com a promessa de receber seus proventos sem a incidência de imposto de renda e, havendo sua concordância, era ele inserido no quadro social da empresa, mediante o aporte de um real (R\$ 1,00), passando a partir daí a desfrutar do privilégio de não pagar imposto sobre os valores de seus rendimentos. Demonstrou-se que, não raras vezes, os profissionais começavam a receber as retribuições pela prestação de seus serviços antes mesmo de fazer parte do quadro societário da empresa. O investimento do sujeito passivo para a sociedade foi de R\$ 1,00 (UM REAL) conforme se denota da 4^a alteração contratual, o que representava apenas 0,03 % do capital social. Naquela oportunidade, o Capital da "sociedade" era composto por 3.234 quotas, sendo que o sócio majoritário e administrador, Sr Márcio José Ramos de Sant'Anna possuía 3.052, ou seja, 94,4 % e os outros 185 "sócios", dentre os quais o ora fiscalizado inclusive, detinham as 185 cotas restantes. Em quadro constante do Termo de Verificação de Infração (fl. 121) demonstra-se a alta rotatividade de pessoas que são colocadas e retiradas do contrato social ("SÓCIOS") no curto período de cinco anos (05/01/2009 a 14/03/2013). Ficou ainda caracterizado que os valores pagos a esse título (distribuições de lucros), se davam inúmeras vezes dentro de um mesmo mês e por vezes, eram feitos mais de um pagamento (distribuição) num mesmo dia, fato demonstrado pela própria contabilidade da empresa. Restou também demonstrado, notadamente a partir do item 6 do referido Termo de Constatação, que esses valores eram pré-definidos, ou seja, eram fixos em razão da localização da unidade em que o profissional iria prestar os serviços (plantões médicos).

Vários documentos demonstram como os valores dos "lucros" eram definidos mês ou meses antes de serem recebidos, denotando-se que a denominação 'lucro' não passou de uma farsa montada para burlar o Fisco. A alegação, por parte do sujeito passivo, de que os valores recebidos seriam lucros por sua participação nos quadros da sociedade não é relevante no entendimento da fiscalização para classificar os rendimentos como isentos. Não basta a simples análise formal da relação jurídica (existência de uma Alteração Contratual e emissão de Comprovantes de Rendimentos) e sim a realidade fática, e esta prevalece sobre qualquer instrumento formal. O sujeito passivo confirmou que a distribuição dos "lucros" era prevista no contrato social. Essa assimetria realmente é consequência direta da natureza dos valores pagos, ou seja, os "sócios" recebem proporcionalmente ao trabalho efetuado junto aos contratantes diretos e não em proporção ao R\$ 1,00 (um real) vertido ao capital da empresa. Isso evidencia mais claramente o caráter de contraprestação pelo trabalho executado, traduzindo-se, nesse sentido, em verdadeira remuneração disfarçada sob o título de "lucro". É inconteste a prestação de serviços pelo sujeito passivo e os demais médicos participantes do esquema em favor da Comed, a qual se interpõe entre o médico e o real contratante dos serviços e assume diretamente a incumbência de remunerar os profissionais, estabelecendo controle sobre os serviços prestados pelos mesmos, coordenando, inclusive a atividade laboral.

À fiscalização realmente não cabe ingerências nas formas de administração da empresa, entretanto, se em matéria de tributação os atos praticados por seus Administrados são contrários à lei, o Fisco tem a obrigação de atuar. Dito isso, no caso analisado tem-se que não é minimamente razoável que todos os médicos, supostos sócios da Comed, ao ingressarem nessa empresa abram mão de seu direito de decidir diretamente no rumo da sociedade empresarial, delegando poderes, por procuração a outrem. O elo societário alegado também se mostra frágil quando verificada a alta rotatividade no período sob análise: foram 1.723 movimentações de "sócios" num curto espaço de tempo (970 ingressos e 753 saídas) tornando evidente a eventualidade nessas prestações laborais e a ausência de ânimo em mantê-las. Não bastasse isso, todos os que se desligaram dos quadros tinham obrigatoriamente suas cotas repassadas ao sócio administrador, que assim, manteve e aumentou seu poder de direção e decisão no empreendimento. Pelo que foi apurado, pode-se ainda inferir que esses atos não encontram lastro no ideal que rege os negócios societários, quais sejam: a união de forças, com a participação de todos os sócios na direção e sucesso do empreendimento social, o que coloca na berlinda a própria noção de *affection societatis*.

No item 4 do "Termo de Constatação e Intimação Fiscal", a fiscalização demonstrou como eram pagos os "lucros" ao sujeito passivo, ou seja, várias vezes dentro do mesmo mês, havendo casos de vários pagamentos em um mesmo dia, sempre de acordo com os plantões realizados pelo profissional, e apresentou uma relação de valores percebidos pelo sujeito passivo nessas condições. No item 5 do "Termo de Constatação e Intimação Fiscal", a fiscalização relatou constatação feita no procedimento de fiscalização da Comed, em que se verificou que profissionais recebiam "distribuição de lucros" antes mesmo de fazerem parte do seu quadro societário. Já no item 6 do "Termo de Constatação e Intimação Fiscal", o fisco demonstrou como os lucros não eram lucros, mas valores fixos e predeterminados, conforme incontestável prova documental. E finalmente, no item 7 do "Termo de Constatação e Intimação Fiscal" a fiscalização demonstrou quão gravosa foi para os cofres públicos a conduta dos partícipes na fraude e de como o Auto de Infração da Comed foi decidido na primeira instância recursal da esfera administrativa.

Não houve, por parte do sujeito passivo, apresentação de documentos como também não houve o enfrentamento em relação aos principais pontos levantados pelo Fisco, notadamente quanto à forma de recebimento dos "lucros" (quase que diariamente) ou de como esses valores eram predeterminados e que, portanto, de lucro não nada tinham. A fiscalização entende, ante ao conjunto probatório relatado, que a contratação de profissionais médicos como sócios, remunerando-os na forma de distribuição de lucros, não passou de mera simulação visando sonegar tributos. E isso se deu de forma consciente e deliberada dos partícipes, Comed e médicos, que agiram em conluio para a consecução de seus objetivos.

Inconformado com o lançamento, o sujeito passivo apresenta a impugnação tempestiva de fls. 157/193, acompanhada de documentos, alegando, em síntese, que:

A Impugnante é residente e domiciliada no endereço constante no preâmbulo, no instrumento de mandato anexo, bem como na sua Declaração de Imposto de Renda. Contudo, a fiscalização vem ignorando seu endereço atual e encaminhando notificações para seu endereço antigo, o que dificulta e quase inviabiliza sua defesa, pois as correspondências são recebidas por terceiros, repassadas dias depois, sem que se possa precisar a data de recebimento, etc. Tendo a impugnante atualizado seu endereço através da DIRPF bem como fornecido à fiscalização através de procuração e petição anterior, não se pode admitir a continuidade do envio de correspondências a seu antigo domicílio. Requer pois, a imediata atualização cadastral da Impugnante para evitar maiores prejuízos à ampla defesa.

A Impugnante é sócia quotista de uma sociedade de profissionais denominada Comed - Corpo Médico Ltda, CNPJ 03.423.724/0001-36. Presta serviços de natureza médica nessa sociedade e recebe lucros da mesma. Em razão de fiscalização e autuação sofrida pela sociedade, estendeu-se a fiscalização aos sócios, o que culminou na presente autuação. A fiscalização entendeu por bem desconsiderar a relação societária existente entre a Impugnante e a sociedade COMED – CORPO MÉDICO LTDA para na sequência atribuir aos rendimentos recebidos dessa empresa a natureza de rendimentos tributáveis. Segundo consta no Termo de Encerramento de fiscalização essa desconsideração foi levada a termo em razão dos seguintes fatores:

admissão e retirada de sócios da sociedade, bem como alterações de contrato social são realizadas por procuração outorgada ao sócio administrador;

recebimento de dividendos anteriormente ao registro da Ata de entrada na sociedade;

desproporcionalidade na participação do capital social entre os sócios e o sócio administrador;

distribuição de lucros não ser proporcional ao capital social, mas sim proporcional aos serviços prestados em prol da sociedade;

entendimento de que a frequência e o montante dos valores recebidos indicaria remuneração por serviços prestados.

Em razão do entendimento formulado a partir dessas premissas, lavrou o Auto de Infração por "classificação indevida de rendimentos na DIRPF" com fulcro nos artigos do Regulamento de Imposto de Renda transcritos - RIR/99 (transcreve os artigos), além da tabela progressiva do IR veiculada pelo art. 1º da Lei nº 1.482/07. Aplicou ainda a multa no montante 150% com fulcro no artigo 14, I e § 1º da Lei nº 9.430/96.

A fundamentação do auto de infração ora guerreado é ampla, genérica e deficiente. Aponta como fundamento legal da autuação as normas que constituem o fato gerador do imposto de renda pessoa física sem, contudo, especificar em qual delas estaria enquadrando a autuada ora Impugnante. Note-se, conforme transcrição, que especificou incisos, leia-se normas, relativas a perdão de dívida, sucessão, etc, que não tem relação com o caso em questão. Importante destacar que fica difícil a defesa da ora Impugnante que não infringiu qualquer dispositivo legal e, os dispositivos elencados como infringidos não correspondem à argumentação tecida no relatório. Desta forma, completamente prejudicada a ampla defesa em razão da deficiência de fundamentação do auto de infração. Tal fato não só dificulta, mas inviabiliza a defesa violando assim o princípio da ampla defesa inserido na Constituição Federal. Verifica-se que a capitulação do auto é genérica e passível de nulidade, vez que da mesma não decorre a conclusão. Pelas razões acima expostas, o auto de infração deve ser anulado, visto que não preenche os pressupostos de validade para sua constituição.

