



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	18088.720298/2017-77
ACÓRDÃO	1002-004.232 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMPANHIA AGUAS DE ITAPEMA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO. INÉRCIA PROBATÓRIA DO CONTRIBUINTE.

Não cabe converter o julgamento em diligência para suprir deficiências na instrução probatória imputáveis ao próprio sujeito passivo. A diligência é instrumento do julgador, destinado a suprir lacunas que ele próprio repute relevantes para a formação do seu convencimento, e não recurso supletivo colocado à disposição da parte omissa.

IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA. ART. 674 DO RIR/99. SIMULAÇÃO CONTRATUAL. INDÍCIOS CONVERGENTES.

Configura-se a hipótese do art. 674, §1º, do RIR/99 quando a contribuinte e a suposta prestadora de serviços, reiteradamente intimadas, não logram apresentar provas idôneas da efetiva prestação dos serviços contratados. A existência de contrato escrito não é suficiente para afastar a tributação quando o conjunto dos elementos dos autos — ausência de provas materiais dos serviços, incapacidade operacional da suposta prestadora, confusão patrimonial e pessoal entre as partes, alteração unilateral e tácita de cláusulas essenciais do contrato e e-mails que contradizem a tese defensiva — forma quadro probatório sólido, coerente e harmônico de simulação contratual.

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. SIMULAÇÃO. ART. 173, I, DO CTN.

Constatada simulação, afasta-se o prazo decadencial do art. 150, §4º, do CTN, cujos pressupostos de aplicação exigem boa-fé do contribuinte, aplicando-se a regra geral do art. 173, I, do CTN. Para fato gerador de 07/01/2013, o prazo decadencial iniciou-se em 01/01/2014 e se encerraria em 31/12/2018, sendo tempestivo o lançamento efetuado em 02/03/2018.

MULTA QUALIFICADA. MANUTENÇÃO. RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 14.689/2023. REDUÇÃO DE 150% PARA 100%.

É devida a qualificação da multa quando os elementos dos autos demonstram simulação contratual com propósito deliberado de ocultar a natureza e a causa das saídas de recursos, configurando fraude nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Todavia, por força da retroatividade benigna do art. 8º da Lei nº 14.689/2023, que alterou o §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, a multa qualificada deve ser reduzida ao patamar de 100%, na ausência de reincidência, nos termos do art. 106, II, "c", do CTN.

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

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a conversão do julgamento do recurso em diligência e do pedido relativo à representação fiscal para fins penais, por força da Súmula CARF nº 28, e, no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reduzir a multa qualificada de 150% para 100%, por força da retroatividade benigna da Lei nº 14.689/2023, nos termos do art. 106, II, "c", do CTN.

Assinado Digitalmente

Maria Angélica Echer Ferreira Feijó – Relatora

Assinado Digitalmente

Ailton Neves da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Andrea Viana Arrais Egypto, Luis Angelo Carneiro Baptista (substituto[a] integral), Maria Angelica Echer Ferreira Feijo, Ricardo Pezzuto Rufino, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Ailton Neves da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela Companhia Águas de Itapema, concessionária de serviço público de fornecimento de água tratada e tratamento de esgoto no Município de Itapema/SC, em face do Acórdão nº 03-81.713, proferido pela 4ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília (DRJ/BSB), em sessão de 20 de setembro de 2018, o qual julgou improcedente a impugnação ao lançamento tributário, mantendo integralmente o crédito de IRRF constituído.

O Auto de Infração nº 18088-720298/2017-77 foi lavrado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Florianópolis/SC, com fundamento no art. 674 do Decreto nº 3.000/1999 (RIR/99), para exigir IRRF sobre pagamentos efetuados pela Recorrente à empresa Mário Marcondes Consultoria Empresarial S/S Ltda. (CNPJ 00.545.776/0001-97), relativos aos anos-calendário de 2013, 2014 e 2015. O tributo original apurado foi de R\$ 617.090,80, acrescido de multa de ofício qualificada de 150% e juros de mora pela taxa Selic, perfazendo crédito tributário total de R\$ 1.820.672,75.

