



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>15956.720007/2017-86</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2102-004.073 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	5 de dezembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	ROBERTO YASSUYUKI MARUOKA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

Ano-calendário: 2012, 2013

PRELIMINAR NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Não provada violação das disposições contidas no art. 142 do CTN e artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72, não há nulidade do lançamento, do procedimento fiscal que lhe deu origem, ou do auto de infração.

RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS. CLASSIFICAÇÃO INDEVIDA NA DECLARAÇÃO.

Comprovado nos autos que os rendimentos recebidos foram indevidamente declarados como isentos, a autoridade fiscal tem a presunção de reclassificar como rendimentos tributáveis, com a regular apuração do imposto de renda incidente sobre estes rendimentos.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA.

Rendimentos recebidos de pessoa jurídica devem ser oferecidos à tributação quando do recebimento.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

É cabível a imposição da multa qualificada de 150%, quando a conduta estiver individualizada e expressamente demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo é tipificado como dolo, fraude ou simulação e não *mera* omissão de rendimento.

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO DE MULTA QUALIFICADA POR LEI SUPERVENIENTE.

É cabível a redução da multa qualificada a 100%, em razão da legislação superveniente mais benéfica.

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2012, 2013

PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE, PROPORCIONALIDADE E NÃO CONFISCO. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE.MULTA. CONFISCO. AUSÊNCIA DE RAZOABILIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

Ao CARF compete o exercício do controle da legalidade, não sendo de sua alçada o pronunciamento sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, incluindo a constitucionalidade dos princípios constitucionais, tais como proporcionalidade, razoabilidade e não confisco. Ao julgador administrativo é vedado dispensar ou reduzir multas expressas na lei.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário, exceto quanto às alegações de inconstitucionalidade. Na parte conhecida, rejeitar a preliminar e, no mérito, dar parcial provimento para limitar a multa de ofício qualificada ao percentual de 100%, em face da legislação superveniente mais benéfica. Votou pelas conclusões e manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Yendis Rodrigues Costa.

*Assinado Digitalmente*

**Vanessa Kaeda Bulara de Andrade** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Cleberson Alex Friess** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Jose Marcio Bittes, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Yendis Rodrigues Costa, Cleberson Alex Friess (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração de fls. 149/158 lavrado em 12/01/2017, para a constituição de IRPF, em razão de classificação indevida, como isentos rendimentos tributáveis recebidos da pessoa jurídica COMED - Corpo Médico Ltda, nas Declarações Anuais de Ajuste – DAA dos exercícios de 2013 e 2014, anos-calendário 2012 e 2013.

O valor constituído teve a imputação de multa de ofício qualificada em 150%.

O relatório fiscal constou às fls. 235/255.

Houve protocolo de impugnação às fls. 300/357 com acórdão negando provimento (fls. 361/375).

Intimado da decisão em 24/04/2017, o recorrente apresentou recurso voluntário em 16/05/2017 (fls. 381/429), alegando em síntese:

(a) preliminarmente:

- ilegalidade do lançamento, afirmando ter recebido lucros da empresa,
- nulidade absoluta e cerceamento de defesa por ausência de motivação do auto de infração por não individualizar a renda recebida; não demonstração de vínculo empregatício ( se assalariado ou prestador de serviço) no termo de intimação fiscal, auto de infração com menção “apenas” ao *caput* dos artigos 43 e 45 do RIR/1999, sem a descrição obrigatória dos fatos e do enquadramento legal, nos termos do art. 10, III e IV do Decreto 70.235/72
- violação ao devido processo legal.

(b) No mérito:

- que a fonte pagadora está sendo cobrada no PAF 15956.720037/2014-40 em relação às contribuições previdenciárias supostamente incidentes sobre as mesmas base de cálculo ora debatidas e incoerência quando a lavratura do auto pois em pesquisa ao comprot, não localizou autuação em face dos outros sócios da mesma fonte pagadora. E afirma que a presente autuação somente poderia ser lavrada após o julgamento definitivo da fase administrativa do processo nº 15956.720037/2014-40, citando a Súmula STF 24;
- no mérito, ilegalidade da desconsideração de distribuição de lucros afirmando que a fonte pagadora é sociedade simples, prestadora de serviços médicos a diversas prefeituras, santas casa e particulares;
- que a fiscalização confunde natureza e peculiaridades da sociedade simples com a das sociedades mercantis, justificando a presunção de distribuição indevida de lucros no fato de esta não guardar relação razoável com o capital social investido por cada um dos sócios no Recorrente;