As premissas elencadas no termo de encerramento que serviram de base à conclusão da fiscalização não têm o condão de caracterizar a prestação de serviços conforme alegação da fiscalização. A Impugnante associou-se à Comed-Corpo Médico Ltda., que é uma sociedade exclusivamente de serviços médicos, cuja finalidade precípua é gerenciar a atividade administrativa dos serviços médicos prestados por seus sócios. Trata-se de sociedade simples de mútua colaboração não se inserindo no contexto empresarial. A COMED conta com uma pequena estrutura administrativa que atende a um grande número de sócios médicos. Realmente seu número de sócios é expressivo devido ao seu objetivo social. Isso se chama maximização da utilidade. Nessa modalidade de sociedade a affectio societa está diretamente ligada com o objetivo da prestação de serviços que permite que diversos profissionais se reúnam em torno de uma só personalidade jurídica para prestação de serviços da mesma natureza. Considerando que o objeto da Comed é a prestação de serviços médicos em ambulatórios e pronto atendimentos, sua rotatividade de sócios está diretamente vinculada a natureza da prestação de serviços que se constitui em plantões médicos. Há que se ressaltar que na prestação dos serviços médicos não há imposição de uma autoridade hierárquica. Os médicos sócios são livres para escolher em quais das unidades querem prestar seus serviços. Escolhem seus plantões e cumprem com eles respeitando os preceitos da profissão e diretrizes do Conselho Federal de Medicina.

Não obstante, essa modalidade de sociedade tem peculiaridades que não podem ser ignoradas ou serem julgadas de forma superficial. Por tratar-se de sociedade de médicos cujo serviço se dá através de plantões prestados em ambulatórios e postos de pronto atendimento, a rotina do profissional não permite sua participação direta na administração e, para que não haja prejuízos administrativos, os sócios optam por outorgar procuração ao sócio administrador

para que ele possa assinar em seu nome as alterações contratuais pertinentes. E isso não poderia ser diferente dado o número de sócios existentes a gestão administrativa tem que obedecer a um rito próprio que não reduz a participação dos sócios nos destinos da atividade fim da sociedade. Notem, o sócio administrador detém maior número de quotas e poderes de administração - ex.: administração dos funcionários, assinatura dos documentos societários, abertura de novas frentes de trabalho, etc. Entretanto, não tem qualquer poder hierárquico sobre os demais sócios, os quais são livres para determinar, diante dos contratos firmados pela sociedade, os locais, dias e horários que querem trabalhar. Totalmente absurda, pois, a pretensão do fisco de caracterizar a relação societária existente como prestação de serviços, seja com ou sem vínculo empregatício.

Relativamente à distribuição de lucros, conforme se extrai do próprio auto de infração, é realizada de forma desproporcional, através de comum acordo, conforme previsão em contrato social, levando-se em consideração o esforço de cada sócio em prol da sociedade, seja na prestação de serviços médicos propriamente ditos, seja através do envolvimento em tarefas administrativas.

A Lei Complementar nº 104/01 inseriu no Código Tributário Nacional a possibilidade do fisco desconsiderar atos praticados com o intuito de dissimular a ocorrência do fato gerador. Ocorre que referida norma não é auto aplicável e não foi regulamentada até os dias de hoje. A tentativa de regulamentação que houve, através da MP 66 foi repelida e perdeu sua eficácia. Ante todo esse histórico, a despeito da edição da Lei Complementar nº 104/01, não tem até os dias atuais o fisco o poder de desconsiderar atos e fatos jurídicos tributários a seu bel prazer, por inexistência de procedimentos fiscais ordinariados, motivo que por si só justifica a procedência da presente impugnação e insubsistência do Auto de Infração.

Importante frisar que, muito embora a fiscalização tenha se impressionado com o número de sócios da sociedade, sua forma de operacionalização, etc, em nenhum momento demonstrou, ou melhor, provou, qualquer elemento caracterizador de relação contratual ou trabalhista entre os médicos e a sociedade. Não houve qualquer cuidado ou intenção do fisco em provar ou demonstrar a existência de vínculo de trabalho (ao invés de sociedade) entre os sócios e a sociedade, seja autônomo, seja CLT. Tampouco há comprovação de vínculo trabalhista direto entre os sócios e os clientes da sociedade. Neste item pede-se vênia para juntar Relatório de Arquivamento do processo nº 000310.2015;15.006/6, que tramitou no Ministério Público do Trabalho no qual, após ampla investigação impulsionada por denúncias maldosas concluiu que "não se trata de assunto ligado à área trabalhista".

Quanto à admissão e participação dos sócios por procuração, ressalta que a utilização do instrumento de mandato para prática de atos da vida civil é prevista nos artigos 653 e seguintes do Código Civil. Trata-se de instrumento plenamente

válido e eficaz, salvo se contestada sua validade (expiração, nulidade da outorga, etc), o que não ocorreu no presente caso. Quanto à desproporção das quotas entre os Sócios, a lei societária, inclusive, tem previsões expressas de que os sócios podem prever em contrato social a distribuição desproporcional de lucros. Relativamente à proporção das quotas, nas sociedades limitadas (como é o caso da Impugnante) não há qualquer óbice à detenção da maioria das quotas por um sócio. A despeito de ter questionado o funcionamento interno da sociedade, em momento algum se ocupou em demonstrar relações trabalhistas, seja entre a sociedade COMED e os seus sócios, seja diretamente entre os sócios e os clientes da sociedade COMED. São elementos da relação trabalhista: pessoalidade, habitualidade, subordinação e salário. Nenhum desses elementos foi em momento algum discutido durante a fiscalização, até porque, não há relação trabalhista. A relação existente é de sociedade. Demonstrado está a inexistência de provas nos autos de vínculo, seja de emprego, seja de contratação de trabalhador autônomo, o que impede a desconsideração da personalidade jurídica para fins tributários. Nem mesmo os aspectos burocráticos podem anular a relação societária existente, pois estão relacionadas com a própria natureza da sociedade. Considerando que a vida do profissional de medicina tem peculiaridades que não se amoldam a rotina comum dos demais profissionais para contemplar essa dinâmica a sociedade deve se organizar de forma a não criar embaraços que impeçam a prestação dos serviços aos clientes da Comed. Dentre essas providências estão as alterações do contrato social, motivadas pela rotatividade da atividade do plantonista e embaraçadas pelas exigências burocráticas criadas para arquivamento nos ofícios de pessoas jurídicas. Também reconhece a Impugnante a legitimidade da distribuição desproporcional de lucros que se amolda a própria natureza dos objetivos sociais da Comed.

Vale ressaltar que os lucros desproporcionalmente distribuídos constituem lucros efetivos e realizados nas competências e assim antecipados para os sócios de forma proporcional a sua participação nas atividades da sociedade. Sustenta o agente fiscal que a "frequência de remunerações indica retribuição por serviços prestados". Essa afirmação somente evidencia o que foi tratado em item acima de que não existe nos autos qualquer prova de que a relação existente entre a Comed e seus sócios seria de contratação de empregados e/ou autônomos. Do ponto de vista da legalidade, como os contratos de prestação de serviços são de médio a longo prazo e os tributos são previamente previstos em lei é possível calcular antecipadamente o lucro que a sociedade vai gerar e ratear entre os sócios de acordo com a participação de cada um na produção desses lucros. O lucro distribuído pelas empresas em geral aos respectivos sócios, a título de lucros do próprio exercício, não constitui remuneração para efeito de contribuição previdenciária e IRPF, desde que seja com base na escrituração contábil e que conste no contrato social cláusula que fixe a apuração e distribuição de lucros em períodos menores que 12 meses, sendo tais demonstrações (balanço e resultado) transcritas no livro próprio. Assim, no que se refere à antecipação dos lucros, dada a previsibilidade acima mencionada dos contratos, é possível a antecipação

vez que a legislação somente tributa como remuneração os lucros distribuídos antecipadamente que não se efetivarem, caso jamais ocorrido no caso da Comed. Outrossim, conforme prova realizada pela própria fiscalização toda e qualquer movimentação está devidamente contabilizada. Logo, não há ilegalidade alguma. Trata-se de mero inconformismo da fiscalização. Cita o art. 129, da Lei nº 11.196/05.

A impossibilidade do direito tributário modificar as relações validamente estabelecidas entre os particulares está normatizada nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional, normas essas violadas pela presente autuação. Demonstrada está a impossibilidade de desconsideração da personalidade jurídica da sociedade Comed - Corpo Médico Ltda e consequentemente a tributação dos rendimentos por ela auferidos na pessoa física de seus respectivos sócios. O rendimento auferido pela ora Impugnante advém da distribuição de lucros efetuada aos sócios da COMED. Referidos rendimentos são isentos, conforme norma isentiva veiculada pela Lei nº 9.249/95 (Reproduz o art. 10). A natureza desse rendimento pode ser comprovada no Informe de Rendimentos recebido da sociedade que qualifica o rendimento como isento e não tributado.

É certo que o fiscal pretendeu desconsiderar essa informação para considerar o rendimento como tributável. Contudo, vale lembrar que independentemente de qualquer desconsideração que ele venha a fazer, não se trata de riqueza nova. E, por não ser riqueza nova sua tributação violaria o artigo 43 do CTN que conceitua renda para fins de tributação. Esse capital já sofreu tributação pelo imposto de renda na sociedade. E, em nenhum momento o fisco efetuou esse abatimento do quanto recolhido em nome da sociedade da qual a ora Impugnante é sócia.

