

LIMITES À REQUALIFICAÇÃO DE SOCIEDADES EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO A PARTIR DOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA LIBERDADE ECONÔMICA

André Elali

Professor Associado de Direito Tributário da UFRN. Advogado.

Evandro Zaranza

Professor de Direito Tributário do UNI-RN. Advogado.

Artigo recebido em 10.03.2026 e aprovado em 03.05.2026.

SUMÁRIO: 1 Introdução e delimitação do objeto 2 Contexto atual do tema. O lançamento desprovido de prova e da exigência de motivação qualificada. Da ilegitimidade de presunções em face de estruturas jurídicas com forma e substância. Precedentes do CARF 3 Da inadequação da importação de categorias trabalhistas para a requalificação tributária sem prova válida e adequada 4 Conclusões 5 Referências.

RESUMO: O presente artigo analisa os limites jurídicos da atuação da Administração Tributária na requalificação fiscal de estruturas societárias lícitas, em especial as sociedades em conta de participação (SCPs). Examina-se a nulidade de autos de infração fundados em presunções, na importação indevida de categorias do direito do trabalho e na ausência de motivação qualificada, em violação aos arts. 142 do CTN e 50 da Lei n. 9.784/1999. Demonstrar-se-á que a desconsideração das SCPs sem prova robusta de simulação, fraude ou abuso de forma afronta a legalidade e a liberdade econômica, conforme precedentes do STF, do CARF e da Justiça do Trabalho. Conclui-se que a requalificação fiscal arbitrária de estruturas societárias legítimas compromete a segurança jurídica, distorce a dogmática tributária e converte o lançamento em instrumento de política arrecadatória sem base legal.

PALAVRAS-CHAVE: Sociedade em conta de participação. Requalificação fiscal. Tipicidade cerrada. Legalidade tributária. Liberdade econômica. CARF. STF.

LIMITS TO THE REQUALIFICATION OF SILENT PARTNERSHIP COMPANIES UNDER BRAZILIAN TAX LAW BASED ON THE PRINCIPLES OF LEGALITY AND ECONOMIC FREEDOM

CONTENTS: 1 Introduction and delimitation of the object 2 Current context of the topic. The assessment without proof and the requirement of qualified justification. On the illegitimacy of presumptions in the face of legal structures with form and substance. Precedents of the CARF (Administrative Council of Tax Appeals) 3 On the inadequacy of importing labor categories for tax requalification without valid and adequate proof 4 Conclusions 5 References.

ABSTRACT: This article examines the legal limits of tax authorities in recharacterizing corporate structures in Brazil. It analyzes the nullity of tax assessments based on presumptions, improper transposition of labor law concepts, and lack of qualified reasoning, in violation of articles 142 of the Brazilian National Tax Code (CTN) and 50 of Law No. 9,784/1999. It is argued that disregarding corporate structures without robust evidence of simulation, fraud, or abuse of legal form violates legality and constitutional guarantees, as recognized by precedents of the Brazilian Supreme Court (STF), CARF, and labor courts. The paper concludes that arbitrary tax recharacterization of legitimate corporate structures undermines legal certainty and distorts tax dogmatics.

KEYWORDS: Silent Partnerships (SCPs). Tax Recharacterization. Strict Typicity. Tax Legality. Economic Freedom.

1 INTRODUÇÃO E DELIMITAÇÃO DO OBJETO

A utilização de modelos societários flexíveis, especialmente por meio de sociedades em conta de participação (SCPs), tem sido alvo de intensificação da fiscalização tributária, com frequentes tentativas de requalificação dos vínculos jurídicos mantidos entre empresas e profissionais de vários segmentos econômicos.

Em diversos casos, a Administração Tributária promove a desconsideração de SCPs, requalificando pagamentos efetuados aos sócios participantes como rendimentos do trabalho, com a consequente incidência de IRPF e contribuições previdenciárias, além da aplicação de multas qualificadas por suposta fraude, inclusive com representações para fins penais.

O problema central reside no método empregado pelo fisco em muitas dessas interpretações: a construção do lançamento com base em presunções, inferências subjetivas e importação acrítica de categorias do direito do trabalho, muitas vezes sem a demonstração empírica dos pressupostos normativos que autorizariam a requalificação jurídica. Tal prática tensiona frontalmente a dogmática do lançamento tributário como ato administrativo vinculado, submetido à legalidade e ao dever de motivação qualificada.