A autuação foi motivada pelo entendimento de que os valores pagos pela Recorrente à Mário Marcondes Consultoria Empresarial S/S Ltda., contabilizados como despesas de consultoria empresarial e jurídica, configurariam pagamentos sem causa ou a operações não comprovadas, nos termos do art. 674, §1º, do RIR/99. Para tanto, a fiscalização se apoiou, em síntese, nos seguintes fundamentos: (i) ausência de provas documentais da efetiva prestação dos serviços contratados; (ii) existência de um único contrato escrito, datado de 05/12/2011, voltado à atuação em 74 processos na Comarca de Itapema/SC, sem aditivos que formalizassem a alegada ampliação do escopo para 398 processos; (iii) incapacidade operacional da suposta prestadora, que não possuía empregados, não tinha inscrição na OAB, não apresentou despesas operacionais entre 2012 e 2015 e dividia endereço com outras empresas do mesmo sócio; e (iv) oito indícios convergentes, concatenados e harmônicos de simulação contratual, detalhados no Relatório Fiscal.

Cientificada do lançamento em 02/03/2018, a Recorrente apresentou impugnação tempestiva em 03/04/2018. A DRJ/BSB julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário integralmente, por entender que: (i) a realização de diligências era desnecessária, dado o conjunto probatório já robusto; (ii) não havia decadência, pois, constatada simulação, aplica-se o art. 173, I, do CTN; e (iii) a contribuinte não logrou apresentar provas idôneas da efetiva prestação dos serviços, sendo todos os documentos apresentados impertinentes ou insuficientes para esse fim.

Contra referida decisão, a Recorrente interpôs o presente Recurso Voluntário em 19/11/2018, no qual reitera e amplia os argumentos da impugnação, aduzindo, em síntese:

(a) Que a menção, no Relatório Fiscal, ao pagamento relativo à Nota Fiscal nº 965 de dezembro/2012 é ilegal, por se referir a fato pretérito ao período de fiscalização delimitado pelo próprio Auditor (2013-2015), devendo ser desconsiderada para fins de fundamentação da atuação;

(b) Que os fatos geradores anteriores a 23/02/2013 estariam alcançados pela decadência, tendo em vista que o lançamento foi concluído em 23/02/2018 e que o IRRF é tributo sujeito a lançamento por homologação, cujo prazo decadencial de cinco anos deve ser contado a partir do fato gerador, nos termos do art. 173, I, do CTN;

(c) Que houve efetiva prestação de serviços jurídicos e de consultoria empresarial pela Mário Marcondes Consultoria, amplamente comprovada por contrato escrito, e-mails trocados entre os sócios, cópias de peças processuais, notícias jornalísticas da atuação do sócio Mário Marcondes em eventos e audiências públicas em nome da Recorrente, comprovantes de despesas de viagem e 38 declarações de funcionários e terceiros;

(d) Que os pagamentos foram corretamente tributados pela Recorrente à alíquota de 1,5%, na forma do art. 647 do RIR/99, por se tratar de remuneração a pessoa jurídica pela prestação de serviços profissionais de consultoria e assessoria, não havendo espaço para a incidência do art. 674 do RIR/99;

(e) Que o art. 61 da Lei nº 8.981/1995, reproduzido no art. 674 do RIR/99, foi tacitamente revogado pelo art. 10 da Lei nº 9.249/1995, que isentou de IRRF os lucros e dividendos distribuídos a partir de janeiro de 1996, eliminando do sistema os pressupostos sobre os quais se assentava a norma de tributação dos pagamentos sem causa;

(f) Que a multa qualificada de 150% é indevida, porquanto ausente qualquer conduta dolosa, fraude ou simulação por parte da Recorrente, que sempre cumpriu regularmente suas obrigações tributárias e jamais deixou de atender às intimações fiscais;

(g) Que a representação fiscal para fins penais carece de suporte fático e jurídico, devendo ser arquivada; e

(h) Que, subsidiariamente, o julgamento deve ser convertido em diligência, para verificação in loco das instalações da Mário Marcondes Consultoria e oitiva das testemunhas arroladas.