Na remota hipótese de não ser anulado o auto como um todo, evidente que a multa de 150% aplicada não se coaduna com a realidade dos fatos devendo ser suprimida ou na pior das hipóteses, desqualificada. Isso porque, não houve omissão de rendimentos. Todos os rendimentos auferidos pela Impugnante foram expressamente declarados na forma constante no Informe de Rendimentos recebido da empresa. Isso não poderia ocasionar uma multa por má-fé, mas no máximo uma multa moratória no patamar de 20% acaso fosse realmente devido o tributo, o que se admite apenas a título de argumentação. Com muito mais razão pode-se assegurar que não houve sonegação, fraude nem conluio e portanto, completamente absurdo a majoração da multa para 150%. Impõe-se, pois, caso não julgada totalmente procedente a impugnação, no tocante à multa, a sua exclusão, ou subsidiariamente a sua desclassificação com a redução a patamares mínimos equivalentes a multa moratória.

Requer a improcedência do lançamento.

Referido acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF**Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015****ENQUADRAMENTO LEGAL INCORRETO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.**

O erro na capitulação legal, ou mesmo a sua ausência, não acarreta a nulidade do ato administrativo quando a descrição dos fatos nele contida possibilita ao sujeito passivo defender-se de forma ampla das imputações que lhe foram feitas.

CLASSIFICAÇÃO INDEVIDA DE RENDIMENTOS.

É cabível o lançamento quando comprovado que são tributáveis os rendimentos auferidos pelo contribuinte, classificados na DIRPF indevidamente como rendimentos isentos.

COMPENSAÇÃO.

Não cabe a Delegacia de Julgamento efetuar compensação de tributos entre sujeitos passivos distintos, principalmente diante da existência de comando normativo que veda a compensação de débitos do sujeito passivo com créditos de terceiros.

MULTA QUALIFICADA.

Restando provada que a conduta do sujeito passivo se enquadra no parágrafo 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, deve a multa ser mantida em 150%.

Impugnação**Improcedente****Crédito Tributário Mantido**

Cientificado do resultado do julgamento em **27 de junho de 2017**, uma terça-feira (fls. 263-265), a parte-recorrente interpôs o presente recurso voluntário em **30 de agosto de 2017**, uma **quarta-feira** (fl. 268), no qual se sustenta, sinteticamente:

- a) A classificação, pela fiscalização, dos valores recebidos como rendimentos tributáveis viola o **conceito legal de distribuição de lucros**, porquanto os valores foram pagos pela empresa da qual a parte-recorrente era sócia formal, constando do contrato social e dos livros contábeis regularmente escriturados.
- b) A desconsideração da forma jurídica adotada pelas partes ofende o **princípio da legalidade**, pois não houve comprovação de simulação, sendo inadmissível o afastamento da forma societária sem a instauração de procedimento específico de desconsideração.
- c) A imputação de dolo para fins de aplicação da multa qualificada fere o **art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96**, na medida em que inexiste comprovação de conduta dolosa, sendo que os rendimentos foram corretamente declarados como isentos, com base em documentos contábeis da fonte pagadora.

- d) A manutenção da multa de 150% afronta o **princípio da proporcionalidade**, uma vez que a parte-recorrente não ocultou rendimentos nem agiu com fraude, limitando-se a seguir a orientação jurídica da empresa contratante.
- e) A glosa integral dos valores como rendimentos tributáveis desconsidera o **princípio da capacidade contributiva**, porquanto ignora a natureza jurídica da participação societária e a ausência de incremento patrimonial típico de renda tributável.
- f) A recusa da compensação com crédito da fonte pagadora contraria o **art. 74 da Lei nº 9.430/96**, dado que a cobrança alcança rendimentos cuja origem estaria vinculada à empresa que recolheu tributos sobre os mesmos valores.
- g) A ausência de provas individualizadas quanto à conduta da parte-recorrente viola o **devido processo legal**, porquanto a autoridade fiscal limitou-se a reproduzir supostas irregularidades da empresa contratante, sem demonstrar conduta específica atribuível ao contribuinte autuado.
- h) A imputação fiscal com base apenas em presunções fere o **art. 142 do CTN**, uma vez que o lançamento exige prova concreta do fato gerador, não se podendo presumir, genericamente, que todos os sócios médicos participaram de estrutura simulada.

Diante do exposto, pede-se, textualmente:

“[...] requer a reforma do v. acórdão recorrido, para que seja julgado totalmente improcedente o auto de infração nº 10166.720181/2016-85, com o consequente cancelamento do crédito tributário exigido, ou, sucessivamente, a redução da multa para o patamar de 75%, nos termos do art. 44, I, da Lei nº 9.430/96.”

É o relatório.

VOTO VENCIDO

O Conselheiro Thiago Buschinelli Sorrentino, relator:

RESUMO:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA.
DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. DESCLASSIFICAÇÃO DE
RENDIMENTOS ISENTOS. PRESUNÇÃO DE SIMULAÇÃO.
INSUFICIÊNCIA DE PROVAS. MULTA QUALIFICADA.

INEXISTÊNCIA DE DOLO ESPECÍFICO. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

CASO EM EXAME

Recurso voluntário interposto contra acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo que julgou improcedente a impugnação apresentada pela parte-recorrente contra auto de infração lavrado para exigir crédito tributário relativo ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF), referente aos anos-calendário de 2012 a 2015.

O crédito tributário foi constituído em razão da reclassificação, pela fiscalização, de valores declarados como isentos a título de “distribuição de lucros”, por entender que tais pagamentos corresponderiam, na realidade, a remuneração disfarçada por serviços médicos prestados à empresa Comed – Corpo Médico Ltda., da qual a parte-recorrente figurava como sócia.

A autoridade fiscal entendeu que havia simulação na estrutura societária, com uso de contrato social para encobrir prestação de serviços, justificando a exigência do imposto, dos juros e da aplicação de multa de ofício qualificada em 150%.

O órgão de origem manteve integralmente o crédito tributário.

QUESTÃO EM DISCUSSÃO

Há duas questões em discussão: (i) saber se os valores recebidos pela parte-recorrente a título de lucros distribuídos por sociedade da qual era sócia devem ser requalificados como rendimentos tributáveis, em razão da alegada simulação do vínculo societário; e (ii) saber se a aplicação da multa qualificada é juridicamente válida, diante da ausência de comprovação de dolo, fraude ou conluio.

RAZÕES DE DECIDIR

A análise do conjunto probatório constante dos autos demonstrou que a fiscalização não produziu elementos suficientemente robustos que comprovassem a

existência de simulação contratual ou a intenção deliberada da parte-recorrente de ocultar rendimentos tributáveis por meio da estrutura societária.

Os indícios apontados — como pagamentos vinculados a plantões, ausência de participação efetiva na gestão, alta rotatividade de sócios e outorga de procuração ao administrador — não se mostraram, por si só, capazes de afastar a presunção de validade dos atos jurídicos praticados, tampouco configuraram disfarce de relação de trabalho subordinado.

O modelo societário adotado, ainda que incomum, é admitido juridicamente, especialmente em sociedades de prestação de serviços médicos, não sendo possível presumir simulação com base em sua estrutura formal e dinâmica operacional.

A ausência de escrituração contábil específica referente à apuração e distribuição de lucros, ainda que possa ensejar glosa de isenção em certas hipóteses, não autoriza, isoladamente, a completa desconsideração da sociedade e requalificação dos rendimentos como assalariados.

A aplicação da multa qualificada exige a comprovação inequívoca do dolo específico, nos termos dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964, o que não se verificou no caso concreto.

Nos termos da Súmula CARF nº 14, "A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo".

Conforme a Súmula CARF nº 25, "A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64".

Diante da ausência de comprovação de conduta dolosa, não se justifica a majoração da multa, impondo-se seu afastamento.

1 CONHECIMENTO

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

2 QUADRO FÁTICO-JURÍDICO

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

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

- a) Fatos geradores: 31/12/2012; 31/12/2013; 31/12/2014; 31/12/2015. Infrações: “rendimentos recebidos de pessoa jurídica classificados indevidamente como isentos e não tributáveis” na DIRPF (conforme Termo de Verificação de Infração referido no A.I.). Enquadramento: arts. 37, 38, 39, 43, 45, 56 e 83 do RIR/1999; Lei nº 11.482/2007, art. 1º e parágrafo único — inc. VI (2012), inc. VII (2013), inc. VIII (2014) e incs. VIII e IX (2015). Valores das infrações por ano-calendário: R\$ 82.554,00 (2012); R\$ 129.523,10 (2013); R\$ 29.349,46 (2014); R\$ 10.500,00 (2015).
- b) Imposto apurado/devido por ano (tabela progressiva, após compensações declaradas): R\$ 22.702,35 (2012); R\$ 35.618,86 (2013); R\$ 8.071,10 (2014); R\$ 1.188,37 (2015).
- c) Multa de ofício (150% do imposto devido): R\$ 34.053,52 (2012); R\$ 53.428,29 (2013); R\$ 12.106,65 (2014); R\$ 1.782,55 (2015). Enquadramento: art. 44, I e § 1º, da Lei nº 9.430/1996, com redação do art. 14 da Lei nº 11.488/2007.
- d) Juros de mora pela taxa SELIC até 09/2016: R\$ 8.738,13 (2012); R\$ 10.539,62 (2013); R\$ 1.506,87 (2014); R\$ 66,54 (2015). Enquadramento: art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/1996.
- e) Vencimentos considerados para o IRPF anual: art. 104 do RIR/1999 c/c IN RFB nº 1.333/2013 (2012); IN RFB nº 1.445/2014 (2013); IN RFB nº 1.545/2015 (2014); IN RFB nº 1.613/2016 (2015).
- f) Consolidação do crédito tributário (até 09/2016): imposto R\$ 67.580,68; juros R\$ 20.851,16; multa proporcional R\$ 101.371,01; total R\$ 189.802,85 (código DARF 2904). Local e data de lavratura: DRF/Ribeirão Preto, 08/09/2016. Auditor-Fiscal subscritor: Carlos Alberto Sanches.