- alega que, em se tratando de sociedade simples, a distribuição de lucro não guarda relação com o capital social, mas sim com a produção de cada um dos sócios, cf. art. 997 do CC;
- Art. 129 da lei 11.196/05 aplicável ao caso comprovado pela inexistência de qualquer contrato de prestação de serviços e sim um vínculo societário;
- Que a desqualificação como sócio, não caracteriza automaticamente a tributação como empregado e inexistência de contrato de prestação de serviços;
- Erro de base de cálculo por não serem consideradas as deduções legais, como dependentes, despesas médicas etc., sob pena de cobrança de tributo indevido;
- Impossibilidade de juros SELIC em razão da tipicidade cerrada, devendo ser aplicados juros de 1% ao mês;
- Necessidade de redução da multa qualificada de 150% para 75% por não ter no auto de infração, a conduta pomenorizada, do intuito de fraude, nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64, ou ainda, que a multa aplicada deve ser reduzida 20% pois ofende aos princípios da razoabilidade ou proporcionalidade (art. 5º, inciso LIV), da proibição do confisco (art. 150, inciso IV);
- Da impossibilidade de juros sobre a multa.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Vanessa Kaeda Bulara de Andrade** – Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e possui os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

## PRELIMINARES

Inicialmente, esclareço que, a meu ver, todos os argumentos do recorrente foram adequadamente enfrentados na decisão de piso, e entendo estarem ausentes novas alegações ou provas, motivo pelo qual, adoto como razões de decidir as mesmas expostas na decisão de primeira instância. Assim, nos termos do artigo 114, §12, I, do RICARF, transcrevo a seguir (fls. 365):

**“Voto**

A impugnação é tempestiva e reúne os demais requisitos de admissibilidade, portanto dela toma-se conhecimento.

**Das preliminares.**

Saliente-se que não merece prosperar o argumento de que o lançamento não foi suficientemente motivado, por conter fundamentações legais distintas, o que impediria o impugnante de se defender convenientemente.

Analisados os autos, é **fácil perceber que a descrição dos fatos e o enquadramento legal suprem satisfatoriamente o requisito de motivação do ato**, indicando com clareza e precisão a infração cometida e os dispositivos legais infringidos.

**O Auto de Infração preenche todos os requisitos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72**, que regula o Processo Administrativo Fiscal – PAF, abaixo reproduzido:

**Art. 10.** O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a **qualificação** do autuado;

II - o **local, a data e a hora** da lavratura;

III - a **descrição** do fato;

IV - a **disposição legal** infringida e a **penalidade** aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Na **Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal**, às fls. 04, foi apresentada a **natureza da infração**, esclarecendo o Auditor-Fiscal responsável pelo procedimento que o **contribuinte classificou indevidamente como isentos rendimentos recebidos de pessoa jurídica**.

Os **dispositivos** legais citados no Auto de Infração, entre os quais se encontram os **art. 43 e 45** do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, RIR/1999, citados pelo defendente, tratam da incidência do imposto de renda pessoa física sobre os rendimentos de **trabalho assalariado e não assalariado**, respectivamente.

**O fato de os dois artigos terem sido expressamente indicados não significa que o lançamento careça de fundamentação legal adequada, pois o procedimento da autoridade lançadora foi desconsiderar a natureza de isentos dos rendimentos declarados como distribuição de lucros, enquadrando-os como rendimentos do trabalho.**

Além do mais, mesmo que houvesse qualquer incorreção no enquadramento legal, esta seria suprida pela perfeita identificação da matéria autuada, assim como a determinação da exigência tributária, presentes detalhadamente no Termo de Constatação e Intimação Fiscal.

(...)

Ressalte-se que o **Termo deixou claro em seu item 10 que os valores recebidos da Comed** pelo sujeito passivo nos anos-calendário examinados foram considerados como rendimentos tributáveis decorrentes do trabalho assalariado sem vínculo empregatício.