O objetivo deste artigo é demonstrar que a requalificação para fins tributários de SCPs, quando fundada em presunções e sem prova robusta de simulação ou fraude, configura vício material insanável do lançamento, comprometendo a validade do ato administrativo e violando garantias constitucionais como a liberdade econômica e a segurança jurídica.

2 CONTEXTO ATUAL DO TEMA. O LANÇAMENTO DESPROVIDO DE PROVA E DA EXIGÊNCIA DE MOTIVAÇÃO QUALIFICADA. DA ILEGITIMIDADE DE PRESUNÇÕES EM FACE DE ESTRUTURAS JURÍDICAS COM FORMA E SUBSTÂNCIA. PRECEDENTES DO CARF

O lançamento tributário, nos termos do art. 142 do CTN, constitui ato administrativo vinculado, cuja validade depende da correta subsunção do fato à norma jurídica. Não há margem para discricionariedade valorativa na qualificação do fato gerador, sendo vedada a tributação por analogia ou por presunções subjetivas. A motivação do lançamento deve explicitar, de forma clara e individualizada, os fatos juridicamente relevantes e as razões jurídicas que autorizam a exigência do crédito tributário, conforme impõe o art. 50 da Lei n. 9.784/1999.

A jurisprudência do CARF é firme no sentido de que a motivação genérica ou insuficiente configura vício material insanável, apto a ensejar a nulidade do lançamento¹. A ausência de correlação lógica entre fato, norma e consequência

1. Nesse sentido: “LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ATO ADMINISTRATIVO. FALTA DE JUSTIFICAÇÃO RACIONAL. VÍCIO RELACIONADO À MOTIVAÇÃO. NULIDADE. No âmbito do direito administrativo, motivo significa as circunstâncias de fato e os elementos de direito que provocam e precedem a edição do ato administrativo. No que tange à motivação, trata-se da explicação ou expressão dos motivos do ato administrativo, ou seja, é a exposição do raciocínio que conduz ao ato, fundando-se sobre elementos de fato e de direito, gerando as consequências ali expostas. Os vícios relacionados à motivação do ato administrativo dizem respeito não só a sua ausência, mas também na sua insuficiência, ininteligibilidade ou incongruência, quando tais defeitos impeçam que haja uma verdadeira e efetiva justificação do ato. Havendo os citados vícios, de natureza material, no lançamento tributário, ato administrativo vinculado aos motivos e à motivação que lhe ensejaram, necessário reconhecer sua nulidade” (CARF, 16561720233201682, 1201-005.828, Rel. Thais De Laurentiis Galkowicz, j. 11.04.2023, public. 05.05.2023); “AUTO DE INFRAÇÃO. DESATENDIMENTO DE REQUISITO LEGAL. MOTIVAÇÃO INVÁLIDA. NULIDADE. Por se tratar de ato administrativo vinculado, o lançamento tributário está sujeito à observância estrita do critério da tipicidade cerrada, que impõe à autoridade administrativa atuante o dever de estabelecer o nexa real entre o motivo do ato e a norma jurídica infringida. A falta de correspondência entre a imputação e o enquadramento legal implica nulidade do auto de infração por vício material insanável e cerceamento do direito de defesa do contribuinte”

tributária compromete o exercício do contraditório e da ampla defesa, convertendo o lançamento em ato arbitrário.

No contexto das SCPs, observa-se, com frequência, a substituição da prova empírica por juízos inferenciais, isto é, a fiscalização presumindo que a remuneração variável vinculada à produção equivale a salário, que a existência de escalas caracteriza subordinação e que a prestação direta de serviços desnatura a figura societária. Trata-se de presunções *hominis*, incompatíveis com o regime jurídico da obrigação tributária, que exige prova cabal do eventual ato ilícito. Tais exemplos ocorrem reiteradamente em diferentes segmentos econômicos, dentre os quais nos setores de educação e de serviços, como em contratos com profissionais da área de saúde.

Acórdãos do CARF afastaram a requalificação tributária de lançamentos baseados em presunções de fraude no caso de SCPs. Um dos casos foi o Acórdão n. 1401-002.823, gerando a seguinte tese: “O fato de o sócio investidor ter contato com o cliente não desnatura a sociedade em conta de participação. O inconformismo do agente fiscal com a redução da carga tributária não autoriza o lançamento tributário, inexistindo vedação legal”. O CARF reconheceu, no caso, que: (a) a SCP era formalmente válida; (b) havia divisão