Como se lê no Termo de Verificação de Infração – TVI (fls. 119-126), a fiscalização informou a instauração do procedimento relativamente ao IRPF dos anos-calendário de 2012 a 2015 (exercícios 2013 a 2016), com ciência do sujeito passivo e sucessivos termos de aditamento e continuidade, para abranger 2015 e dar sequência aos trabalhos. No TVI, descreveu-se que a ação fiscal se originou de auditoria na empresa Comed – Corpo Médico Ltda., com coleta de documentos próprios e de terceiros, e que as apurações indicaram a descaracterização de valores pagos sob o rótulo de “distribuição de lucros” a numerosos profissionais, entre eles a parte-recorrente, mediante arranjo voltado a afastar a incidência do IRPF e contribuições previdenciárias.

Segundo o relato, o modus operandi consistia em aliciar médicos com a promessa de recebimentos sem IR, inserindo-os no quadro social mediante aporte simbólico de R\$ 1,00, com pagamento recorrente desses “lucros”; apontou-se, ainda, que muitos profissionais recebiam antes mesmo de ingressarem formalmente como sócios. Destacou-se a ínfima participação societária do sujeito passivo (0,03% do capital) e a concentração do poder no sócio administrador. O TVI registrou, também, a alta rotatividade de “sócios” no quinquênio 2009-2013 (quadro demonstrativo na página 3), elemento usado para afastar a presença de *affectio societatis*.

A fiscalização evidenciou a predefinição e a fixidez dos valores pagos, vinculados a plantões em determinadas unidades, inclusive com pagamentos múltiplos dentro de um mesmo mês e até no mesmo dia, conforme a própria contabilidade. Para corroborar, juntou: e-mails fixando valores líquidos por plantão (jan./mar. 2012); escalas de plantão contendo os valores devidos em diferentes unidades/municípios (2012-2013); comunicação interna prevendo penalidades por faltas com “reflexos salariais”; e as DIRPFs do contribuinte (exercícios 2013 a 2016).

Na resposta à intimação, o sujeito passivo afirmou ter recebido “distribuição de lucros” como sócio da Comed, amparado por comprovantes e cláusula contratual que permitia distribuição desproporcional conforme a participação no trabalho; alegou que a estrutura seria comum em sociedades de médicos; que a busca de novos sócios decorreria de exigências contratuais; e que haveria decisões trabalhistas favoráveis à empresa, não havendo motivo para desconsideração da sociedade. A fiscalização rechaçou: (i) prevalência da realidade fática sobre a forma (substância sobre a forma), notando que o contribuinte sequer declarava, em suas DIRPFs, quotas da suposta participação societária; (ii) a distribuição “desproporcional” confirmaria a natureza remuneratória, pois os pagamentos correlacionavam-se aos plantões realizados; (iii) a empresa interpunha-se entre o profissional e os tomadores, coordenando e controlando o labor; (iv) a rotatividade e a concentração de quotas fragilizariam o vínculo societário; e (v) não houve enfrentamento específico dos pontos documentais (pagamentos quase diários e valores predeterminados).

Concluiu-se, no TVI, pela existência de simulação na contratação como “sócios” e pela caracterização de remuneração disfarçada, com exigência do IRPF, multa de ofício majorada por intuito de fraude e juros, além de representação fiscal para fins penais encaminhada ao MPF.

O contribuinte impugnou esse ato de constituição do crédito tributário, ao narrar haver sido cientificado do Auto de Infração de IRPF referente aos anos-calendário de 2012 a 2015 e ao relatar, preliminarmente, alteração de seu domicílio, afirmando que a fiscalização seguia remetendo notificações a endereço pretérito, o que teria dificultado a defesa, motivo pelo qual pediu a atualização cadastral para fins de intimações (págs. 1-2 - PDF). Explicou ser sócia quotista da Comed – Corpo Médico Ltda., prestando serviços médicos por intermédio dessa sociedade e recebendo lucros desta; afirmou que, em razão de fiscalização na pessoa jurídica, a atuação fiscal se estendera aos sócios e culminara na autuação que discrimina imposto, multa de ofício de 150% e juros, com valores pormenorizados por ano (págs. 2 e 40-45, 53-56 - PDF).

Sustentou, em preliminar, deficiência de fundamentação do Auto de Infração, por entender que a capitulação legal fora ampla e genérica, com citação de dispositivos do RIR/1999 sem correlação específica com os fatos, inclusive hipóteses que reputou estranhas ao caso, o que, a seu ver, teria prejudicado a ampla defesa e acarretaria a nulidade do lançamento (págs. 14-15 - PDF).

No mérito, afirmou que a fiscalização desconsiderara, sem base jurídica idônea, a relação societária existente entre ela e a Comed para requalificar como rendimentos tributáveis valores por ela declarados como isentos a título de lucros. Descreveu a Comed como sociedade simples de profissionais, voltada à administração e organização de plantões, com elevada rotatividade compatível com o objeto social e sem hierarquia entre sócios; asseverou que os médicos escolhem plantões e que o diretor clínico eleito responde tecnicamente perante o CRM, não o sócio-administrador (págs. 15-19 - PDF). Alegou que instrumentos de mandato ao sócio-administrador para alterações contratuais seriam usuais e válidos (CC, arts. 653 e segs.) e não caracterizariam vínculo trabalhista; invocou a inexistência, nos autos, de prova de pessoalidade, habitualidade, subordinação e salário apta a descaracterizar a sociedade ou a evidenciar contratação de empregados ou autônomos (págs. 21-24 - PDF). Mencionou relatório de arquivamento de procedimento no Ministério Público do Trabalho como elemento alheio à configuração de relação trabalhista na situação examinada (págs. 22 e 57-65 - PDF).

Argumentou, ainda, que: (i) a desconsideração fundada no art. 116, parágrafo único, do CTN (LC 104/2001) careceria de regulamentação procedural, sendo inaplicável no âmbito administrativo; (ii) a atuação fiscal violaria os arts. 109 e 110 do CTN ao pretender alterar conceitos de direito privado válidos para concluir pela tributação em IRPF; (iii) a organização societária atenderia ao art. 129 da Lei 11.196/2005 (prestação de serviços intelectuais por pessoa jurídica); (iv) os valores percebidos seriam lucros isentos nos termos do art. 10 da Lei 9.249/1995, escriturados e, quando antecipados, lastreados em resultados efetivos; e (v) não haveria “riqueza nova”, de modo que a exigência representaria dupla incidência sobre a mesma base econômica (págs. 20, 28-35 e 29-33) . Quanto a apontamentos específicos do TVI (admissões/retiradas por procuração; desproporção de quotas e distribuição de lucros; suposta fixidez/frequência dos pagamentos), defendeu tratar-se de práticas societárias lícitas e compatíveis com a atividade,

previstas em contrato social, e que a distribuição desproporcional refletiria esforço individual dos sócios, não remuneração por serviços (págs. 18, 24, 27-29 - PDF).

Por fim, impugnou a multa qualificada de 150%, afirmando inexistirem sonegação, fraude ou conluio; disse que, na hipótese de manter-se alguma exigência, a penalidade deveria ser excluída ou, subsidiariamente, desclassificada aos patamares de multa moratória, por se tratar, quando muito, de divergência de classificação de rendimentos declarados (págs. 35-36 - PDF).

No capítulo dos pedidos, pleiteou, sucessivamente: (a) a nulidade do Auto de Infração por capitulação deficiente e cerceamento de defesa; (b) a procedência integral da impugnação, com reconhecimento da impossibilidade de desconsideração da pessoa jurídica e de tributação na pessoa física; (c) mantida a desconsideração, o reconhecimento de impossibilidade de nova tributação em IRPF por ausência de riqueza nova e por já ter havido tributação na pessoa jurídica; e (d) a exclusão, ou ao menos a redução a patamar mínimo, da multa aplicada (págs. 36-37 - PDF).

Ao apreciar a impugnação, o órgão julgador de origem houve por bem julgá-la improcedente, mantendo integralmente o crédito tributário (imposto, multa qualificada de 150% e juros) lançado para os anos-calendário de 2012 a 2015, conforme relatório e voto do Acórdão DRJ/SPO nº 16-77.776, de 30/05/2017.

No exame das preliminares, afastou: (i) a alegação de intimações em endereço desatualizado, por entender que a ciência deve ocorrer no domicílio tributário cadastrado e que a alteração se deu após a apresentação da impugnação; e (ii) a nulidade por capitulação ampla, assentando que eventual erro de enquadramento não invalida o lançamento quando a descrição fática permite a plena defesa, o que se verificou no caso, à vista da impugnação detalhada apresentada.

No mérito, reconheceu que os valores recebidos pela parte-recorrente, registrados como “distribuição de lucros”, configuram contraprestação por serviços: pagamentos múltiplos e recorrentes, pré-definidos por local de plantão e vinculados às escalas; alta rotatividade de “sócios” e concentração decisória no administrador, incompatíveis com *affectio societatis*; inexistência de demonstrações contábeis/levantamentos intermediários que amparassem eventual isenção do art. 10 da Lei nº 9.249/1995; e interposição da pessoa jurídica entre o profissional e os tomadores, de modo que o art. 129 da Lei nº 11.196/2005 não se aplica à hipótese verificada nos autos.