Deve ser observado que o Auto de Infração de contribuições previdenciárias lavrado em face da Comed, citado pela Fiscalização, também tratou os “sócios” como contribuintes individuais, por exercerem suas atividades de forma autônoma.

Frise-se, ademais, que o conteúdo da impugnação apresentada revela que o **interessado tinha pleno conhecimento da infração que lhe foi imputada, não tendo demonstrado quaisquer dúvidas quanto à matéria tida como infringida**. Inexistiu, portanto, qualquer embaraço ao exercício do seu direito de defesa e ao devido processo legal.

Com relação ao fato alegado pelo defendente de que somente ele teria sido objeto de autuação, em um universo de cerca de **600** sócios da empresa Comed, esclareça-se inicialmente que não é possível no presente Voto tecer considerações sobre a situação de outros contribuintes, em face do **sigilo fiscal a que se obrigam os servidores fazendários**.

(...)

Quanto ao argumento de que o procedimento fiscal não poderia ter se iniciado e ao pedido de sobrestamento do processo, tendo em vista Auto de Infração da empresa Comed em fase de recurso ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, ressalte-se que não há, entre as normas reguladoras do Processo Administrativo Fiscal, qualquer previsão neste sentido, visto que o mesmo é regido por princípios, dentre os quais, o da oficialidade, que obriga a administração a impulsionar o processo até sua decisão final.

(...)

Por fim, esclareça-se que a lei prevê apenas a possibilidade de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, caso presente alguma das hipóteses contidas no art. 151, do CTN, e não a suspensão do processo administrativo fiscal, de sua apreciação, após sua constituição.

Enquanto existente qualquer uma das causas previstas no art. 151, não terá o contribuinte contra si instaurado qualquer procedimento de cobrança, **mas isto não autoriza a suspensão do curso processual, que deve prosseguir até seu termo final**.

**Devem, pois, serem rejeitadas as preliminares levantadas, pois não se vislumbra a existência de vícios a macular o lançamento. (...)** – destaques desta Relatora

## MÉRITO

Quanto ao mérito, pelas mesmas razões acima, aplico novamente o artigo 114, §12, I, do RICARF, reproduzindo a seguir as fls. 367, como razões deste voto:

### **“(…) Do mérito.**

O impugnante, em sua peça defensiva, alega tratar-se a Comed de sociedade simples, de prestação de serviços médicos, regular e legal, acusando a fiscalização de, indevidamente, desconsiderar a forma de constituição de seu quadro societário.

Por seu turno, o Fisco diz, em seu relatório, que a sociedade em tela simulou a forma de contratação dos médicos como sócios, implicando fuga à tributação destes do imposto de renda, tratando como distribuição de lucros valores pagos de remuneração por prestação de serviços.

Assim, a discussão gira em torno de se saber a real qualificação do atuado: se sócio ou prestador de serviços, contratado pela sociedade.

Para deslindar a questão, não basta a análise dos **elementos formais da relação jurídica entabulada entre a Comed e o atuado**. É mister ir além e visualizar a **realidade fática** envolvida na execução dos serviços em tela.

É imprescindível destacar que o exercício de organização da atividade econômica é livre, enquanto não afetar o legítimo interesse da sociedade e dos trabalhadores, porque isto implica abuso do poder econômico em detrimento de sua função social.

À fiscalização não se permitem ingerências quanto à forma de administrar a empresa. Contudo, se o contribuinte age, em matéria de tributação, de forma contrária à lei, o Fisco tem o poder-dever de agir.

Da análise da alteração contratual da Comed, anexada às fls. 170/220, cabe destacar inicialmente que foge à razoabilidade que todos os supostos sócios, prestadores de serviços, ao ingressarem na empresa em tela, abram mão de seu direito de decidir diretamente o rumo da sociedade empresarial, delegando poderes, por procuração, a outrem (em regra, ao sócio-administrador).

Ao sempre delegarem seu poder de participar das deliberações, referidos trabalhadores resultaram alijados do processo decisório dos rumos da empresa.

Também a alta rotatividade dos integrantes da sociedade, demonstrada no procedimento fiscal denota a fragilidade do alegado elo societário entre as partes envolvidas.