(CARF, Recurso Voluntário 00011080727425201285, 1002-003.603, Rel. Luis Angelo Carneiro Baptista, j. 02.09.2024, public. 19.09.2024); “AUTO DE INFRAÇÃO. MOTIVAÇÃO GENÉRICA. NULIDADE. A motivação genérica do lançamento fiscal representa descumprimento das exigências legais para a constituição do crédito tributário e implica o cerceamento do direito de defesa do sujeito passivo, resultando na nulidade do auto de infração” (CARF, Recurso Voluntário 13864.720165/2016-59, 1302-003.343, Rel. Paulo Henrique Silva Figueiredo, j. 23.01.2019, public. 11.02.2019); “NULIDADE DE LANÇAMENTO POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. ERRO NA MOTIVAÇÃO. NATUREZA DE VÍCIO MATERIAL. Constatada a ausência de descrição minuciosa dos fatos tidos como infracionais e de insuficiência na capitulação legal da matéria tributável, os quais impediam ou dificultavam o exercício, por parte do contribuinte, do contraditório e da ampla defesa, deve ser reconhecida a natureza jurídica de nulidade por vício material, em homenagem e aplicação do Princípio da Legalidade que orienta o Direito Público. Sendo a motivação elemento substancial e próprio da obrigação tributária, os equívocos na sua determinação no decorrer da realização do ato administrativo de lançamento ensejam a sua nulidade por vício material, uma vez que o mesmo não poderá ser convalidado sem ocorrer um novo ato de lançamento. [...] Por conseguinte, deve ser cancelado o Auto de Infração lavrado em total afronta a decisão judicial transitada em julgado” (CARF, Recurso Voluntário 17227.720703/2021-39, 1402-007.101, Rel. Mauritania Elvira de Sousa Mendonça, j. 10.09.2024, public. 10.10.2024).

de riscos e resultados (inclusive prejuízos); (c) existia *affectio societatis*; (d) o fato de a estrutura gerar economia tributária não a tornaria ilícita.

Outro caso relevante foi o entendimento manifestado no Acórdão n. 9101-005.806, da CSRF, enfrentando-se recurso especial da Fazenda Nacional que tentava reformar acórdão que validou planejamento tributário lícito, mas o recurso não foi conhecido. Com isso, manteve-se o entendimento de que o planejamento tributário é lícito quando há estrutura real, propósito comercial legítimo e ausência de simulação ou fraude.

Tem-se também o resultado do Acórdão n. 2402-011.038, por meio do qual o CARF reconheceu a existência de coisa julgada administrativa e afirmou que a Administração Tributária não pode contradizer decisões anteriores definitivas sobre os mesmos fatos e estruturas jurídicas, sob pena de violação à segurança jurídica e à confiança legítima do contribuinte. Consolidou-se que: (a) planejamento tributário é legítimo quando há estrutura jurídica real, propósito comercial legítimo (*business purpose*), assunção de riscos empresariais, substância econômica e ausência de simulação, fraude ou abuso de forma. Desse modo, não é fundamento válido para autuação o simples inconformismo com menor carga tributária, não se admitindo presunções genéricas de elisão abusiva nem a desconsideração automática de estruturas lícitas.

No direito tributário, a busca pela verdade não é uma faculdade da Administração, mas um imperativo do princípio da legalidade como meio de vedação ao arbítrio estatal. A verdade material impõe o dever indeclinável de investigação da realidade efetiva e histórica dos fatos, superando o formalismo conveniente.

O art. 1.007 do Código Civil consagra a autonomia da vontade na distribuição de lucros, permitindo que esta seja desproporcional às quotas, desde que não leonina. Ao ignorar esse dispositivo, o fisco tem, em dados casos, transformado uma conduta lícita (distribuição assimétrica baseada em *performance*) em indício de ilicitude, criando uma obrigação tributária por via oblíqua.

Considere-se o cenário de uma grande banca de advocacia ou de uma clínica médica de alto padrão estruturada como sociedade. É prática de mercado que os sócios (mesmo os de capital e serviços) recebam *pro labore* e distribuição de lucros atrelados diretamente às horas faturadas ou aos procedimentos realizados (*eat what you kill*). Se aplicássemos a lógica de um lançamento genérico e baseado em presunções, todas as grandes bancas de advogados e clínicas do País seriam verdadeiras simulações, e seus sócios, empregados, o que seria um

absurdo econômico e jurídico. A variabilidade do ganho, em verdade, reflete a álea do negócio: se não há produção (pacientes/clientes), não há retirada, caracterizando o risco do empreendimento compartilhado, traço distintivo das sociedades.