Rejeitou o pedido de compensação com tributos recolhidos pela pessoa jurídica, por se tratar de sujeitos passivos distintos e pela vedação normativa a compensação com créditos de terceiros no âmbito da RFB. Manteve a multa qualificada de 150%, por entender comprovados, a partir do conjunto probatório, o dolo e o conluio na simulação do arranjo de “lucros” para encobrir rendimentos tributáveis na pessoa física, subsumindo-se ao § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 c/c arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964.

Inconformado com esse resultado, o recorrente interpôs o presente recurso voluntário, no qual argumentou, em preliminar, a distribuição por conexão com o processo da pessoa jurídica (Comed – Corpo Médico Ltda.), por entender que a autuação na pessoa física derivou da desconsideração de atos discutidos naquele feito; afirmou a tempestividade do recurso e descreveu, nos fatos, que é sócia-quotista da Comed, prestando serviços médicos e auferindo lucros, e que a fiscalização, instaurada na pessoa jurídica, se estendeu aos sócios, resultando no lançamento de IRPF ora combatido.

Em preliminares de nulidade, sustentou deficiência de fundamentação do auto, com capitulação genérica e sem correlação com os fatos, o que, a seu ver, inviabilizou a ampla defesa; acrescentou que a defesa ficaria comprometida enquanto pendente de decisão definitiva no processo da Comed, cujo resultado reputou condicionante para a adequada correlação entre fatos e normas no presente feito.

No mérito, afirmou que os valores recebidos constituíram distribuição de lucros, isenta de IRPF, e que não houve “riqueza nova”, citando entendimento de que renda exige acréscimo patrimonial; disse que, se houve distribuição antecipada, esta se lastreou em resultados efetivos e contabilizados; invocou, ainda, a impossibilidade de o direito tributário alterar relações válidas de direito privado (arts. 109 e 110 do CTN) e a disciplina do art. 129 da Lei 11.196/2005 para a prestação de serviços por pessoa jurídica.

Quanto à penalidade, impugnou a multa qualificada de 150%, dizendo inexistirem sonegação, fraude ou conluio e que todos os rendimentos constaram das declarações, de modo que, na pior hipótese, tratar-se-ia de divergência de classificação; pediu, assim, a exclusão da multa ou, subsidiariamente, sua desclassificação para patamar mínimo, equivalente à multa moratória ou não qualificada.

Nos pedidos, formulou, sucessivamente: (i) a anulação da decisão de primeira instância para que os autos retornem e fiquem suspensos até o julgamento do processo da Comed; (ii) caso não acolhida a anulação, a suspensão do presente processo até aquele julgamento; (iii) no mérito, o provimento do recurso para declarar a nulidade do Auto de Infração por falha de capitulação e cerceamento de defesa; (iv) não sendo esse o entendimento, o reconhecimento de que não se pode desconsiderar a personalidade jurídica ou a relação societária para tributar os sócios; (v) mantida a desconsideração, a anulação do auto por já ter havido tributação na pessoa jurídica e por violação à capacidade contributiva; e (vi) por fim, se superadas as teses anteriores, a exclusão ou, ao menos, a redução a patamares mínimos da multa aplicada, tudo em ordem sucessiva, com protesto por nova prova documental.

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

MOTIVAÇÃO E FUNDAMENTAÇÃO (autoridade lançadora)		Argumento na impugnação	Fundamento do acórdão	Argumento nas razões recursais
P1	GLOBAL	Alegou vínculo de intimação por envio	Afastou a	AUSENTE

		a domicílio pretérito; pediu atualização cadastral para futuras comunicações.	preliminar: a ciência deve ocorrer no domicílio tributário cadastrado; alteração posterior à impugnação.	
P2	GLOBAL	Arguiu nulidade por capitulação deficiente/genérica; sem correlação específica entre fatos e normas; prejuízo à ampla defesa.	Eventual imprecisão de capitulação não nulifica se os fatos descritos permitiram ampla defesa; assim ocorreu no caso.	Reitera a nulidade por capitulação genérica e a dependência do feito da pessoa jurídica; pede anulação/suspensão até aquele julgamento.
P3	GLOBAL	AUSENTE	AUSENTE	Pediu distribuição por conexão com o processo da Comed – Corpo Médico Ltda.; sucessivamente, suspensão deste processo até o julgamento daquele feito, por dependência lógica.
P4	GLOBAL	AUSENTE	AUSENTE	Afirmou a tempestividade do recurso voluntário.
1	Pagamentos com pré-definição por plantão e por unidade; pagamentos múltiplos no mesmo mês/dia; vínculo direto com escalas; evidência de contraprestação por serviços.	Tratava-se de distribuição de lucros (inclusive antecipações), escriturada; prática compatível com a atividade de plantões; inexistência de prova de pessoalidade/habitualidade/subordinação.	Pagamentos recorrentes e atrelados às escalas revelam contraprestação por serviços; afasta-se a isenção de lucros.	Reitera que são lucros isentos; se antecipados, lastreados em resultados efetivos; inexistência de “riqueza nova”.
2	Escalas de plantão e comunicação interna com regras e sanções demonstram organização e controle do trabalho pela pessoa jurídica.	A estrutura apenas organiza plantões; médicos escolhem local/horário; inexistência de hierarquia entre sócios.	Organização e controle pela pessoa jurídica indicam interposição e onerosidade típicas de prestação de	A PJ apenas centraliza contratos e logística; prevalece a relação societária.

			serviços.	
3	Alta rotatividade de “sócios” e participações ínfimas indicam ausência de affectio societatis.	Rotatividade inerente a sociedade de plantões; affectio ligado ao objeto social (cooperação para contratos).	Rotatividade e concentração decisória incompatíveis com affectio societatis.	Rotatividade não desnatura a sociedade; modelo lícito e usual.
4	Admissões/retiradas por procuração e alterações contratuais pelo sócio-administrador indicam simulação.	Mandato é válido e usual (CC); prática compatível com a dinâmica da atividade; não caracteriza vínculo trabalhista.	AUSENTE	Validade do mandato e ausência de vício; atos válidos e eficazes.
5	Recebimentos antes do registro formal de ingresso na sociedade apontam disfarce de remuneração.	Atrasos de registro decorrem de trâmites cartorários; eventual reclassificação pontual não autoriza desconsideração total.	AUSENTE	Eventuais antecipações de lucros estavam suportadas por resultados e contabilizadas.
6	Distribuição desproporcional ao capital; correlação com plantões revela retribuição por serviços.	Cláusula contratual autoriza distribuição não proporcional ao capital; proporcional ao esforço de cada sócio.	Distribuição sem demonstrações contábeis idôneas não ampara isenção do art. 10 da Lei 9.249/1995.	Distribuição não altera natureza de lucros (art. 10 da Lei 9.249/1995).
7	Inexistência de demonstrações/levantamentos intermediários que lastreassem lucros isentos.	Havia escrituração; previsibilidade contratual permite antecipações com ajuste posterior.	Falta de lastro contábil afasta isenção de lucros; reforça natureza tributável.	Houve escrituração; antecipações efetivadas no resultado.
8	Contribuinte não declarava quotas da suposta participação societária nas DIRPF, infirmando a condição de sócia.	Relação societária válida; inexistência de prova de vínculo trabalhista.	AUSENTE	Validade da relação societária; invoca art. 129 da Lei 11.196/2005.
9	Interposição da pessoa jurídica entre profissionais e tomadores; a PJ coordena e controla o labor.	A PJ apenas intermedeia e administra; sem subordinação ou pessoalidade; possibilidade de recusa de plantões.	Interposição evidencia prestação de serviços na pessoa física; art. 129 da Lei 11.196/2005 não se aplica ao caso.	Art. 129 da Lei 11.196/2005 protege a prestação pela PJ.
10	Capitulação legal ampla (RIR etc.) é suficiente diante de fatos e provas que descrevem	Nulidade por capitulação deficiente e cerceamento de defesa.	Eventual imprecisão de capitulação	Insiste na nulidade por capitulação genérica e por

	rendimentos tributáveis.		não nulifica se os fatos permitiram ampla defesa (Decreto 70.235); verificada no caso.	dependência do feito da PJ.
11	Compensação com tributos da pessoa jurídica é inviável; sujeitos passivos distintos; vedação normativa.	Pleiteou evitar dupla tributação sobre a mesma base econômica.	Vedada compensação com créditos de terceiros; sujeitos passivos diversos.	Alega bis in idem e violação à capacidade contributiva; se desconsiderada a PJ, deveria refazer-se a contabilidade.
12	Qualificação da multa (150%) por dolo/fraude no arranjo simulatório.	Inexistência de sonegação/fraude/conluio; no máximo, divergência de classificação de rendimentos declarados.	Conjunto probatório indica dolo/conluio; mantém art. 44, §1º, Lei 9.430/1996.	Pede exclusão ou desqualificação da multa para patamar não qualificado/moratória.

Passo ao exame das preliminares.

3 PRELIMINARES

3.1 PRELIMINAR DE CONEXÃO

A recorrente requer a distribuição por conexão com o processo da Comed – Corpo Médico Ltda.; sucessivamente, espera a suspensão deste processo até o julgamento daquele feito, por dependência lógica.

Rejeito a preliminar, por ausência de previsão legal vinculante.