Some-se a isto o fato de que, ao se retirarem da sociedade, suas cotas eram repassadas ao sócio-administrador que, assim, manteve e aumentou seu poder de direção e decisão no empreendimento.

Ressalte-se, ainda, a reduzida participação dos mencionados médicos no capital social da empresa, representando pouco mais de 12 % do total, percentual que foi, ainda, pulverizado em quotas de R\$ 1,00 para cada novo sócio, a fim de atender aos diversos médicos que as adquiriram.

O investimento do autuado para a sociedade foi de R\$ 1,00 conforme a alteração contratual anexada, o que representava 0,02% do capital social, que era composto por 3.599 quotas sendo que o sócio majoritário e administrador, Sr. Márcio José Ramos Sant'Anna possuía 3.160.

Ademais, como destacou a autoridade lançadora em seu Termo e conforme o demonstrativo de fls. 221/223, **o pagamento das “distribuições de lucros” era feito ao profissional várias vezes dentro do mesmo mês, às vezes do mesmo dia, de acordo com os plantões realizados, cujos valores eram pré-definidos (fls. 225/226).**

Desta forma, não há que se falar em vínculo social entre a Comed e o autuado, que na verdade era mão-de-obra qualificada, essencial ao desempenho das atividades da empresa, remunerado por seu labor, consoante plantões trabalhados nas unidades tomadoras dos serviços da Comed.

Incontestável a prestação de serviços pelo autuado em favor da Comed, que age como empresa interposta, contratando os médicos para os disponibilizar a terceiros, assumindo, diretamente, o ônus de remunerá-los, estabelecendo controle sobre os serviços prestados pelos mesmos, sem subordinação, mas com coordenação da atividade laborativa.

(...)

Ressalte-se que não houve mera presunção na confecção do lançamento em tela, como quer fazer crer o impugnante, mas a conjugação de fatos, devidamente motivada e demonstrada pela fiscalização, a justificar a desconsideração do negócio jurídico, de mera aparência legal, qual seja, a admissão dos obreiros como supostos sócios, como meio de fugir à tributação, não se tratando, assim, de medida de elisão ou economia lícita, mas caracterizada verdadeira evasão tributária.

No caso concreto, resta amplamente demonstrado que as verbas pagas pela empresa ao autuado, nos valores de R\$ xx em 2012 e R\$ xx em 2013, não revestiam as características legais de distribuição de lucros (remuneração proveniente do capital social), sendo correto seu enquadramento como remunerações decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício, resultando, em consequência, procedente o lançamento.

Com relação ao argumento de que o Fisco deveria ter refeito as Declarações de IRPF examinadas, não somente somar a suposta omissão de rendimentos, esclareça-se ao impugnante que tal providência foi tomada, conforme os demonstrativos constantes dos Autos de Infração, que considerou as deduções informadas (DAA/2014) e o desconto simplificado (DAA 2013).

A opção pelo modelo completo ou simplificado da declaração, observando-se as regras correspondentes, é uma faculdade do contribuinte. Com a entrega da declaração, a opção torna-se definitiva, ressalvada a retificação para mudança dentro do prazo regulamentar estabelecido, o que no caso dos exercícios 2013 e 2014 estendeu-se até 30 de abril, conforme disposto nas Instruções Normativas RFB 1333/2013 e 1445/2014. (...)” – destaques desta Relatora

### Dos juros Selic

A decisão recorrida bem consignou e saliento, novamente, que o CTN assim estabelece a aplicação de juros pela taxa Selic, previsão inclusive ratificada por este Tribunal, quando da aprovação e publicação da Súmula CARF nº 4<sup>1</sup>, cujo teor destaco:

“A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.” – destaques desta Relatora

Mantenho a decisão de piso.

### Da multa de ofício qualificada em 150%

Da análise de todo o conjunto probatório e os fatos, verifica-se que o negócio firmado não era uma sociedade de prestação de serviços, nos modelos da lei civil, mas sim, uma relação de empresa COMED e contratação de uma pessoa física, seja pela demonstração de certa hierarquia e/ou pela falta de autonomia do recorrente e o “modus operandi” do negócio jurídico.

A primazia da realidade e a verdade material prevalecem sobre quaisquer arranjos meramente formais.