Sobre a invalidade dessa prática, registra Macei que, “em matéria tributária, a presunção *homini* é de questionável aplicação, em virtude da natureza *ex lege* da obrigação tributária [...]. Apenas naqueles casos em que o dolo, fraude, simulação ou má-fé são determinantes para verificar a ocorrência ou não, do nascimento da obrigação tributária, esta classe de presunção seria admissível. [...] Por isso, altamente questionável a atribuição de presunções por parte de agentes do fisco por ocasião do lançamento”².

Na lógica probatória, para que um indício valha como prova indireta, é necessário um nexo de causalidade necessário e unívoco. Se o fato base (“existência de escala”) pode levar a duas conclusões distintas (A: subordinação trabalhista ou B: organização logística entre parceiros), ele é imprestável para condenar. A coordenação de atividades é pressuposto de qualquer empreendimento coletivo, seja ele uma sociedade ou uma relação de emprego. Confundir coordenação funcional com subordinação jurídica é um erro crasso de qualificação. Aliás, aceitar que a mera organização de escalas configure vínculo de emprego gera um efeito sistêmico devastador (efeito de segunda ordem). Inviabilizaria qualquer modelo de parceria comercial, *joint venture* ou consórcio, pois qualquer regra de *compliance* ou organização temporal entre partes independentes seria reinterpretada como subordinação. O direito tributário não pode servir de instrumento para engessar a liberdade de iniciativa sob o medo da requalificação fiscal arbitrária.

Pondere-se, aliás, que a promoção da verdade material não autoriza o fisco a atuar como legislador positivo. A doutrina da consideração econômica (*wirtschaftliche Betrachtungsweise*) não é um “cheque em branco” para desconstituir negócios jurídicos perfeitos apenas porque resultam em menor carga tributária. A desconsideração exige a prova da falta de propósito negocial (*business purpose*) ou abuso de forma, o que não ocorre em muitas SCPs, figura típica que visa justamente à captação de investimento e esforço de terceiros sem burocratizar a gestão (sócio ostensivo).

2. MACEI, Demetrius. *A verdade material no direito tributário: a cidadania fiscal administrativa e judicial*. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 60-61.

Logo, o fisco não pode reclassificar investidores como “mutuários” (cobrando IOF) ou “empregados”, apenas porque o sócio ostensivo gerencia a obra e/ou um empreendimento comum. Da mesma forma, o aporte de capital intelectual e mão de obra qualificada pode ser o investimento do sócio participante. Desqualificar isso é negar a própria natureza das sociedades *intuitu personae*. Se a lei permite a SCP, o fisco não pode desqualificá-la por discordar de sua eficiência tributária, sob pena de violação à legalidade e à liberdade econômica, bases do Estado de Direito.

Destarte, a imputação de fraude e a aplicação de multa qualificada deslocam a discussão para o campo do direito administrativo sancionador, no qual vigoram garantias análogas às penais. Aqui, o *standard* probatório eleva-se de “preponderância de evidências” para “além de qualquer dúvida razoável”. A acusação baseada em “verossimilhança” (“parece trabalho, logo é trabalho”) é insuficiente para sustentar “a pecha de fraudador”. A dúvida sobre a qualificação jurídica (zona cinzenta entre autônomo e empregado) deve militar a favor do contribuinte (*in dubio pro reo*), jamais servindo de base para agravar a penalidade³.

O CARF corrobora esse entendimento, privilegiando a substância e exigindo prova robusta do dolo específico para a desconsideração de negócios jurídicos e qualificação de multas. A jurisprudência consolidada da Câmara Superior aponta que o planejamento tributário, ainda que agressivo, se despido de dolo e/ou fraude comprovados, não autoriza a multa qualificada. Nesse sentido, deve-se observar o Código Civil para a análise de adequação dos contratos que envolvem essa espécie de sociedade, destacando-se a disposição do art. 167, que assim dispõe:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

3. “O Princípio da Indisponibilidade dos Bens Públicos impõe que a verossimilhança não baste para que a demanda tributária tenha seu desfecho definitivo. É preciso a maior certeza possível para que a lide tributária seja pacificada. [...] A matéria Tributária, assim como a Penal, não pode contentar-se com isso [verdade formal], em nenhuma hipótese” (MACEI, Demetrius. *A verdade material no direito tributário: a cidadania fiscal administrativa e judicial*. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 177-178).

- I – aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;
 - II – contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;
 - III – os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.
- § 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

Nesse contexto, a autoridade fiscal não pode desconsiderar negócio jurídico sob fundamentos extralegais de cunho econômico. Aliás, é defeso ao fisco utilizar argumentos volitivos para justificar a desconsideração de negócios jurídicos⁴. A esse respeito, convém consignar importante julgado do CARF:

[...] SIMULAÇÃO. CONCEITO. INEXISTÊNCIA. A simulação é um dos defeitos dos negócios jurídicos. Consiste numa declaração enganosa da vontade. As partes, para prejudicar terceiros ou fraudar a lei, ou não realizam negócio jurídico algum, havendo apenas um mero fingimento (simulação absoluta), ou realizam um negócio diverso do pretendido, que, portanto, permanece oculto. ÔNUS DA PROVA. CONSTITUIÇÃO DO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO. É ônus da fiscalização munir o lançamento com todos os elementos de prova dos fatos constituintes do direito da Fazenda. Na ausência de provas, o lançamento tributário deve ser cancelado. [...] (CARF, Processo n. 16561720246201651, 3402-009.893, j. 27.09.2022, public. 01.12.2022).

O CARF tem afastado pretensões fiscais abusivas por mera tentativa de arrecadação sem suporte em provas. Pondere-se que o ônus da prova é da fiscalização. A legislação federal⁵ impõe à autoridade fiscal o dever de provar o que alega em atos administrativos, de forma motivada e fundamentada. Dispõe o Decreto n. 70.235, de 1972, alterado pela redação da Lei Federal n. 11.941, de 2009:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos

4. Cf. HARET, Florence. Planejamento tributário e desconsideração do negócio jurídico: análise do parágrafo único do art. 116 do CTN à luz do direito positivo. *Revista de Direito Tributário*, n. 99, p. 136-152 [p. 151], 2008.

5. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm.

os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Destaque-se, nesse diapasão, recente acórdão que reconheceu a legitimidade de reorganização societária com adequação e correspondência entre a substância e a forma da estrutura empresarial:

SIMULAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. FISCALIZAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO. TRANSFERÊNCIA DE ATIVO IMOBILIÁRIO MEDIANTE INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL PARA OUTRA EMPRESA DO GRUPO E POSTERIOR VENDA. OPERAÇÕES REALIZADAS NO ÂMBITO DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. COERÊNCIA ENTRE ATOS PRATICADOS E PROPÓSITOS DECLARADOS. É da fiscalização o ônus da prova de fatos que permitam a conclusão da ocorrência da simulação que justifica a autuação. Demonstrado nos autos que os atos praticados pela contribuinte foram condizentes com os propósitos apresentados como justificativa, é de se afastar o entendimento acerca da prática de simulação. A transferência de determinado ativo imobiliário, mediante integralização de capital social, para outra empresa do grupo e sua posterior venda, no contexto de reorganização societária de todo o grupo empresarial, não implica *a priori* em operação simulada. A alegação de simulação, cujo ônus probatório é do Fisco, deve levar em conta o contexto geral em que inserida a operação. Demonstrando-se que a reorganização societária realizada tinha por objetivo o isolamento de ativos e posterior retirada de um dos sócios, e sendo os resultados alcançados coerentes com tal declaração de vontade, não há que se falar em simulação, especialmente quando o lançamento não traga comprovação cabal em sentido contrário (CARF, Recurso de Ofício 15746.727003/2022-61, 1101-001.478, Rel. Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, j. 10.12.2024, public. 23.01.2025).

3 DA INADEQUAÇÃO DA IMPORTAÇÃO DE CATEGORIAS TRABALHISTAS PARA A REQUALIFICAÇÃO TRIBUTÁRIA SEM PROVA VÁLIDA E ADEQUADA

A requalificação fiscal de pagamentos como rendimentos do trabalho presuppõe, logicamente, a configuração dos requisitos do vínculo empregatício previstos no art. 3º da CLT: pessoalidade, onerosidade, habitualidade e subordinação jurídica. Todavia, no caso de SCPs legítimas, a simples utilização de expressões de logística empresarial não é suficiente para caracterizar subordinação, pois tais elementos são compatíveis com contratos civis e societários,

especialmente no setor de serviços, marcado por exigências técnicas, em alguns casos sanitárias e regulatórias.

A jurisprudência trabalhista recente, em harmonia com os precedentes do STF (ADPF 324, Tema 725, ADIs da Lei da Terceirização), tem reconhecido a licitude de modelos flexíveis de organização do trabalho, afastando a configuração de vínculo empregatício quando ausente subordinação jurídica. O Supremo Tribunal Federal, ao prestigiar os princípios da livre-iniciativa e da liberdade econômica, rejeitou a imposição de um modelo único de organização produtiva, reconhecendo a legitimidade de arranjos contratuais e societários diversos da relação celetista clássica. A importação acrítica de categorias do direito do trabalho para fins de incidência tributária revela-se metodologicamente equivocada e juridicamente ilegítima. A coordenação técnica inerente à atividade de serviços profissionais não se confunde com subordinação jurídica, sob pena de se converter toda parceria profissional em relação de emprego, por via oblíqua.

Ressaltem-se, por oportuno, a Súmula 331 do TST e entendimentos recentes do Poder Judiciário em exame de relações jurídicas com médicos:

Súmula 331 – TST

[...] III – Não forma vínculo de emprego com o tomador a contratação de serviços de vigilância (Lei n. 7.102, de 20.06.1983) e de conservação e limpeza, bem como a de serviços especializados ligados à atividade-meio do tomador, desde que inexistente a pessoalidade e a subordinação direta.

RECURSO ORDINÁRIO. RELAÇÃO DE EMPREGO. ART. 3º DA CLT. REQUISITOS. NÃO PREENCHIMENTO. IMPROCEDÊNCIA. Nos termos do artigo 3º da CLT, o reconhecimento da relação de emprego depende do preenchimento cumulativo dos requisitos de pessoalidade, não eventualidade, subordinação e onerosidade. Na espécie, as provas produzidas indicam que havia autonomia e ausência de subordinação jurídica na prestação de serviços. Logo, não há como reconhecer o vínculo empregatício entre as partes, sendo indevido o pedido de anotação do contrato na CTPS, bem como o pagamento das verbas contratuais e rescisórias postuladas. Recurso conhecido e não provido (TRT-21, ROT 00000972720245210041, Primeira Turma de Julgamento, Rel. Maria Auxiliadora Barros de Medeiros Rodrigues, j. 06.08.2024).

O TST já definiu que inexistente relação laboral quando ausente o elemento específico da subordinação, conforme o Enunciado da Súmula 331, que vem direcionando a jurisprudência de Tribunais Regionais⁶.

Recentemente, o TST reconheceu exatamente essa inexistência de subordinação jurídica para qualificar a relação como laboral (TST, Ag-AIRR

6. Nesse sentido: “EMENTA: DIREITO DO TRABALHO. RECURSO ORDINÁRIO. VÍNCULO EMPREGATÍCIO. MÉDICO PLANTONISTA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS AUTÔNOMA. AUSÊNCIA DE SUBORDINAÇÃO JURÍDICA. RECURSO DESPROVIDO. [...] O cumprimento de escalas de plantões e protocolos técnicos não configura subordinação jurídica, mas mera coordenação administrativa, compatível com a natureza autônoma da atividade médica. O Supremo Tribunal Federal, ao julgar a ADPF 324 e o RE 958.252 (Tema 725 da Repercussão Geral), fixou a tese de que ‘é lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas’. No caso concreto, o contrato de cogestão entre a Associação e a B-Health evidencia relação civil legítima, sem indícios de fraude ou de dissimulação de vínculo empregatício. A jurisprudência do TST e dos Tribunais Regionais corrobora que médicos plantonistas que atuam com liberdade de substituição e sem controle direto de jornada não preenchem os requisitos do art. 3º da CLT, inexistindo vínculo empregatício. [...] Tese de julgamento: ‘1. A prestação de serviços médicos sob regime de plantões, com liberdade de substituição e autonomia técnica, não configura vínculo empregatício na ausência de subordinação jurídica’. ‘2. É lícita a contratação de profissionais de saúde por meio de empresa gestora, nos termos do entendimento fixado pelo STF no Tema 725 da Repercussão Geral.’ Dispositivos relevantes citados: CLT, arts. 2º, 3º e 9º; Lei n. 9.637/1998; CPC, art. 371. Jurisprudência relevante citada: TRT-2, ROT n. 1001006-55.2022.5.02.0363, Rel. Beatriz Helena Miguel Jiacomini, j. 28.08.2024; TRT-6, ROT n. 0001020-30.2023.5.06.0001, Rel. Valdir José Silva de Carvalho; TRT-6 – ROT n. 0000190242025060121, Rel. Roberta Correa de Araujo, j. 29.10.2025, Primeira Turma) (TRT-2, ROT 10010065520225020363, Sexta Turma, Rel. Beatriz Helena Miguel Jiacomini, j. 28.08.2024); “MÉDICO PLANTONISTA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS VIA PESSOA JURÍDICA. AUSÊNCIA DE SUBORDINAÇÃO. VÍNCULO DE EMPREGO. INEXISTÊNCIA. O médico é profissional liberal por excelência. E ao integrar quadro societário para prestar suas atividades de plantonista por meio de contrato de prestação de serviços, não pode alegar ignorância quanto às condições de trabalho, mormente quando a prova é robusta em relação à liberdade para destinar os dias que lhe eram convenientes trabalhar, assim como em relação a trocas de plantões que se fizessem necessárias. Assim, não comprovada a prestação de serviços nos moldes previstos no art. 3º da CLT, não há reconhecer o vínculo empregatício e nem deferir as verbas consectárias deste” (TRT-12, ROT 00000159220225120048, Quinta Câmara, Rel. Teresa Regina Cotosky); “VÍNCULO EMPREGATÍCIO. MÉDICO. ALEGAÇÃO DE FRAUDE. INEXISTÊNCIA DE SUBORDINAÇÃO E PESSOALIDADE. Não há que se falar em vínculo empregatício se a prestação laboral foi realizada na condição de profissional autônomo e motivada por contrato de prestação de serviços entre a reclamada e empresa da qual a reclamante era sócia, pois, em todo o período, jamais existiu subordinação jurídica, como revelado pelas provas dos autos” (TRT-1, ROT 01000569320205010452, Rel. Claudia Maria Samy Pereira da Silva).

0000227-51.2019.5.23.0036, Terceira Turma, Rel. Alberto Bastos Balazeiro, j. 17.04.2024, public. 19.04.2024).

O TRT-21, no mesmo sentido, decidiu que inexistente subordinação entre médicos e empresa, afastando-se o regime jurídico laboral (TRT-21, ROT 00006455620215210009, Primeira Turma, Rel. Maria Auxiliadora Barros de Medeiros Rodrigues).

No mesmo contexto, cumpre asseverar que o tema vem sendo submetido ao Supremo Tribunal Federal, o qual tem destacado a importância do princípio da liberdade econômica e profissional, nos termos das decisões proferidas na ADPF 324 e com a edição dos Temas 725 e 739.

O STF, em 2023, cassou decisão que havia reconhecido a existência de vínculo empregatício entre uma médica e um hospital em que aquela prestou serviços (Reclamação n. 61.115).

Na Reclamação n. 59.836, o Pretório Excelso anulou vínculo entre advogada autônoma e escritório de advocacia, também a partir dos fundamentos da liberdade econômica e profissional.

Na Reclamação n. 64.371, novamente o STF afastou vínculo de emprego, que havia sido declarado por Tribunal Regional do Trabalho entre empresa do setor imobiliário e corretor de imóveis.

Ainda no ano de 2020, o STF julgou cinco Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs ns. 5.685, 5.686, 5.687, 5.695 e 5.735), que questionavam a constitucionalidade da Lei da Terceirização, tendo o Tribunal reafirmado o entendimento que havia aplicado na ADPF 324 e a Tese de Repercussão Geral 725. Note-se, em tais termos, que o Tribunal reconheceu expressamente que a ordem constitucional não veda contratos temporários nem de prestação de serviços a terceiros.

Há mais. Situação envolvendo o transporte rodoviário de carga por conta de terceiros, nos termos da Lei n. 11.442/2007, foi analisada, tendo o STF validado a relação contratual de serviço autônomo de transporte de carga, sem qualquer vínculo empregatício.

Também é do STF a decisão (ADI 5.625) que examinou a constitucionalidade da “Lei do Salão Parceiro” (Lei 13.352/2016), dispositivo que permite aos salões de beleza terem contrato com profissionais, como cabeleireiros, barbeiros, esteticistas, manicures, pedicures, depiladores e maquiadores, sob a forma de parceria. O STF decidiu pela constitucionalidade da lei, ressaltando que há inúmeras formas de contratação que são compatíveis com a Constituição Federal

e que não envolvem necessário vínculo de emprego. De acordo com o voto do Ministro Nunes Marques, “[...] o contrato de parceria se desenvolveu organicamente e necessitava apenas de regulação para retirar da informalidade os trabalhadores da atividade e garantir segurança quanto aos direitos e deveres dos profissionais”.

Já na Reclamação n. 63.823, o STF considerou que a decisão proferida pelo TST, ao reconhecer o vínculo laboral entre a plataforma digital e um motociclista que prestava serviços de entrega, desrespeitou precedentes do Tribunal (ADC 48, ADPF 324 e Tema 725-RG). Afirmou o Relator, o Ministro Cristiano Zanin:

Sobre o tema, detalho que o Supremo Tribunal Federal, com fundamento nos princípios constitucionais da livre-iniciativa e da livre concorrência, entendeu ser possível a terceirização de qualquer atividade econômica, ficando superada a distinção estabelecida entre atividade-fim e atividade-meio firmada pela jurisprudência trabalhista. [...] O Supremo Tribunal Federal, nos julgamentos da ADPF 324/DF e do Tema 725- RG, entendeu pela constitucionalidade da terceirização de atividade-fim ou meio, fixando a tese, já mencionada, no sentido de ser lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, mantida a responsabilidade subsidiária da empresa contratante. [...] Portanto, na espécie, ao reconhecer o vínculo de emprego, a Justiça do Trabalho 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.

O Ministro Gilmar Mendes, nos autos da Reclamação n. 63.414, também anulou decisão que havia reconhecido vínculo de emprego entre um motorista e uma plataforma digital, enfatizando que “a Constituição não declara um modelo único de produção, razão pela qual podem surgir as outras formas de contratação para além da prevista na CLT”. Para o Ministro, “[...] se a Constituição Federal não impõe um modelo específico de produção, não faz qualquer sentido manter as amarras de um modelo verticalizado, fordista, na contramão de um movimento global de descentralização”.

4 CONCLUSÕES

A sociedade em conta de participação é figura típica prevista nos arts. 991 e seguintes do Código Civil, caracterizada pela atuação externa do sócio

ostensivo e pela contribuição interna do sócio participante, que pode se dar por capital, bens, serviços ou *know-how*. A atuação direta do sócio participante na consecução do objeto social não desnatura a SCP, desde que preservada a responsabilidade externa do sócio ostensivo.

No direito tributário, a desconsideração da SCP exige prova de simulação ou abuso de forma, nos estritos termos do art. 116, parágrafo único, do CTN, e do art. 167 do Código Civil. Não se admite a desqualificação de estruturas societárias lícitas apenas porque resultam em menor carga tributária. O planejamento tributário, ainda que eficiente, não se confunde com fraude, sendo necessária a demonstração do elemento volitivo (*dolo*) para a aplicação de penalidades qualificadas.

A jurisprudência administrativa tem reiteradamente afastado autos de infração fundados na mera “sensação” de irregularidade, exigindo prova robusta do propósito simulatório e do desvio de finalidade. A ausência de circularização com os sócios participantes, de depoimentos, de diligências e de provas concretas do poder empregatício evidencia a fragilidade do lançamento e o deslocamento indevido do ônus da prova para o contribuinte.

A Constituição de 1988 consagrou a livre-iniciativa como fundamento da ordem econômica, assegurando aos agentes econômicos a liberdade de organizar suas atividades produtivas segundo modelos diversos, desde que lícitos. A requalificação fiscal arbitrária de estruturas societárias legítimas compromete a segurança jurídica, inibe a inovação organizacional e produz efeitos sistêmicos indesejáveis, ao gerar incerteza quanto à validade de arranjos contratuais amplamente utilizados no mercado.

A utilização do princípio da “essência sobre a forma” como pretexto para desconstituir negócios jurídicos perfeitos transforma o lançamento tributário em instrumento de política arrecadatória, esvaziando a legalidade. O direito tributário não pode ser convertido em mecanismo de censura arbitrária a modelos de organização eficientes, sob pena de violação ao Estado de Direito.

A liberdade econômica, consagrada constitucionalmente e reiterada pela jurisprudência do STF, impede que o fisco imponha, por via interpretativa, um modelo único de organização do trabalho e da atividade empresarial. A preservação da segurança jurídica e da coerência do sistema tributário passa, necessariamente, pelo respeito aos limites normativos da atuação fiscal.

A proteção da legalidade e da liberdade deve ser uma prioridade dos aplicadores da legislação tributária, sob pena de efeitos nocivos à segurança jurídica e à igualdade/neutralidade concorrencial.

5 REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.

ELALI, André. *Teoria da neutralidade tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2025.

HARET, Florence. Planejamento tributário e desconsideração do negócio jurídico: análise do parágrafo único do art. 116 do CTN à luz do direito positivo. *Revista de Direito Tributário*, n. 99, 2008.

LEÃO, Martha Toribio. *O direito fundamental de economizar tributos*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2023.

MACEI, Demetrius. *A verdade material no direito tributário: a cidadania fiscal administrativa e judicial*. São Paulo: Malheiros, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. Segurança e certeza jurídico-tributária nos 30 anos da Constituição brasileira. *Revista FESDT*, n. 9, abr. 2019.