3.2 PRELIMINAR DE NULIDADE POR INSUFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO

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

Conforme observam Szente e Lachmeyer (Szente et al., 2016):

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

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

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

A propósito,

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

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

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

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

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

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

Numero do processo:35710.003162/2003-29

Turma:Sexta Câmara

Seção:Segundo Conselho de Contribuintes

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

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

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

Numero da decisão:206-01.727

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

Nome do relator:RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA

Numero do processo:19311.720257/2016-71

Turma:Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção

Câmara:Terceira Câmara

Seção:Terceira Seção De Julgamento

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

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

Ementa:Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2012 DECISÃO NULA. NÃO ENFRENTAMENTO DE TODAS AS QUESTÕES. Merece ser declarada nula a decisão de primeiro grau que não enfrenta todas as questões com potencial de modificar o lançamento, sendo necessário o retorno do expediente à unidade competente, para 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) Corintha Oliveira Machado - Relator. Participaram do presente julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenburg Filho, Walker Araujo, Corintha Oliveira Machado, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Muller Nonato Cavalcanti Silva (Suplente Convocado) e Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

Nome do relator:CORINTHO OLIVEIRA MACHADO

Ainda que a técnica de julgamento *per relationem* fosse admissível ao órgão julgador de origem, o que não é, tanto por ausência de fundamentação legal, como por incompatibilidade lógica, 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 Rogerio Schietti Cruz, Sexta Turma, julgado em 5/11/2024, DJe de 7/11/2024.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

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

4 MÉRITO

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Disse o Ministro VICTOR NUNES LEAL, à época:

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

[...]

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

[...]

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

[...]

O Sr. Ministro Victor Nunes: Faço um apelo aos eminentes colegas, para não interpretarmos a Súmula de forma diferente do que nela se exprime, intencional e claramente. Do contrário, ela falhará, em grande parte, à sua finalidade. Quando a Súmula afirma que não é devido o selo se o contrato for celebrado anteriormente à vigência da Emenda Constitucional 5, sobre esta afirmação, e somente sobre ela, é que já está 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, 3^a Turma, DJe 29/09/2017; REsp 1.414.391/DF, 3^a Turma, DJe 17/05/2016; e, AgInt no RE no AgRg nos EREsp 1.039.364/ES, Corte Especial, DJe 06/02/2018.

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

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

4.1.2 A ORIENTAÇÃO VINCULANTE DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Registrhou-se que a reclamação constitui instrumento previsto para garantir a autoridade das decisões do Supremo Tribunal Federal, conforme estabelecido no artigo 102, inciso primeiro, alínea "I", da Constituição Federal, e que se admite sua utilização contra atos que

afrontem decisões proferidas pela Suprema Corte em ações declaratórias de constitucionalidade, ações diretas de inconstitucionalidade ou arguições de descumprimento de preceito fundamental.

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

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

Referido precedente foi assim ementado:

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

I. Caso em exame

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

II . Questão em discussão

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

III. Razões de decidir

[...]

7. **No caso concreto, ao reconhecer a incidência do vínculo de emprego também em relação aos serviços prestados e pagamentos efetuados à pessoa jurídica, o CARF**

desconsiderou os aspectos jurídicos relacionados à questão, em especial os precedentes do Supremo Tribunal Federal que consagram a liberdade econômica e de organização das atividades produtivas.

[...]

8. Agravo regimental desprovido, com majoração de honorários.

[...] (grifei)

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

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

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

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

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

As profissões envolvidas na suposta *pejotização* eram predominantemente da área de engenharia e atividades correlatas. A fiscalização constatou que a empresa contratava serviços de **engenheiros, desenhistas, projetistas e técnicos de elétrica** - profissionais cujas atividades constituíam o próprio objeto social da empresa autuada. Além desses profissionais da área técnica de engenharia, havia também contratações nas áreas de **informática e administração**.

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

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

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

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

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

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

O acórdão ora analisado registra extenso debate entre os conselheiros. O relator originário votou pelo conhecimento do recurso, mas no mérito não chegou a proferir voto, tendo sido posteriormente designado um relator *ad hoc*. Este último votou pelo conhecimento do

recurso especial e, no mérito, pelo não provimento, mantendo o cancelamento do lançamento. Seu entendimento foi de que a divergência admitida se limitava à questão de ser ou não possível terceirizar atividade-fim, tema já definido pelo Supremo Tribunal Federal, e que não caberia à Câmara Superior reexaminar provas para alterar o quadro fático estabelecido pelo acórdão recorrido.

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

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

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

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

Em síntese, a Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais reformou a decisão de primeira instância administrativa, reconhecendo que a contratação de profissionais de engenharia, incluindo engenheiros, projetistas, desenhistas, técnicos, bem como de profissionais de informática e administrativos, por meio de pessoas jurídicas interpostas, configurava na

realidade a existência de vínculos empregatícios disfarçados, caracterizando a prática ilícita de *pejotização* para fins de evasão de contribuições previdenciárias.

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

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

EMENTA

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

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

2. Agravo regimental não provido.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Comecemos pela questão da formalização contratual entre o titular dos direitos e a pessoa jurídica por ele constituída. É certo que a documentação adequada constitui elemento importante para a segurança jurídica das relações empresariais. Todavia, quando analisamos a situação específica em que o próprio titular constitui sociedade para exploração de seus direitos de imagem, surge naturalmente a indagação sobre a necessidade de contrato adicional. A

constituição societária, com a definição de seu objeto social e a integralização do capital com direitos imateriais, pode legitimamente operar como instrumento suficiente para a transferência desses direitos à pessoa jurídica. Não se trata de defender a informalidade, mas de reconhecer que diferentes arranjos documentais podem alcançar o mesmo resultado jurídico válido.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

4.1.3 APLICAÇÃO AO QUADRO

4.1.3.1 QUESTÃO DE FUNDO

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

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

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

A recorrente, por sua vez, contrapôs que se trata de uma sociedade simples de profissionais, cuja sistemática de distribuição de resultados proporcional à contribuição de cada sócio para a geração de receitas encontra amparo tanto no contrato social (Cláusulas 13 e 14) quanto no artigo 1.007 do Código Civil. Defendeu que a outorga de procuração ao administrador é uma medida de gestão necessária, dado o elevado número de sócios, sem afetar a participação nas decisões. Atribuiu a rotatividade à própria natureza dinâmica da atividade médica. Invocou o

art. 129 da Lei 11.196/2005 para repelir a requalificação tributária de relações válidas de direito privado. Rechaçou a leitura das regras internas como subordinação, explicando-as como instrumentos de organização indispensáveis. Sustentou, ainda, que se houvesse subordinação, a relação seria de emprego, tornando o enquadramento fiscal do lançamento equivocado. Por fim, pediu a exclusão da multa qualificada, pois todos os montantes foram devidamente declarados, inexistindo dolo ou fraude, mas apenas uma divergência de interpretação legal.

4.1.3.2 RELEMBRANDO A POSIÇÃO DO STF

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

O terceiro argumento centra-se na análise substantiva dos elementos apontados como indícios de simulação, demonstrando sua perfeita compatibilidade com verdadeiras relações societárias contemporâneas. A existência de pagamentos correlacionados com plantões ou unidades de serviço prestado não desnatura, *per se*, a relação societária, constituindo apenas modalidade de distribuição de resultados proporcional à contribuição de cada sócio para a geração de receitas. Tal sistemática encontra amparo no artigo 1.007 do Código Civil, que permite aos sócios estabelecer livremente a forma de partilha dos lucros. A alta rotatividade de sócios e as participações ínfimas, longe de evidenciarem fraude, refletem a dinamicidade e flexibilidade características dos empreendimentos modernos, nos quais profissionais associam-se temporariamente para projetos específicos. As escalas de plantão e regras de organização interna,

por sua vez, constituem instrumentos indispensáveis de coordenação em qualquer empreendimento que envolva múltiplos participantes, não se confundindo com subordinação hierárquica. A garantia desta proposição encontra-se na própria natureza das sociedades profissionais: quando médicos se organizam para prestar serviços em regime de plantão, estão exercendo legítimo poder de auto-organização societária, não simulando relação de emprego.

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

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

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

A idiossincrasia dessa forma de organização societária revela-se ainda mais evidente quando contrastamos o tratamento dispensado aos sócios de serviços com aquele conferido aos sócios meramente capitalistas. Enquanto estes podem limitar sua participação ao aporte inicial de recursos, permanecendo absolutamente alheios à condução cotidiana dos negócios sociais,

aqueles necessariamente envolvem-se na operacionalização do empreendimento, pois sua contribuição materializa-se precisamente através dessa atuação continuada. Estabelecer-se-iam, destarte, regimes jurídicos distintos que refletem a natureza diversa das contribuições: ao sócio capitalista, a liberdade de não interferir na gestão; ao sócio de serviços, o dever de contribuir ativamente, mas também o direito de participar nos resultados na medida dessa contribuição.

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

[...]

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

[...]

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

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

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

[...]

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

Referido precedente foi assim ementado:

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

1. É ínsita a qualquer sociedade empresária a exploração de atividade econômica visando à obtenção de lucro e à partilha dos resultados, devendo o contrato social estabelecer a participação de cada sócio nos lucros e nas perdas (CC, art. 997, VII).
2. Conforme os arts. 1.007 e 1.008 do Código Civil, em regra, os lucros e os prejuízos deverão ser partilhados entre os sócios de acordo com a participação de cada um na composição do capital social, **mas se admite estipulação em contrário, desde que não implique exclusão de sócio de participação nos lucros e nas perdas.**
3. Na espécie, a maioria dos sócios da sociedade empresária limitada, organizada para a **prestação de serviços de gestão empresarial**, deliberou adotar novo critério de cálculo de distribuição de dividendos, **pautado não na participação no diminuto capital social, mas sim proporcional aos dias efetivamente trabalhados por cada sócio, passando a participação nos lucros a ser correspondente aos dias de efetivo labor.** Não houve, assim, exclusão absoluta de sócio ao recebimento dos lucros e participação nas perdas e, por conseguinte, violação ao art. 1.008 do Código Civil.
4. Recurso especial desprovido. (grifei)

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

Entre nós, registro as seguintes observações do Conselheiro FERNANDO GOMES FAVACHO:

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

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

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

(RECURSO VOLUNTARIO: 10166.724874/2019-35 2201-012 .005, Relator.: FERNANDO GOMES FAVACHO, Data de Julgamento: 04/02/2025, Data de Publicação: 06/03/2025³)

Assim, extraem-se três conclusões:

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

³ Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias. Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. SOCIEDADE DE MÉDICOS. LIBERDADE DE PACTUAÇÃO. CONTABILIDADE E CONTRATO SOCIAL REGULARES. LUCROS RECEBIDOS E EFETIVADOS. Não há vedação legal no que se refere à distribuição desproporcional de lucros em relação à participação social, nas sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões regulamentadas, quando o contrato social for claro ao dispor sobre tal distribuição, e os registros contábeis contabilizarem regularmente o lucro.