Assim, reproduzo a decisão recorrida e como complemento, também destaco as Sumulas CARF 14 e 25 que seriam aplicáveis aos casos de “mera” omissão de rendimento quando justamente se exige a **comprovação** do evidente intuito de fraude para se qualificar a multa. Este e o caos dos autos em que se verificou, claramente se, haver a qualificação da multa justamente por ir além da omissão.

Dessa forma, reproduzo a decisão da DRJ:

<sup>1</sup> Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018.

“(…)

#### **MULTA QUALIFICADA**

No presente caso, com o objetivo de eximir-se do pagamento do imposto incidente na renda da pessoa física, decorrente do trabalho sem vínculo empregatício, o contribuinte **aceitou fazer parte** do quadro societário da empresa COMED para assim, recebendo o pagamento pelos serviços prestados como se fossem distribuição de lucro, deixar de oferecê-los à tributação.

É irrelevante o **contrato social com a indicação** de que o impugnante pertencia aos quadros societários quando o que se evidenciou por traz de todo aquele instrumento foi uma relação trabalhista, na qual os supostos lucros eram previamente estabelecidos a critério do sócio majoritário.

Dessa maneira, **receber pagamento por serviços prestados travestidos na forma de recebimentos de lucros de modo a aparentar inexistente o fato gerador do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física caracteriza simulação** e por ter havido a participação da empresa COMED, por meio do sócio administrador, o conluio na aceção dos art. 71,72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

Portanto, deve ser mantida a multa aplicada de 150% (...)”- destaques desta Relatora

#### **Súmula CARF nº 14**

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

#### **Súmula CARF nº 25**

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

Acrescento ainda o fato de que o art. 1007 do Código Civil, cujo teor destaco abaixo, estipula regras **específicas** quanto ao lucro distribuído em casos de **participação do sócio com serviços**. A meu ver, da documentação constante no autos, não se vislumbra tenha o recorrente cumprido tais requisitos.

**“Art. 1.007.** Salvo estipulação em contrário, o sócio participa dos lucros e das perdas, na proporção das respectivas quotas,. **mas aquele, cuja contribuição consiste em serviços, somente participa dos lucros na proporção da média do valor das quotas.**” – destaques desta Relatora

Também não há respaldo legal para a aplicação do limite de 20% dado que a multa no caso em tela, é de lançamento de ofício, não se confundindo com a multa de mora, cuja incidência se dá pelo atraso do pagamento.

Além disso, alegações pautadas em princípios como os da razoabilidade, proporcionalidade e não confisco, guardam relação direta com a análise do controle de constitucionalidade, cuja função não é exercida pelo CARF, nos termos da SÚMULA CARF nº 2.

A este tribunal administrativo compete, exclusivamente, lhe sendo vedado dispensar ou reduzir multas expressas na lei.

Apesar do acima esclarecido, entendo por bem aplicar a redução da qualificação da multa ao limite de 100%, em razão da retroatividade benigna do art. 106, do CTN e da expressa previsão na lei 14.689/23.

Nesse sentido, dou parcial provimento ao recurso.

#### Dos juros sobre a multa

Por fim, com relação à impossibilidade de aplicação de juros sobre a multa de ofício, também não assiste razão ao recorrente vez que o CARF já tem jurisprudência uniformizada, cujo resultado culminou com a publicação da Súmula CARF nº 108<sup>2</sup>, que ora aplico ao caso:

“Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - **SELIC**, sobre o **valor correspondente à multa de ofício.**”

#### **Conclusão:**

Pelas razões acima expostas, conheço do recurso voluntário parcialmente, não conhecendo das alegações de infração a princípios constitucionais; na parte conhecida, rejeito a preliminar de nulidade e no mérito, dou parcial provimento para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100% em razão da retroatividade benigna da lei 14.689/23.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Vanessa Kaeda Bulara de Andrade**

<sup>2</sup> Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018 e vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019.

**DECLARAÇÃO DE VOTO**

Conselheiro Yendis Rodrigues Costa

Peço vênia para consignar que a análise da qualificadora da multa não pode partir de uma lógica meramente consequencialista, isto é, da constatação de que a forma jurídica adotada não produziu os efeitos fiscais pretendidos, sob pena de confundir requalificação do fato gerador com demonstração do elemento subjetivo agravado da infração.<sup>3</sup>

A incidência da multa qualificada pressupõe juízo autônomo e qualificado sobre a conduta, não bastando a constatação de que os valores percebidos não se enquadram juridicamente como lucros ou dividendos. A distinção entre ilegitimidade da qualificação jurídica dos rendimentos e caracterização de fraude fiscal é essencial para a correta aplicação do regime sancionatório.<sup>4</sup>

Nesse ponto, a jurisprudência administrativa consolidada não deve ser compreendida como simples exigência formal de menção às hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, mas sim como vedação à inferência automática do dolo a partir do resultado econômico da operação. O que as Súmulas CARF nº 14 e nº 25 vedam, em essência, é a substituição da prova do elemento volitivo por presunções construídas a posteriori, especialmente quando fundadas exclusivamente na desconsideração do negócio jurídico.<sup>3</sup>

A doutrina especializada tem sido incisiva ao apontar que o agravamento sancionatório não pode operar como “efeito colateral” da requalificação tributária. Como observa Leonardo Aguirra de Andrade, a multa qualificada exige uma avaliação própria e independente da intenção do agente, não sendo juridicamente legítimo extrair o dolo da simples impropriedade do enquadramento adotado pelo contribuinte, sob pena de esvaziamento do princípio da tipicidade sancionatória e do art. 112 do CTN.<sup>5</sup>

No mesmo sentido, a doutrina penal-tributária ressalta que nem toda conduta antieconômica ou juridicamente ineficaz é, por isso só, dolosa, sobretudo quando inserida em contextos de organização negocial que, embora mal estruturados, não evidenciam, de forma direta e inequívoca, a intenção consciente de ocultar o fato gerador ou de impedir a atuação fiscal.<sup>6</sup>

Essa distinção é particularmente relevante no caso dos autos, em que a impropriedade da alegada distribuição de lucros decorre, em grande medida, da inobservância dos

<sup>3</sup> ANDRADE, Leonardo Aguirra de. A impossibilidade de a Receita Federal aplicar a multa qualificada federal de 150%. *Direito Tributário Atual*, n. 37, p. 283-307, São Paulo: IBDT, 2017.

<sup>4</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

<sup>5</sup> ANDRADE, Leonardo Aguirra de. *Op. cit.*, p. 289-294.

<sup>6</sup> BRUNO, Aníbal. *Direito penal*. Rio de Janeiro: Forense, 1959. t. II.

pressupostos civis para remuneração de sócio prestador de serviços, matéria regida pelo art. 1.007 do Código Civil. Todavia, a violação a esse dispositivo opera no plano da qualificação jurídica do rendimento, e não, automaticamente, no plano sancionatório agravado.

O art. 1.007 do Código Civil, ao disciplinar a participação do sócio que contribui com serviços, estabelece critérios objetivos de repartição, mas não tipifica conduta fraudulenta, tampouco autoriza presumir que o descumprimento de seus requisitos traduza, por si só, intenção deliberada de suprimir tributo. Trata-se de norma de estrutura societária e distributiva, cujo descumprimento pode gerar efeitos fiscais corretivos, mas não substitui a necessária demonstração do *animus fraudandi* exigido para a aplicação da multa qualificada.

Portanto, a sanção tributária agravada não pode funcionar como mecanismo de correção *ex post* de arranjos negociais malsucedidos, sob pena de transformar a multa qualificada em penalidade objetiva, incompatível com o regime jurídico das infrações tributárias agravadas.

Dessa forma, ainda que corretamente afastada a natureza jurídica de lucros dos valores percebidos, a subsistência da multa qualificada em seu patamar máximo não se sustenta sem demonstração específica, individualizada e robusta do dolo, o que não se verifica de modo suficiente no caso concreto.

Por essas razões, entendo que a solução juridicamente mais adequada é manter a multa em patamar intermediário, compatível com a gravidade da infração efetivamente comprovada, limitando-a a 100%, em consonância com a retroatividade benigna e com a necessidade de coerência interna do sistema sancionatório.

*Assinado Digitalmente*

**Yendis Rodrigues Costa**