É o Relatório.

VOTO

Conselheira **Maria Angélica Echer Ferreira Feijó**, Relatora

I – Admissibilidade

O Recurso Voluntário foi interposto tempestivamente, dentro do prazo de 30 dias previsto no art. 33 do Decreto-Lei nº 70.235/1972, contado da ciência do Acórdão recorrido, ocorrida em 22/10/2018. Apresentado em 19/11/2018, dele conheço.

II – Preliminar: pedido de conversão em diligência

A Recorrente requer, subsidiariamente, que o julgamento seja convertido em diligência, a fim de que se proceda à verificação in loco das instalações da Mário Marcondes Consultoria e à oitiva dos funcionários e terceiros que teriam presenciado a prestação dos serviços. O pedido não comporta acolhimento.

É certo que o processo administrativo fiscal federal se orienta pelo Princípio da Verdade Material, que impõe ao julgador a busca pela realidade dos fatos, sem se limitar estritamente ao que foi trazido pelas partes. Não se pode, contudo, interpretar esse princípio de forma a inverter o ônus da prova ou a transformar a autoridade julgadora em substituta da diligência probatória que incumbia ao próprio sujeito passivo.

No caso dos autos, a fiscalização foi marcadamente diligente. A Recorrente foi intimada em múltiplas oportunidades — ao menos três vezes de forma específica — para apresentar as provas materiais dos serviços alegadamente prestados, tais como petições judiciais e administrativas, teses defensivas elaboradas, relatórios de andamento processual, pareceres, estudos, controle de horas trabalhadas e atas das reuniões periódicas mencionadas na defesa. Em nenhuma dessas oportunidades a Recorrente atendeu satisfatoriamente ao quanto lhe foi requisitado. A própria Mário Marcondes Consultoria, igualmente intimada, limitou-se a reapresentar os mesmos documentos já fornecidos pela tomadora dos serviços, em ordem alterada, sem nada acrescentar de substancial.

Diante desse quadro, não é razoável que, na fase recursal, após encerrada a instrução processual e proferida decisão de primeira instância, pretenda a Recorrente suprir sua reiterada inércia probatória por meio de diligências requeridas ao próprio órgão julgador. Tal conduta, se admitida, criaria um incentivo perverso à procrastinação, esvaziando a efetividade das intimações fiscais e comprometendo a segurança jurídica do processo administrativo.

Ressalte-se, ademais, que a realização de diligências na fase de julgamento é medida de caráter excepcional, destinada a suprir lacunas probatórias que o julgador, de ofício, repute relevantes para a formação de seu convencimento — e não instrumento colocado à disposição do contribuinte para reabrir a fase de instrução já encerrada. Nesse sentido é o entendimento consolidado neste Conselho.

Indefiro, portanto, o pedido de conversão em diligência.

III – Mérito

III.a – Da alegação de decadência

A Recorrente sustenta que os fatos geradores anteriores a 23/02/2013 estariam alcançados pela decadência, argumentando que, por se tratar de IRRF sujeito a lançamento por homologação, o prazo de cinco anos deveria ser contado a partir do próprio fato gerador, nos termos do art. 150, §4º, do CTN.

A tese não pode ser acolhida, e a razão é de ordem lógica e jurídica: o prazo decadencial do art. 150, §4º, do CTN — favorável ao contribuinte por tomar como dies a quo a data do fato gerador — pressupõe, necessariamente, que o sujeito passivo tenha agido de boa-fé, declarando e recolhendo o tributo de forma regular, ainda que sujeita à posterior homologação. Quando se verifica dolo, fraude ou simulação, esse pressuposto de boa-fé é destruído, e a lei expressamente afasta a aplicação do prazo mais benéfico, determinando a incidência da regra geral do art. 173, I, do CTN, por força do que dispõe o próprio art. 150, §4º, in fine.