(CARF - RECURSO VOLUNTARIO: 10166.724874/2019-35 2201-012 .005, Relator.: FERNANDO GOMES FAVACHO, Data de Julgamento: 04/02/2025, Data de Publicação: 06/03/2025)

- c) A adoção de critérios de cálculo modernos para a distribuição dos lucros não pressupõe a manutenção de parcela calculada com base na participação no capital social.

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

Diante do exposto, acolho o argumento.

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

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

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

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

contraditório, equivalendo a demandar que o contribuinte prove a regularidade formal de algo que a autoridade fiscal considera ontologicamente inexistente.

Diante do exposto, acolho o argumento da recorrente.

5 PARA ILUSTRAR, SEGUE TABELA A DEMONSTRAR A INTERSECÇÃO ENTRE OS CRITÉRIOS E ELEMENTOS DETERMINANTES, INTERPRETADOS PELO STF NA RECLAMAÇÃO MENCIONADA, E PRESENTES NESTE CASO CONCRETO:

6

CRITÉRIO DETERMINANTE	PARADIGMA – Rcl 71.838 (Prosul / CSRF)	CASO AQUI EXAMINADO – IRPF MÉDICA SÓCIA DA COMED	PERTINÊNCIA ANALÓGICA
TRIBUTO	Contribuições sociais previdenciárias devidas pela empresa de engenharia PROSUL sobre valores pagos a engenheiros e outros profissionais contratados por meio de pessoas jurídicas interpostas, no período de 2009–2011.	Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF devido por médica sócia da COMED – Corpo Médico Ltda., relativamente a valores declarados como lucros isentos nos anos-calendário de 2013, 2014 e 2015, reclassificados como rendimentos tributáveis do trabalho.	Em ambos os casos a controvérsia gira em torno da requalificação de rendas que circulam entre pessoa jurídica e pessoa natural, sob a suspeita de que a forma societária estaria encobrindo remuneração pessoal pelo trabalho .
FUNDAMENTO LEGAL PRINCIPAL	Enquadramento dos profissionais como segurados empregados nos termos do art. 12, I, “a”, da Lei 8.212/1991, com incidência de contribuições previdenciárias sobre remuneração decorrente de vínculo empregatício disfarçado por PJs, à luz de critérios clássicos da CLT.	Enquadramento dos valores recebidos da COMED como rendimentos tributáveis do trabalho , com base nos arts. 37, 38, 39, 43, 45, 56 e 83 do RIR/1999 (rendimentos do trabalho assalariado e não assalariado), no art. 44, I e § 1º, da Lei 9.430/1996 (multa qualificada) e no art. 1º da Lei 11.482/2007, caracterizando omissão de rendimentos sujeitos à tabela progressiva .	As duas autuações se apoiam em normas de incidência sobre rendimentos do trabalho , reinterpretando relações formalmente estruturadas como societárias ou empresariais para alcançá-las como fatos geradores de contribuições/IRPF.
DISPOSITIVOS LEGAIS SECUNDÁRIOS	Referência à moldura constitucional e infraconstitucional da matéria: precedentes vinculantes do STF em ADPF 324 e ADC	Amplo conjunto de normas processuais e materiais: arts. 997 e 1.007 do Código Civil (sociedade simples e distribuição de lucros	Ambos os casos se situam na intersecção entre direito tributário, societário, trabalhista e processual , e dialogam com a mesma rede de precedentes do STF sobre

CRITÉRIO DETERMINANTE	PARADIGMA – Rcl 71.838 (Prosul / CSRF)	CASO AQUI EXAMINADO – IRPF MÉDICA SÓCIA DA COMED	PERTINÊNCIA ANALÓGICA
	<p>66, Tema 725 (RE 958.252), bem como dispositivos da Lei 8.212/1991 e da CLT utilizados para caracterizar vínculo empregatício sob a roupagem de pessoas jurídicas prestadoras.</p>	<p>por produção); art. 129 da Lei 11.196/2005 (serviços intelectuais por meio de PJ); art. 50 vinculantes. do Código Civil (desconsideração da personalidade jurídica); art. 151, III, do CTN (suspensão da exigibilidade); art. 50 da Lei 9.784/1999 (motivação dos atos administrativos); Decreto 70.235/1972 e Súmula Vinculante 24 (constituição definitiva do crédito).</p> <p>Definir se a desconsideração, pela fiscalização e pela DRJ, do vínculo societário entre a recorrente e a COMED, com reclassificação dos lucros isentos como rendimentos de trabalho e aplicação de multa qualificada, é compatível com os limites traçados pelos precedentes do STF e com a legislação infraconstitucional, sobretudo à luz do critério da hipossuficiência concreta da médica.</p>	<p>terceirização, pejotização, art. 129 da Lei 11.196/2005 e primazia dos precedentes por meio de PJ); art. 50 vinculantes.</p>
TESE JURÍDICA CENTRAL	<p>Definir se o acórdão do CSRF, que reconheceu vínculo de emprego disfarçado nas contratações via PJs, violou a autoridade dos precedentes vinculantes (ADPF 324, ADC 66, Tema 725) ao tratar a terceirização como ilícita e desconsiderar a liberdade de organização produtiva.</p>		<p>Nos dois casos, o núcleo da controvérsia é a compatibilização entre primazia da realidade e combate à simulação, de um lado, e liberdade de organização produtiva e uso de PJs por profissionais qualificados, de outro, sob a autoridade dos precedentes do STF.</p>
CONTEXTO FÁTICO	<p>Empresa de engenharia consultiva (Prosul), atuante em grandes obras de infraestrutura. Contratação de 24 pessoas jurídicas, com 86 sócios, sendo 53 ex-empregados recontratados via PJs, para execução de atividades centrais do objeto social. A fiscalização identificou padrão de pejotização e o CSRF restabeleceu o</p>	<p>Sociedade simples COMED – Corpo Médico Ltda., com centenas de médicos sócios (cerca de 600–1.000, segundo a defesa), capital social altamente concentrado no sócio-administrador (88,06%), e ingressos de novos sócios com aportes simbólicos de R\$ 1,00. A recorrente recebe valores rotulados como “lucros” conforme a quantidade de plantões em</p>	<p>Os dois quadros envolvem estruturas empresariais complexas, nas quais trabalho pessoal qualificado (engenheiros ou médicos) é organizado por meio de pessoa jurídica intermediária, com forte componente de prestação a entes públicos.</p>

CRITÉRIO DETERMINANTE	PARADIGMA – Rcl 71.838 (Prosul / CSRF)	CASO AQUI EXAMINADO – IRPF MÉDICA SÓCIA DA COMED	PERTINÊNCIA ANALÓGICA
ELEMENTOS CARACTERIZADORES	<p>lançamento; o STF, na Rcl 71.838, entendeu que o CARF desconsiderou indevidamente os precedentes sobre terceirização lícita.</p> <p>Elementos típicos de emprego: pessoalidade, não eventualidade, onerosidade e subordinação; prestação de serviços exclusiva ou quase exclusiva para a Prosul; inexistência de empregados nas PJs; alocação dos profissionais nos projetos como se empregados fossem; contabilidade das PJs espelhando a da tomadora.</p>	<p>hospitais públicos e privados, em cenário de carência de médicos no SUS. Fiscalização e DRJ.</p> <p>Aporte simbólico da recorrente (R\$ 1,00, equivalente a 0,021% do capital); concentração de 88,06% das cotas no administrador; alta rotatividade (970 ingressos e 753 saídas em cinco anos); pagamentos frequentes, várias vezes ao mês, com valores pré-definidos por plantão e por unidade de saúde; carta interna prevendo “multas” por faltas com reflexos salariais; outorga de procurações amplas ao sócio majoritário; ausência de demonstrações contábeis intermediárias que lastreiem os “lucros” distribuídos.</p>	<p>Em ambos, a Administração constrói a narrativa de fraude a partir de um feixe de indícios fático-contábeis, lidos como incompatíveis com verdadeira relação societária e indicativos de trabalho pessoal disfarçado.</p>
INDÍCIOS E PROVAS UTILIZADOS PELA FISCALIZAÇÃO	<p>Contratos genéricos de prestação de serviços; percentuais de receita entre 89% e 100% provenientes da Prosul; adiantamentos feitos à pessoa física dos sócios; manutenção, pela tomadora, de planos de saúde para os profissionais; controle de jornada e de horas; utilização de formulários padrões da empresa; escrituração contábil das PJs funcionando como “espelho” da</p>	<p>Autos de infração e termos de constatação; documentos colhidos em fiscalização junto à COMED e a terceiros; extratos de pagamentos mensais a médicos, inclusive antes da formalização societária; contrato social (cláusulas sobre balanços intermediários e distribuição por produção); procurações amplas outorgadas ao administrador; comunicação interna</p>	<p>Nos dois casos há uso de indícios indiretos para construir a tese de ausência de risco e autonomia empresarial por parte dos profissionais, com posterior debate, no STF e no CARF, quanto à suficiência e correta interpretação desse conjunto probatório.</p>