Constatada — como se demonstrará no tópico seguinte — a existência de simulação contratual com o propósito de dissimular a verdadeira natureza das saídas de recursos da Recorrente, aplica-se, portanto, o art. 173, I, do CTN. Por essa regra, o prazo decadencial de cinco anos inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Para o fato gerador mais antigo lançado, datado de 07/01/2013, o Fisco poderia ter efetuado o lançamento ainda no próprio ano de 2013. Assim, o dies a quo do prazo decadencial foi 01/01/2014, e o prazo se encerrava em 31/12/2018. Tendo o lançamento sido efetuado em 02/03/2018, é inequívoca a sua tempestividade.

Rejeito a alegação de decadência.

III.b – Do pagamento sem causa e simulação contratual

Este é o núcleo da controvérsia. A Recorrente sustenta que os pagamentos realizados à Mário Marcondes Consultoria Empresarial S/S Ltda. tinham causa legítima — a prestação de serviços de consultoria jurídica e empresarial —, tendo sido corretamente tributados à alíquota de 1,5% prevista no art. 647 do RIR/99. A Fazenda Nacional, por sua vez, sustenta que os pagamentos são sem causa, configurando a hipótese de incidência do art. 674 do RIR/99, com tributação à alíquota de 35%.

O art. 674, §1º, do RIR/99 é claro ao dispor que a tributação à alíquota de 35% alcança também os pagamentos efetuados a terceiros ou sócios "quando não for comprovada a operação ou a sua causa". Cuida-se, portanto, de norma que impõe ao contribuinte o ônus de demonstrar, de forma idônea, que os valores pagos têm lastro em operação real e identificável.

Esse ônus, no caso concreto, não foi minimamente cumprido, e os elementos dos autos indicam, com robustez, que o contrato celebrado entre a Recorrente e a Mário Marcondes Consultoria foi simulado. Passo a analisar os indícios que sustentam essa conclusão.

Da ausência de provas materiais dos serviços

O contrato celebrado em 05/12/2011 tinha por objeto a prestação de serviços de advocacia e assistência jurídica em 74 processos que tramitavam na Comarca de Itapema/SC, a serem executados pelo advogado Guilherme Paccola. Intimada a comprovar a atuação efetiva de Paccola em cada um desses processos, a Mário Marcondes Consultoria não apresentou uma única petição, recurso, tese defensiva, parecer ou qualquer outro resultado tangível de trabalho advocatício. Quando intimada a discriminar, em planilha, os serviços prestados em relação a cada nota fiscal emitida, a consultoria declarou que o tema "já estava suficientemente esclarecido" — resposta que, por si só, evidencia a impossibilidade de correlacionar os valores faturados com qualquer prestação concreta de serviços.

A Recorrente, de igual modo, quando instada a apresentar os relatórios de andamento processual previstos na Cláusula Sexta do contrato, não os trouxe aos autos. Afirmou, em resposta considerada pelo próprio Relator da DRJ como "excêntrica", que tais informações eram transmitidas verbalmente em reuniões periódicas — nas quais, vale registrar, o Sr. Mário Vieira Marcondes Neto reunia-se consigo mesmo, na qualidade simultânea de sócio majoritário da consultoria e Diretor da Recorrente.

Dos e-mails apresentados

A Recorrente apresentou uma série de mensagens eletrônicas como prova da prestação de serviços. Analisados individualmente, nenhum deles cumpre essa função. Em vários, sequer há menção à Companhia Águas de Itapema ou à Mário Marcondes Consultoria. Em outros, os interlocutores identificam-se como representantes da CONASA Infraestrutura S/A — controladora da Recorrente —, e não da consultoria contratada. A troca de mensagens mais relevante, datada de 24/02/2014, longe de comprovar a prestação de serviços pela consultoria, revela precisamente o oposto: o advogado Guilherme Paccola desconhecia o CNPJ de sua suposta cliente e solicitou que os honorários pelos serviços prestados fossem depositados em sua conta bancária pessoal — não na conta da Mário Marcondes Consultoria. Esse episódio é particularmente elucidativo, pois demonstra que eventuais serviços advocatícios foram prestados por Paccola na condição de profissional autônomo, sem qualquer vínculo com o contrato formalizado com a consultoria.

Das peças processuais apresentadas

As contestações e defesas administrativas apresentadas pela Recorrente como prova da atuação da Mário Marcondes Consultoria foram, em sua totalidade, subscritas pelo advogado Fabiano Elias Soares, que prestava serviços diretamente à Recorrente, com remuneração mensal própria e independente, desde 29/12/2011. Não há, em nenhuma dessas peças, qualquer referência à Mário Marcondes Consultoria como responsável pela elaboração das

teses defensivas. A afirmação de que Fabiano Soares apenas "operacionalizava formalmente" o trabalho intelectual produzido pela consultoria não encontra nenhum respaldo documental nos autos.

Da incapacidade operacional da suposta prestadora

A Mário Marcondes Consultoria apresentava características incompatíveis com a geração de receitas operacionais superiores a R\$ 6 milhões entre 2012 e 2015: não possuía inscrição na OAB; não tinha funcionários no período (a única funcionária indicada foi admitida apenas em junho de 2015, conforme verificado nos sistemas GFIP e CNIS, contrariando a declaração prestada pela própria consultoria); não registrou despesas operacionais no período; não possuía contrato de locação de imóvel, pois a sala onde estava sediada pertencia a outra empresa do mesmo sócio; e, quando intimada a apresentar seus bens, declarou que "a empresa não possui bens".

Da alteração unilateral e tácita do contrato

O contrato previa que os serviços seriam prestados exclusivamente pelo advogado Guilherme Paccola. Contudo, a própria Mário Marcondes Consultoria admitiu, em resposta à fiscalização, que o objeto contratual foi alterado no curso da execução, passando a atuação formal a ser realizada por Fabiano Elias Soares — sem qualquer aditivo escrito. Além disso, o número de processos listados no contrato já tornava inviável, de plano, o seu cumprimento por Paccola, dado o limite de atuação em outros Estados imposto pelo Estatuto da OAB. Esses elementos indicam que o contrato nunca foi concebido para ser efetivamente cumprido nos termos em que foi redigido.

Da confusão patrimonial e pessoal

O sócio majoritário da Mário Marcondes Consultoria, Sr. Mário Vieira Marcondes Neto, era simultaneamente Diretor Estatutário e membro do Conselho Administrativo da Recorrente. Essa sobreposição de funções, por si só, não configura ilicitude, mas assume relevância probatória quando conjugada com os demais elementos: a ausência de qualquer mecanismo formal de prestação de contas entre contratante e contratada, o fato de as despesas de deslocamento do sócio serem reembolsadas pela CONASA Infraestrutura S/A (controladora) e não pela própria consultoria, e a inexistência de registros que permitissem distinguir as atividades exercidas por Mário Marcondes na qualidade de Diretor da Recorrente daquelas supostamente exercidas como sócio da consultoria contratada.

Em conclusão: O conjunto desses elementos — ausência total de prova material dos serviços, e-mails que contradizem a tese defensiva, peças processuais subscritas por advogado que não integrava a consultoria, incapacidade operacional da suposta prestadora, alteração unilateral e tácita de cláusulas essenciais do contrato e confusão patrimonial e pessoal entre contratante e contratada — forma um quadro probatório sólido, coerente e harmônico, apto a sustentar a conclusão de que o contrato de prestação de serviços foi simulado, com o propósito de dissimular a verdadeira natureza das saídas de recursos da Recorrente.

As 38 declarações de funcionários e os documentos jornalísticos apresentados pela Recorrente não infirmam essa conclusão. As declarações atestam, quando muito, a presença física do Sr. Mário Marcondes nas dependências da empresa e sua atuação como Diretor — atividades que, como reconhecido pela própria DRJ, eram exercidas por ele nessa qualidade, e não como representante da consultoria contratada. As notícias jornalísticas, de igual modo, identificam o Sr. Mário Marcondes como presidente da CONASA ou Diretor da Recorrente, jamais como representante da Mário Marcondes Consultoria.

Mantenho, portanto, o lançamento do IRRF à alíquota de 35%, nos termos do art. 674, §1º, do RIR/99.

III.c - Da suposta revogação tácita do art. 61 da Lei nº 8.981/1995

A Recorrente sustenta que o art. 61 da Lei nº 8.981/1995, reproduzido no art. 674 do RIR/99, teria sido tacitamente revogado pelo art. 10 da Lei nº 9.249/1995, que isentou de IRRF os lucros e dividendos distribuídos pelas pessoas jurídicas a partir de janeiro de 1996. O raciocínio subjacente é o de que os pagamentos sem causa teriam natureza jurídica de dividendos e, portanto, não mais poderiam ser tributados na fonte após o advento da isenção.

A tese não resiste a uma análise minimamente cuidadosa dos institutos envolvidos, e deve ser rejeitada por três razões independentes.

Em primeiro lugar, a revogação tácita pressupõe incompatibilidade lógica entre as normas em confronto, de modo que a subsistência de uma implique necessariamente a inaplicabilidade da outra. Não é isso que ocorre na espécie. O art. 10 da Lei nº 9.249/1995 disciplina a tributação de lucros e dividendos distribuídos a beneficiários identificados, por pessoas jurídicas que apuram o resultado com base nos lucros efetivamente gerados. O art. 61 da Lei nº 8.981/1995, por sua vez, alcança pagamentos a beneficiário não identificado ou sem causa comprovada — situação que, por definição, não se confunde com a distribuição regular de dividendos. As hipóteses de incidência são distintas, os sujeitos passivos são distintos e as finalidades das normas são distintas. Não há qualquer incompatibilidade que pudesse fundar a revogação tácita arguida.

Em segundo lugar, a tese da Recorrente parte de uma premissa equivocada: a de que pagamentos sem causa teriam, por natureza, caráter de dividendos. Essa qualificação, além de juridicamente infundada, é contraditória com a própria linha defensiva adotada nos autos, segundo a qual os pagamentos teriam causa legítima — a prestação de serviços de consultoria. A Recorrente não pode, ao mesmo tempo, afirmar que os pagamentos têm causa (para afastar o art. 674 do RIR/99) e que, caso reconhecidos como sem causa, seriam dividendos isentos (para afastar a tributação pelo mesmo dispositivo). Os argumentos são logicamente excludentes.

Em terceiro lugar, admitir a tese implicaria reconhecer que qualquer pagamento sem causa realizado por pessoa jurídica estaria, desde 1996, completamente livre de tributação —

bastaria que o beneficiário não fosse identificado ou que a operação não fosse comprovada para que houvesse imunidade fiscal absoluta. Essa conclusão é manifestamente absurda e incompatível com o sistema tributário, além de representar um incentivo direto à evasão fiscal por meio da ocultação de saídas de caixa.

Rejeito a alegação.

III.d – Da multa qualificada

A Recorrente sustenta que a multa qualificada de 150% é indevida, por ausência de dolo, fraude ou simulação, argumentando que sempre cumpriu regularmente suas obrigações tributárias e jamais deixou de atender às intimações fiscais.

A qualificação da multa, nos termos do art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996, combinado com os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, pressupõe a constatação de sonegação, fraude ou conluio. No presente caso, como amplamente demonstrado no tópico 3.3, os elementos dos autos formam um conjunto de oito indícios convergentes, concatenados e harmônicos de que o contrato celebrado entre a Recorrente e a Mário Marcondes Consultoria foi simulado, com o propósito deliberado de dissimular a verdadeira natureza das saídas de recursos.

A simulação, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502/1964, caracteriza fraude para fins de qualificação da multa quando revela ação dolosa tendente a ocultar o fato gerador da obrigação tributária, sua natureza ou suas circunstâncias materiais. É exatamente o que se verifica na espécie: por meio de um contrato formalmente constituído, mas desprovido de qualquer substância econômica real, a Recorrente fez transitar recursos cujo verdadeiro destino e cuja verdadeira causa não foram — e, ao que tudo indica, não poderiam ser — revelados.

O argumento de que a Recorrente sempre atendeu às intimações fiscais não afasta essa conclusão. O cumprimento formal das intimações é dever legal, não circunstância excludente de dolo. O que importa, para fins de qualificação da multa, é a natureza da conduta que originou o lançamento — e não o comportamento processual posterior da contribuinte. Ademais, o atendimento às intimações foi, como demonstrado, apenas parcial e insuficiente, na medida em que nenhuma das provas materiais solicitadas foi efetivamente apresentada.

Mantém-se, portanto, a qualificação da multa.

Contudo, no que respeita ao percentual aplicável, impõe-se o reconhecimento, de ofício, da retroatividade benigna decorrente do advento da Lei nº 14.689/2023, publicada em 21/09/2023. O art. 8º da referida lei alterou o §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, reduzindo a multa qualificada de 150% para 100% como regra geral, reservando o patamar de 150% exclusivamente para os casos de reincidência, assim definida como a reiteração de conduta de sonegação, fraude ou conluio no prazo de dois anos contados do lançamento anterior em que fora aplicada multa qualificada.

Nos termos do art. 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional, a lei posterior que comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo do ato aplica-se retroativamente ao ato não definitivamente julgado. Encontrando-se o presente processo ainda em fase de julgamento administrativo, sem trânsito em julgado, a aplicação da norma mais benéfica é medida que se impõe. Nesse sentido, o próprio CARF já consolidou entendimento pela aplicação retroativa do novo patamar, reconhecendo-o de ofício, independentemente de pedido da parte.

Não há nos autos qualquer elemento que indique reincidência da Recorrente em conduta de fraude ou simulação, pressuposto necessário para a manutenção do percentual de 150%. Ausente esse requisito, a multa qualificada deve ser reduzida ao patamar de 100% sobre o valor do tributo lançado de ofício.

Mantenho a qualificação da multa, reduzindo o percentual de 150% para 100%, por força da retroatividade benigna da Lei nº 14.689/2023, nos termos do art. 106, II, "c", do CTN.

III.e - Da representação fiscal para fins penais

A Recorrente requer que seja afastada a representação fiscal para fins penais, por entender que não há materialidade ou autoria delitiva demonstradas nos autos.

O pedido não comporta conhecimento por este Conselho.

A matéria encontra óbice expresso na **Súmula CARF nº 28**, de caráter vinculante, nos termos da Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, cujo enunciado é categórico: *"O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais."*

Com efeito, a representação fiscal para fins penais tramita em processo administrativo próprio e autônomo, cujo destino — após o esgotamento da via administrativa tributária — é o Ministério Público Federal, a quem compete, com exclusividade, avaliar a existência de justa causa para eventual oferecimento de denúncia. A apreciação realizada neste processo tem por objeto exclusivo o controle de legalidade do lançamento tributário, não produzindo efeitos vinculantes sobre a esfera penal, e tampouco se confunde com o juízo de admissibilidade que incumbe ao órgão ministerial.

Acrescente-se que a própria Súmula Vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal, ao estabelecer que não se tipifica o crime material contra a ordem tributária antes do lançamento definitivo do tributo, pressupõe justamente que a representação fiscal aguarda o desfecho do contencioso administrativo para produzir seus efeitos na esfera criminal — o que reforça a separação entre as instâncias e a incompetência deste Colegiado para deliberar sobre a matéria.

Não conheço do pedido, por força da Súmula CARF nº 28.

IV – Conclusão

Ante o exposto, **conheço** do recurso e, preliminarmente, **indefiro** o pedido de diligência. No mérito, dou **parcial provimento** apenas para reduzir a multa qualificada de 150% para 100%, por força da retroatividade benigna da Lei nº 14.689/2023, nos termos do art. 106, II, "c", do CTN. **Deixo de conhecer** do pedido relativo à representação fiscal para fins penais, por força da Súmula CARF nº 28.

Assinado Digitalmente

Maria Angélica Echer Ferreira Feijó