CRITÉRIO DETERMINANTE	PARADIGMA – Rcl 71.838 (Prosul / CSRF)	CASO AQUI EXAMINADO – IRPF MÉDICA SÓCIA DA COMED	PERTINÊNCIA ANALÓGICA
	tomadora.	prevendo penalidades por faltas; levantamento da alta rotatividade de sócios; inexistência de balanços ou balancetes que fundamentassem as distribuições de lucros isentos.	
PRINCÍPIO JURÍDICO APLICADO	O STF reafirma a primazia da realidade sobre a forma, mas a reconcilia com a liberdade de iniciativa e a liberdade de organização das atividades produtivas , adotando a hipossuficiência concreta da pessoa natural como critério determinante para diferenciar terceirização lícita de fraude, além de afirmar a força vinculante de ADPF 324 e ADC 66 sobre o CARF.	O voto do relator no CARF combina a primazia da realidade com a nova moldura de liberdade de organização produtiva e o critério da hipossuficiência concreta dos profissionais médicos, além de enfatizar a necessidade de motivação adequada do lançamento e das decisões (art. 50 da Lei 9.784/1999) e a observância das orientações vinculantes do STF .	As duas decisões trabalham com o mesmo núcleo principiológico: realidade material x forma jurídica, liberdade econômica x proteção do trabalhador vulnerável e autoridade dos precedentes vinculantes , aplicados a contextos fáticos distintos (engenharia/terceirização, de um lado; sociedade médica/distribuição de lucros, de outro).
ÔNUS PROBATÓRIO	A fiscalização demonstrou, no entender do CSRF, a presença dos elementos de relação de emprego; o CARF toma isso como suficiente e restabelece o lançamento. O STF, porém, entende que o CARF extrapolou os limites dos precedentes vinculantes ao presumir a ilicitude da terceirização a partir de indícios típicos de atividade-fim, sem demonstrar hipossuficiência concreta e fraude nas condições	A fiscalização descreve padrão de pagamentos, estrutura societária e dinâmica interna da COMED como prova de simulação e conluio. A contribuinte apresenta contrato social, escrituração contábil, argumentos sobre sociedade simples (arts. 997 e 1.007 do CC) e invoca art. 129 da Lei 11.196/2005, bem como nulidades por falta de motivação e prejudicialidade externa. A DRJ reputa a prova fazendária suficiente, na prática invertendo o ônus de afastar a simulação.	Nos dois casos há discussão sobre qual o grau de demonstração exigido do Fisco para afastar a roupagem societária e qual o espaço de atuação do contribuinte na produção de contraprova, especialmente quando se trata de profissionais qualificados, não presumidamente hipossuficientes .

CRITÉRIO DETERMINANTE	PARADIGMA – Rcl 71.838 (Prosul / CSRF)	CASO AQUI EXAMINADO – IRPF MÉDICA SÓCIA DA COMED	PERTINÊNCIA ANALÓGICA
		<p>pactuadas.</p> <p>A defesa sustenta a licitude da terceirização à luz de ADPF 324 e ADC 66, afirmando que a Prosul podia contratar via PJs para atividades-fim. O CSRF, no acórdão depois cassado, não acolhe integralmente essa leitura e reconhece vínculos empregatícios disfarçados. Na Rcl 71.838, o STF acolhe a tese de violação aos precedentes vinculantes e cassa a decisão administrativa do CARF.</p>	
ARGUMENTO DEFENSIVO E SUA REJEIÇÃO/ACOLHIMENTO		<p>A defesa afirma que a COMED é sociedade simples regularmente constituída, que a distribuição de lucros desproporcional ao capital é autorizada pelo art. 1.007 do CC, que todos os valores foram declarados como lucros e que a autuação se baseia em meras presunções; alega nulidade por falta de motivação, violação ao devido processo legal (prejudicialidade externa, art. 151 do CTN, SV 24), ilegalidade da multa qualificada por ausência de dolo, e invoca o art. 129 da Lei 11.196/2005. A DRJ rejeita integralmente; no voto do relator, vários desses argumentos são reavaliados, com acolhimento parcial, especialmente quanto à leitura contemporânea da sociedade de serviços e aos limites da desconsideração.</p>	<p>Em ambos os casos a defesa se ancora em precedentes do STF e em leitura atualizada das estruturas empresariais, questionando a extensão com que a Administração pode requalificar relações lícitas como fraudes. A reação das instâncias superiores (STF, no paradigma; CARF, aqui) é o ponto de convergência analógica.</p>
TIPO DE SIMULAÇÃO IDENTIFICADA OU AFASTADA	<p>O acórdão do CSRF vê interposição de pessoas jurídicas de engenharia como mecanismo para dissimular vínculos de emprego e reduzir contribuições previdenciárias. Na Rcl 71.838, o STF entende que o CARF, ao requalificar amplamente a terceirização, acabou por violar a autoridade dos precedentes que</p>	<p>A fiscalização e a DRJ qualificam a estrutura da COMED como “farsa montada para burlar o Fisco”, em que a distribuição de “lucros” a centenas de médicos seria, na verdade, remuneração por serviços médicos, com conluio entre a PJ e os profissionais.</p>	<p>Em ambos os casos discute-se se se está diante de simulação ilícita ou de uso legítimo de novas formas societárias. O critério da hipossuficiência concreta, a análise fina da prova e a deferência aos precedentes do STF funcionam como chaves para distinguir fraude de planejamento lícito.</p>

CRITÉRIO DETERMINANTE	PARADIGMA – Rcl 71.838 (Prosul / CSRF)	CASO AQUI EXAMINADO – IRPF MÉDICA SÓCIA DA COMED	PERTINÊNCIA ANALÓGICA
		reconhecem a licitude de contratações por PJs, afastando a ideia de que a mera terceirização em atividade-fim configure simulação.	

6.1.1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DOS PRECEDENTES DE OUTRAS TURMAS DO CARF

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

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

De fato, apesar de tais precedentes não serem vinculantes, e a eles não se aplicar o Princípio do Colegiado, porquanto formados por outros órgãos fracionários, o exame realizado naquelas oportunidades poderia muito contribuir para a elucidação de questões jurídicas relevantes sobre a melhor leitura possível a ser feita. Assim, a conversão em vistas coletivas assegurou o tempo necessário para que esses precedentes pudessem ser lidos e contextualizados ao atual momento de julgamento.

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

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

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

Como os oito precedentes remanescente não examinaram expressamente a orientação vinculante, nem o respectivo atual estágio de compreensão, eles não oferecem um

ponto de partida verificar parâmetros mais seguros para entender qual é o alcance vinculante da orientação aplicável.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

6.2 MULTA QUALIFICADA

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

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

Dispõe a legislação de regência:

LEI Nº 4.502 DE 1964:

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

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

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

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

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

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

LEI 9.430/1996

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

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964,

independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

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

Nos termos da Súmula CARF 14:

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

Segundo a Súmula CARF 25:

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

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

A inadimplência tributária constitui fenômeno complexo que permeia as relações entre o Estado arrecadador e os contribuintes, suscitando questões fundamentais sobre a natureza do ilícito fiscal e os limites da presunção de má-fé. No contexto do ordenamento jurídico brasileiro, emerge com clareza a necessidade de distinguir entre o mero descumprimento de

obrigações tributárias e a conduta dolosa voltada à supressão ou redução consciente de tributos devidos.

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

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

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

Indubitavelmente, a estrutura normativa do direito tributário brasileiro estabelece clara distinção entre as diversas modalidades de descumprimento das obrigações fiscais, reservando as sanções penais apenas para condutas que ultrapassem o mero inadimplemento. A

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

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

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

estrutura lógica do **direito administrativo sancionador**, onde a dúvida deve favorecer o acusado e não o acusador.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Calha sempre lembrar uma observação feita pelo Min. Cesar 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 documentação apresentada pela fiscalização, como escalas de plantão, e-mails sobre valores, comunicações internas, demonstra precisamente o oposto do que se esperaria de uma operação fraudulenta: transparência documental, registro formal das operações e ausência de ocultação. Uma verdadeira simulação pressuporia a criação de aparências falsas destinadas a

esconder a realidade, não a adoção aberta de um modelo societário que, por mais criticável que seja, estava integralmente exposto ao escrutínio das autoridades.

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.

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

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

Diante do exposto, acolho o argumento.

7 DISPOSITIVO

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, REJEITO as preliminares, e DOU-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino

VOTO VENCEDOR

Conselheira **Sara Maria de Almeida Carneiro Silva**, redatora designada

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

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

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

6. Evidências de Subordinação (Escalas e Multas) A existência de escalas de plantão e a aplicação de "multas" por faltas caracterizam subordinação hierárquica;
7. Ausência de Lastro Contábil. Pagamentos de "lucros" eram feitos sem balanços ou balancetes intermediários que comprovassem a existência desse lucro;
8. Recrutamento com Promessa de Evasão. A empresa "aliciava" médicos com a promessa explícita de "valores líquidos não tributáveis" (alegação de conluio/dolo);
9. Provas Externas (Justiça do Trabalho) Decisões do TRT/TST e o ajuizamento de Reclamações Trabalhistas pelos próprios "sócios" confirmam a fraude e o vínculo de emprego.

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

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

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

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

Assinado Digitalmente

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva