



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

|                    |  |
|--------------------|--|
| <b>Processo nº</b> | 10380.726309/2010-30                                 |
| <b>Recurso nº</b>  | Voluntário   |
| <b>Acórdão nº</b>  | <b>1401-000.869 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b> |
| <b>Sessão de</b>   | 02 de outubro de 2012                                |
| <b>Matéria</b>     | IRPJ   |
| <b>Recorrente</b>  | INDÚSTRIA NAVAL DO CEARÁ LTDA.                       |
| <b>Recorrida</b>   | Fazenda Nacional                                     |

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2005

**OMISSÃO DE RECEITA. CARACTERIZAÇÃO.**

Caracteriza-se como omissão de receitas a divergência apurada pelo Fisco na comparação entre a receita contabilizada/declarada pelo sujeito passivo e o valor efetivo de suas receitas de prestação de serviços, apurado em procedimento de circularização efetuado junto a clientes da autuada.

**MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO.**

É cabível a aplicação de multas isoladas no caso de não-pagamento de IRPJ apurado por estimativa, concomitantemente com a multa proporcional devida pela falta de pagamento do tributo após o ajuste anual.

**RECEITAS CONTABILIZADAS A MENOR. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. MULTA QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE ELEMENTOS. INADMISSIBILIDADE.**

A ação de omitir receitas, sem fazê-las transitar pela apuração do resultado do exercício, caracterizando declarações inexatas, por si só, não comporta a imputação de evidente intuito de fraude, sonegação ou conluio para fins de aplicação da multa qualificada.

Descabe a aplicação da multa qualificada quando, mesmo tendo informado receitas a menor, as receitas foram apuradas pela fiscalização a partir dos valores declarados em DCTF.

Recurso provido em parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em rejeitar a  
preliminar de decadência e, no mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso  
voluntário, para desqualificar a penalidade, nos termos do relatório e voto que integram o

presente julgado. Vencidos o Relator e o conselheiro Jorge Celso Freire da Silva, que negavam provimento ao recurso. Designado o conselheiro Sergio Luiz Bezerra Presta para redigir o voto vencedor, referente à desqualificação da multa de ofício.

*(assinado digitalmente)*  
Jorge Celso Freire da Silva - Presidente

*(assinado digitalmente)*  
Fernando Luiz Gomes de Mattos – Relator

*(assinado digitalmente)*  
Sérgio Luiz Bezerra Presta - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Celso Freire da Silva, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Jose Sergio Gomes, Alexandre Antonio Alkmin Teixeira, Sérgio Luiz Bezerra Presta e Karem Jureidini Dias. Ausentes, justificadamente, os conselheiros Antonio Bezerra Neto e Mauricio Pereira Faro.

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o relatório que integra o acórdão recorrido (fls. 280-286):

*Trata-se de procedimento fiscal determinado pelo Mandado de Procedimento Fiscal (MPFFiscalização) de nº 0310100/00930/09, do qual resultou a constituição de crédito tributário nos valores a seguir especificados:*

- *Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) - R\$ 1.933.254,95*
- *Multa Isolada (Estimativas Não Recolhidas) - R\$ 238.033,67*
- *Programa de Integração Social (Pis) - R\$ 137.085,47*
- *Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) - R\$ 721.083,79*
- *Contribuição para Financiamento Seguridade Social (Cofins) - R\$ 631.424,52*
- *Crédito Tributário Total - R\$ 3.660.882,40*

*No dia 07/07/2009, mediante Termo de Início do Procedimento Fiscal, fls. 44/45, o sujeito passivo foi instado a apresentar o documentário contábil e fiscal necessário à apuração das exações fiscais inseridas na competência deste órgão federal, concernente aos anos-calendário 2005, 2006 e 2007.*

*Paralelamente, a autoridade fiscal diligenciou perante terceiro, no caso a pessoa jurídica HIDROCLEAN SERVIÇOS MARÍTIMOS S/A, CNPJ 04.194.145/000121, contratante de serviços da empresa sob ação fiscal. De acordo com Termo de Diligência Fiscal / Solicitação de Documentos, fls. 46/47, foi determinada a apresentação da relação dos serviços prestados pela INDÚSTRIA NAVAL DO CEARÁ S/A, CNPJ 07.326.937/000109, com a indicação das notas fiscais emitidas, das datas de emissão, dos valores e das descrições dos serviços, dentre outros, tudo referente aos anos-calendário 2005, 2006 e 2007.*

*Tendo presentes a resposta e a documentação apresentadas pela diligenciada, HIDROCLEAN SERVIÇOS MARÍTIMOS S/A, CNPJ 04.194.145/000121, a autoridade fiscalizadora procedeu ao lançamento fiscal do IRPJ e reflexos, face à verificação da ocorrência de omissão de receitas por parte da fiscalizada.*

*No que se refere ao IRPJ, fez constar a seguinte Descrição dos Fatos:*

*Omissão de Receitas, no ano-calendário 2005, no montante de R\$ 2.638.056,86, em decorrência da contabilização dos recebimentos por afretamento de barcos, na conta de Fornecedores, código 2150100009 HIDROCLEAN, pagos por Hidroclean Serviços Marítimos Ltda, conforme cópia do Razão (Doc 1) extraída por meio do aplicativo ContAgil.*

*Com efeito, no decorrer dos trabalhos de auditoria, ainda em prosseguimento, foram constatados movimentos econômicos da autuada com fornecedores de outras praças, por essa razão, expediu-se intimação para Hidroclean Serviços Marítimos S/A informar o conteúdo da movimentação.*

*Em sua resposta, por meio eletrônico (Doc 2), dá conta de que alugou quatro barcos (Marimar VIII, Marpex X, Piauí XVIII e Incopesca XIX), além de transmitir vários arquivos referentes aos extratos bancários, demonstrando as transferências de recursos, bem como recibos e planilha de pagamentos, todos constantes do e-processo.*

*De fato, todos os pagamentos efetuados estão contabilizados na industria Naval, só que em conta de passivo (Doc 1), ENQUANTO DEVERIA TER SIDO EM CONTA DE RECEITA, gerando, assim, pela falta de registro em conta de receita, uma omissão de receita, ao mesmo tempo em que constituiu um passivo fictício do mesmo valor. Os valores também constam de planilha elaborada pela locadora dos barcos, Hidroclean Serviços Marítimos (Doc 3).*

*Considerando que ficou patente a locação dos barcos citados, aliás, mais do que os citados (o barco Piauí XV não estava na relação), como provam vários recibos anexos, e que no ano-calendário 2005 foram feitos 37 pagamentos pela Hidroclean à Ind. Naval, em montante significativo em relação à receita declarada – quase 40% –, todos lançados na Naval, na conta 2150100009, no passivo circulante, fica patente a intenção deliberada de não reconhecer os tributos incidentes, sendo esse o motivo da qualificação da multa aplicada.*

*O presente auto de infração é parcial e diz respeito somente à matéria abrangida no ano-calendário 2005.*

[...]

*O Enquadramento Legal da infração deu-se nos seguintes dispositivos: art. 24 da Lei nº 9.249/95; e arts. 249 inc. II, 251 § único, 278, 279, 280 e 288 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99).*

*Foi ainda efetivado o lançamento correspondente às MULTAS ISOLADAS – FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 04/03/2015 por SERGIO LUIZ BEZERRA PRESTA, Assinado digitalmente em 11/03/2015 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 04/03/2015 por SERGIO LUIZ BEZERRA PRESTA, Assinado digitalmente em 04/03/2015 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS

Impresso em 12/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*BASE DE CÁLCULO ESTIMADA, com a seguinte Descrição dos Fatos:*

*Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada com base em balanços de suspensão ou redução nos meses de janeiro a agosto do ano-calendário 2005, em decorrência de apuração de omissão de receitas descrita na infração anterior, com multa qualificada, e ajustada em função dos resultados apresentados na ficha II da DIPJ/2006 [...]*

[...]

*Para este último lançamento foi considerado o seguinte enquadramento legal: arts. 222 e 843 do RIR/99 combinados com o art. 44, § IV, inc. IV, da Lei nº 9.430/96, alterado pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07 e com o art. 106, inc. II, alínea "c" da Lei nº 5.172/66.*

*Em decorrência da infração correspondente à omissão de receita, verificada relativamente ao IRPJ, também foram efetivados os lançamentos reflexos relativos à CSLL, ao PIS e à COFINS, com a mesma Descrição dos Fatos e com os seguintes Enquadramentos Legais:*

[...]

*A ciência do lançamento, por via postal, deu-se no dia 03/01/2011, fl. 197. Inconformada com a autuação, em documento recepcionado na DRF de origem no dia 25/01/2011, a pessoa jurídica impugnou o lançamento, fls. 198/247, sob os fundamentos a seguir delineados.*

**I – Decadência:**

*Com sede em preliminar, aduziu que o “referido auto de infração se encontra em sua totalidade irremediavelmente fulminado pelo instituto da decadência”, pelo que postulou que fosse declarado extinto o crédito tributário “uma vez que a empresa autuada foi intimada da constituição do crédito tributário em 03/01/2011, (...) para os fatos ocorridos no ano de 2005, portanto, fora do prazo legal de 5 (cinco) anos previstos na totalidade da legislação aplicável em vigor (principalmente o CTN) para que a Fazenda Nacional possa constituir crédito tributário, portanto, enquadrado em todas as correntes tributárias, que hoje em dia, é única”.*

*Argumentou que a matéria encontra-se “pacificada e sumariada em todas as esferas administrativas (CARF / DRF de Julgamento)”, trazendo à colação, em abono à sua tese, as seguintes ementas: Recurso nº 105141648/CARF; Recurso nº 101122277/CARF; Recurso nº 105131992; e Acórdão nº 10323497/CARF.*

*Com substrato nos julgados apresentados, culminou por afirmar*

Documento assinado digitalmente conforme o Auto de Infração teria sido lavrado “em desconformidade Autenticado digitalmente em 04/03/2015 por SERGIO LUIZ BEZERRA PRESTA, Assinado digitalmente em 11/03/2015 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 04/03/2015 por SERGIO LUIZ BEZERRA PRESTA, Assinado digitalmente em 04/03/2015 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS Impresso em 12/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*com a legislação vigente, especialmente quanto a decadência/extinção do direito da Fazenda Nacional constituir crédito tributário, por qualquer que seja o entendimento tributário que se queira interpretar (art. 150, § 4º ou art. 173, ambos do CTN)".*

## **2 – Não Caracterização da Infração Omissão de Receitas:**

*No que tange ao mérito, proferiu que “melhor sorte não aguardava este malsinado auto de infração”. Segundo seu entendimento, não teria sido configurada a omissão de receita que lhe foi imputada, que os fatos narrados no lançamento poderiam dar ensejo, no máximo, à incidência em infração diversa, qual seja, a postergação de receita, isso se daria por constar da descrição dos fatos que “De fato, todos os pagamentos efetuados estão contabilizados na Indústria Naval só que em conta de passivo (Doc 1), ENQUANTO DEVERIA TER SIDO EM CONTA DE RECEITA, gerando, assim, pela falta de registro em conta de receita, uma omissão de receita, ao mesmo tempo em que constituiu um passivo fictício do mesmo valor. Os valores também constam de planilha elaborada pela locadora dos barcos, Hidroclean Serviços Marítimos (Doc 3).” De modo a contraditar esse entendimento, a impugnante fez constar que*

*Ora pois, sabe muito bem a fiscalização, que em todos os documentos por ela solicitados lhes foram entregues, e constam sem qualquer sombra de dúvidas, que exatamente esses valores tidos como OMITIDOS e que se encontravam devidamente contabilizados no ano de 2005, foram devidamente levados para CONTA DE RECEITA, isto posto, em data de 28/09/2007, rigorosamente nos exatos valores do total de R\$ 2.195.407,73 (Dois milhões, cento e noventa e cinco mil, quatrocentos e sete reais e setenta e três centavos), conforme expressos em toda a documentação contábil / fiscal da empresa autuada Indústria Naval do Ceará S/A revestida das formalidades legais explícitas e implícitas. Como também, jamais poderia esses valores receber da fiscalização a pecha de "passivo fictício ", já que a empresa autuada Indústria Naval do Ceará S/A, é produtora de "embarcações" que demandam um longo período para sua execução, sendo equiparada a "construção civil" e para tanto se utiliza em sua contabilidade de contas do ATIVO e PASSIVO (em contrapartidas, como:*

*"Adiantamentos de Clientes Por Conta de Barcos" Passivo (onde os valores se encontravam lançados) / "HIDROCLEAN Outras Receitas Recebimento Para Posterior Faturamento" Ativo).*

*Nesse caso específico, os valores não tiveram suas classificações apuradas na época (2005), em razão da inexistência dos CONTRATOS próprios, tendo em vista que as embarcações locadas necessitavam de adaptações, pois se tratavam de embarcações próprias para pesca (lagosta / camarão / peixe) e teriam que ser adaptadas para Off Shore (transporte de pessoas*

e/ou materiais), gerando durante aquele período, divergências de prazo, validade, valores, etc, etc.

Anotou ainda se tratar de empresa exportadora ou a ela equiparada quando da fabricação das embarcações para a Marinha do Brasil, que vem obtendo prejuízos, pelo que disporia de elevados valores de “Prejuízos a Compensar”, bem como de expressivos créditos também a compensar decorrentes do PIS/COFINS e da CSLL, em razão do que não teria por que omitir receitas.

Prosseguindo, indicou haver juntado aos autos “fotocópias oficiais do LIVRO RAZÃO da empresa autuada Indústria Naval do Ceará S/A do período de 01/01/2007 a 31/12/2007, onde constam os lançamentos contábeis dos valores levados para conta específica 42101.0005 OUTRAS RECEITAS, em data de 28/09/2007 nos exatos valores arrolados pela fiscalização na quantia de R\$ 2.195.407,73 (Dois milhões, cento e noventa e cinco mil, quatrocentos e sete reais e setenta e três centavos )”.

### **3 – Multa Qualificada:**

Quanto à qualificação da multa, assegurou se tratar de procedimento “despropositado e desarrazoado, uma vez que não se verificou sonegação ou fraude lastreada em ato doloso do contribuinte autuado, consoante exige o art. 44, § 1º, da Lei 9.430/96”, que a autoridade fiscal “imputou o cometimento de ‘crime contra a ordem tributária’, com o agravamento da multa sobre meros supostos créditos tributários, como se houvesse por parte da empresa autuada ‘evidente intuito de fraude’ (dolo)’, que “o auto de infração não indica sequer o enquadramento legal desse seu delírio, em total desrespeito ao Art. 957, inciso II, do Decreto 3.000/99 (vigente Regulamento do Imposto de Renda), que exige que se enquadre em qual(is) do(s) artigo(s) dispostos na Lei 4.502/64 (art. 71, art. 72, ou art. 73?)”.

Em aditamento ao afirmado, argumentou que “o agravamento da multa nos casos de lançamento de ofício representa uma infração imposta ao contribuinte, portanto, consoante determina o art. 112 do CTN (princípio da interpretação in bonam partem), a lei tributária que define infrações, ou comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: (I) à capitulação legal do fato; (II) à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; (III) à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; (IV) à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação”.

Anotou ainda a necessidade da observação do estabelecido pela Súmula CARF nº 25, com efeito vinculante perante a Administração Tributária Federal, segundo a qual “A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária à comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64”, pelo que restaria comprovado que “o comando fiscal ao enquadrar totalmente equivocado, nas normas legais que caracterizam “crime de sonegação fiscal”, imputando

*ilegalmente à Impugnante tamanho disparate, somente demonstra um perfeito ato de arbitrariedade e desvirtuamento proposital das normas legais”.*

**4 – Multas Isoladas / Falta de Recolhimento do IRPJ/CSLL sobre BC Estimada:**

*Quanto ao lançamento correspondente às Multas Isoladas, efetivado pelo não recolhimento das estimativas ao longo do ano-calendário 2005, indicou se tratar de tributação reflexa da omissão de receita. Em assim sendo, pelo que já teria sido demonstrado quando atacou o lançamento correspondente àquela infração, também o lançamento das multas isoladas deveria ser prontamente cancelado.*

*Em abono a esse entendimento, transcreveu as ementas dos seguintes julgados: Acórdão CSRF/011.410 – Sessão de 19/11/1992 e Acórdão 10313.506 – Sessão de 28/01/1993.*

*Em razão do exposto, finalizou com a postulação da decretação da total improcedência do lançamento e a consequente extinção do crédito tributário.*

**5 – Pis / Cofins / CSLL / Tributação Reflexa:**

*Argumentou a impugnante que os valores apurados a título de Pis, Cofins e de CSLL originaram-se, de modo exclusivo, do que foi lançado a título de IRPJ. Que já tendo demonstrado a improcedência do lançamento matriz, pelo princípio da causa e do efeito, também seriam improcedentes os lançamentos decorrentes.*

*Objetivando fundamentar o seu entendimento, transcreveu as seguintes ementas: Acórdão CSRF/011.410 – Sessão de 19/11/1992 e Acórdão 10313.506- Sessão de 28/01/1993.*

A DRJ Fortaleza, por unanimidade, julgou procedente em parte a impugnação, mantendo parcialmente o crédito tributário exigido, por meio do Acórdão 08-21.959 – 3ª Turma da DRJ/FOR, que recebeu a seguinte ementa, fls. 279-280:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ**

*Ano-calendário: 2005*

**IRPJ E CSLL. MULTAS ISOLADAS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRELIMINAR DE DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.**

*Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, estando presente o evidente intuito de fraude, a contagem do prazo decadencial flui a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ex vi o artigo, 173, inciso I, do CTN. Considerando-se que o crédito constituído refere-se ao ano-calendário 2005, o lançamento poderia ter se efetivado a partir de 01/01/2006, situação em que*

*o termo inicial do lustro decadencial foi o dia 01/01/2007 e termo final o dia 01/01/2012.*

*Tendo a ciência se concretizado em 03/01/2011, afasta-se a preliminar de decadência suscitada, referente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), assim como no que se refere às Multas Isoladas decorrentes do não recolhimento das Estimativas Mensais do IRPJ e da CSLL.*

***PIS E COFINS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRELIMINAR DE DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA.***

*Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, estando presente o evidente intuito de fraude, a contagem do prazo decadencial flui a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ex vi o artigo, 173, inciso I, do CTN. Considerando-se que o crédito constituído refere-se a período compreendido entre janeiro/2005 e agosto/2005, o lançamento poderia ter se efetivado ainda no ano-calendário 2005, hipótese em que o termo inicial do prazo decadencial foi o dia 01/01/2006 e termo final o dia 01/01/2011. Tendo a ciência se concretizado somente em 03/01/2011, acolhe-se a preliminar de decadência suscitada, no que diz respeito à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).*

***IRPJ E CSLL. MULTAS ISOLADAS. ALUGUEL DE EMBARCAÇÃO. RECEITA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. OMISSÃO DE RECEITA. CARACTERIZAÇÃO.***

*Caracteriza-se como omissão de receitas a divergência apurada pelo Fisco na comparação entre a receita declarada pelo sujeito passivo na DIPJ e o valor efetivo de suas receitas de prestação de serviços, obtido em procedimento de circularização efetuado perante cliente da autuada, face a não contabilização em Conta de Resultado das Receitas auferidas.*

***MULTA QUALIFICADA. PERTINÊNCIA.***

*Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, quando presentes nos autos elementos suficientes para a caracterização da ocorrência de evidente intuito de fraude no procedimento do sujeito passivo.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

Cientificada do Acórdão em 16/12/2011 (fls. 372), a contribuinte, em 16/01/2012, interpôs o recurso voluntário de fls. 313-366, repisando os argumentos apresentados na fase impugnatória.

É o relatório.

**Voto Vencido**

Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos

O recurso atende aos requisitos legais, razão pela qual deve ser conhecido.

Por questões práticas, somente apreciarei a arguição de decadência ao final do presente voto. Afinal, antes é necessário analisar se, no presente caso, ocorreu evidente intuito de fraude por parte da recorrente, posto que tal fato influirá diretamente na fixação do termo inicial do prazo decadencial.

**Omissão de receitas**

Conforme relatado, as autoridades fiscais constataram omissão de receitas, caracterizada pela contabilização incorreta de valores recebidos da pessoa jurídica HIDROCLEAN SERVIÇOS MARÍTIMOS LTDA, em razão do afretamento de barcos de propriedade da autuada.

Confome demonstram os elementos constantes dos autos, os aludidos valores foram contabilizados na conta FORNECEDORES código 2150100009 HIDROCLEAN, componente do PASSIVO CIRCULANTE. No entanto, no entender dos autuantes, o procedimento correto seria contabilizar tais valores em conta de RECEITA.

A HIDROCLEAN, pessoa jurídica contratante, devidamente intimada a esclarecer as transações mantidas com a contribuinte ao longo dos anos-calendário 2005 a 2007, encaminhou diversos documentos, fls. 57/165.

Tais documentos, no entender dos autuantes, demonstram que a contribuinte afretou à HIDROCLEAN (e outras empresas do mesmo grupo econômico) quatro embarcações – Marimar XIII, Marpex X, Piauí XVIII e Incopesca XIX e que as transferências havidas naquele período referiam-se aos pagamentos destes aluguéis.

Por esta razão, o Fisco procedeu ao presente lançamento, com base nos valores contabilizados no Livro Razão da pessoa jurídica, os quais coincidem com os valores das transferências de numerário, fls. 57/165.

Em seu recurso, a contribuinte sustentou que os valores considerados omitidos foram corretamente contabilizados, pois teriam sido transferidos para CONTA DE RECEITA, em 28/09/2007, nos exatos valores do total de R\$ 2.195.407,73 (dois milhões, cento e noventa e cinco mil, quatrocentos e sete reais e setenta e três centavos), conforme expressos em toda a documentação contábil/fiscal da recorrente.

A recorrente acrescentou que é uma empresa “produtora de embarcações”, as quais demandam um longo período para sua execução, podendo ser equiparada ao setor de “construção civil”.

**Não merecem prosperar as alegações da recorrente.**

O fato de a contribuinte ser uma empresa “produtora de embarcações” não traz nenhuma implicação em relação à natureza ou à forma de contabilização das receitas decorrentes de operações de arrendamento de embarcações.

Conforme bem apontado pelo acórdão recorrido, fls. 293, a receita decorrente do aluguel de embarcações “não poderá ser registrada ao talante do sujeito passivo, mas em obediência aos preceitos legais estabelecidos pela legislação contábil e fiscal.”

Sobre o tema, acrescentou o acórdão recorrido (fls. 293):

*Segundo estabelecido pelo art. 177 da Lei 6.404, de 1976, a chamada Lei da Sociedades Anônimas (SA), “A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.” (grifos nossos).*

*Um dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, a serem obrigatoriamente observados, é o Princípio da Competência que tem por finalidade o reconhecimento contábil das receitas, dos custos e das despesas no período a que competirem, independentemente do seu recebimento (receitas) ou do seu pagamento (custos e despesas).*

Também não é correta a alegação da recorrente, no sentido de que os valores considerados omitidos teriam sido posteriormente contabilizados em conta de receita.

Sobre o tema, foi suficientemente esclarecedor o arrazoado constante do acórdão recorrido, fls. 295:

*Ademais, enquanto a fiscalização considerou receita omitida no montante de R\$ 2.638.056,86 (dois milhões, seiscentos e trinta e oito mil, cinquenta e seis reais e oitenta e seis centavos), a quantia escriturada pela fiscalizada, no ano-calendário 2007, foi de apenas R\$ 2.195.407,73 (dois milhões, cento e noventa e cinco mil, quatrocentos e sete reais e setenta e três centavos).*

*Esses valores são consideravelmente diferentes entre si, pelo que não há como afirmar tratar-se do reconhecimento tardio da receita decorrente da locação de embarcações para a HIDROCLEAN SERVIÇOS MARÍTIMOS LTDA., fato suficiente para elidir o argumento da impugnante de que teria havido a escrituração da receita em momento posterior.*

Além disso, é importante considerar que o aludido valor de R\$ 2.195.407,73 (significativamente inferior ao montante das receitas omitidas), apesar de ter sido posteriormente transferido para uma conta de receita, **não foi oferecido à tributação**, conforme bem demonstrou o acórdão de piso, fls. 295:

*Ocorre que no caso em apreciação, a despeito do registro no ano-calendário 2007 da receita no valor de R\$ 2.195.407,73 (dois milhões, cento e noventa e cinco mil, quatrocentos e sete*

*reais e setenta e três centavos), conforme documento apresentado pela impugnante, fl. 230, não houve o recolhimento do imposto a essa quantia correspondente posto que, conforme consta da Ficha 06A – Demonstração do Resultado, DIPJ/2008, processada sob o nº 095398621, Linha 05, fl. 275, a receita de prestação de serviços considerada naquela declaração foi de apenas R\$ 423.281,33 (quatrocentos e vinte três mil, duzentos e oitenta e um reais e trinta e três centavos), valor sobejamente inferior àquele considerado omitido ao cabo do procedimento fiscal.*

[...]

*Vale enfatizar que a contabilização apresentada pela impugnante, fl. 230, relativa à conta 42101.0005 – OUTRAS RECEITAS, contém uma série de débitos e de créditos com um único histórico – “TRANSF. ENTRE CONTAS” – procedimento a partir do qual restou saldo credor de tão somente R\$ 62.638,77 (sessenta e dois mil, seiscentos e trinta e oito reais e setenta e sete centavos), que foi levado para a apuração do resultado do exercício em montante significativamente inferior ao valor considerado quando do lançamento fiscal, de R\$ 2.638.056,86 (dois milhões, seiscentos e trinta e oito mil, cinquenta e seis reais e seis centavos).*

A recorrente alegou que inicialmente pretendia vender as quatro embarcações para a empresa HIDROCLEAN e que somente em 2007 houve “desistência” do negócio, sendo então firmado os contratos de arrendamento, com a transferência dos valores correspondentes para as contas definitivas.

Tal alegação não se sustenta, com base nos elementos constantes dos autos. Afinal, a HIDROCLEAN SERVIÇOS MARÍTIMOS LTDA, pessoa jurídica que transacionou com a contribuinte, foi suficiente clara ao afirmar que **desde 2005 afretou quatro embarcações** de propriedade da autuada e que as transferências efetuadas ao longo do ano-calendário de 2005 referiam-se, exatamente, ao **pagamento do aluguéis devidos à contribuinte**. Os elementos constantes dos autos corroboram estas informações.

O acórdão recorrido fez uma detalhada análise desta alegação da recorrente, razoável adoto e transcrevo parcialmente suas considerações, fls. 299-300:

*A principal alegação da impugnante foi a de que os valores que deram substrato ao lançamento, recebidos ao longo do ano de 2005, no montante de R\$ 2.638.056,86 (dois milhões, seiscentos e trinta e oito mil, cinquenta e seis reais e oitenta e seis centavos), teriam sido oferecidos à tributação, nesse exato valor, no ano de 2007.*

*A se comprovar verdadeira essa assertiva, não se poderá confirmar a presença do primeiro elemento essencial na caracterização do dolo, qual seja, a consciência de encontrar-se atuando de forma contrária às normas estabelecidas, com o que o dolo não existirá.*

*De acordo com o que foi afirmado na peça impugnatória, as fotocópias do Livro Razão da pessoa jurídica se prestariam para esse desiderato, visto nele ser possível observar o lançamento contábil da receita postergada na conta específica 42101.0005 – OUTRAS RECEITAS, efetivado em 28/09/2007, no valor de R\$ 2.195.407,73 (dois milhões, cento e noventa e cinco mil, quatrocentos e sete reais e setenta e três centavos), fl. 230.*

*Acontece que o somatório das transferências bancárias que deram ensejo ao lançamento foi de R\$ 2.638.056,86 (dois milhões, seiscentos e trinta e oito mil, cinquenta e seis reais e oitenta e seis centavos), enquanto o valor levado a crédito da apontada conta de receita foi de apenas R\$ 2.195.407,73 (dois milhões, cento e noventa e cinco mil, quatrocentos e sete reais e setenta e três centavos), valores destoantes entre si, pelo que não há como se afirmar, de forma peremptória, tratar-se do reconhecimento, ainda que tardio, das receitas decorrentes do fretamento de embarcações para a pessoa jurídica HIDROCLEAN SERVIÇOS MARÍTIMOS LTDA.*

*Ademais, o somatório dos valores recebidos pela autuada, provenientes dos serviços prestados à HIDROCLEAN SERVIÇOS MARÍTIMOS LTDA, de acordo com o demonstrativo de fl. 56, contendo os valores recebidos não somente em 2005 mas também em outros exercícios, alcança o montante de R\$ 3.070.688,61 (três milhões, setenta mil, seiscentos e oitenta e oito reais e sessenta e um centavos). Logo, ainda que se admitisse que o lançamento apresentado no Livro Razão corresponesse ao registro da receita proveniente dos serviços prestados à pessoa jurídica HIDROCLEAN SERVIÇOS MARÍTIMOS LTDA, o lançamento teria sido efetivado em valor inferior àquele efetivamente recebido.*

*Além disso, paralelamente aos valores levados a crédito na especificada conta de receita, foram observados diversos outros valores levados a débito dessa mesma conta, sem que fosse proferida qualquer explicação minimamente plausível para esse fato. Com efeito, era de se esperar que conta dessa natureza fosse debitada somente por ocasião do encerramento do exercício. Não o sendo, caberia à impugnante demonstrar, com argumentos convincentes e a apresentação da documentação correlata, a motivação desses diversos lançamentos a débito. Todavia, nada a esse respeito consta da peça impugnatória ora apreciada. A propósito, tendo presentes os diversos lançamentos a débito na apontada conta de receita, o valor que foi considerado no encerramento do exercício e, por consequência, oferecido à tributação, foi de apenas R\$ 62.638,77 (sessenta e dois mil, seiscentos e trinta e oito reais e setenta e sete centavos), valor absurdamente inferior àquele percebido pela autuada da HIDROCLEAN SERVIÇOS MARÍTIMOS LTDA que, ao longo dos anos-calendário, alcançou o montante de R\$ 3.070.688,61 (três milhões, setenta mil, seiscentos e oitenta e oito reais e sessenta e um centavos), conforme demonstrado.*

Resulta, pois, inteiramente afastada a possibilidade de mera postergação do pagamento do imposto, conforme indevidamente alegado pela recorrente. Considero sobejamente demonstrada a omissão de receitas, decorrente da não tributação dos valores referentes às receitas de afretamento de navios, correspondentes às 37 (trinta e sete) transferências bancárias creditadas em conta-corrente da autuada no ano-calendário 2005.

### Multa qualificada

Segundo as autoridades autuantes, a atitude da contribuinte de omitir receitas de afretamento de embarcações, sem fazê-las transitar pela apuração do resultado do exercício, demonstra a intenção deliberada da contribuinte no sentido de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

Em sua defesa, a recorrente alegou, sucessivamente, que: a) o auto de infração não indica o enquadramento legal da qualificação da multa; b) no presente caso, não foi observado o disposto no art. 112 do CTN (princípio da interpretação *in bonam partem*), c) no presente caso, não foi observado o disposto na Súmula CARF nº 25, segundo a qual “a presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa aplicada”.

Nenhuma dessas alegações merece prosperar.

No tocante ao enquadramento legal a multa qualificada, cumpre observar que o auto de infração fez, sim, **clara e expressa referência ao 44, II da Lei nº 9.430/96**, em pleno vigor na data de ocorrência dos fatos de que trata o presente processo. Para maior clareza, transcreve-se o inteiro teor do citado dispositivo legal:

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

[...]

*II – cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

Sobre a suposta inobservância do disposto no art. 112 do CTN (princípio da interpretação *in bonam partem*), vale dizer que tal artigo somente encontra aplicação nos casos em que existir alguma dúvida sobre a capitulação legal do fato; a natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; e a natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

No presente caso, contudo, não restam quaisquer dúvidas sobre o cometimento da infração, sobre a sua autoria bem como sobre a natureza e graduação da penalidade aplicável.

Discorrendo sobre o tema, manifestou-se com grande propriedade o acórdão recorrido, razão pela qual adoto integralmente e transcrevo parcialmente as suas razões de decidir, fls. 297-300:

*[...] O que deve ser perquirida é a presença, ou não, do evidente intuito de fraude no modus operandi da autuada. Em outro dizer, deve ser aferido se o contribuinte operou à margem da legislação de regência com a perfeita consciência desse fato, com a intenção deliberada de, assim procedendo, eximir-se da tributação, em outras palavras, se agiu dolosamente.*

[...]

*[...] restam plenamente demonstradas as presenças dos dois elementos necessários à caracterização do dolo, ou seja, a consciência e a vontade, por parte dos administradores da autuada, em proceder, de forma livre e deliberada, de forma a eximir-se do pagamento dos tributos devidos, fato que se mostra suficiente para a qualificação da multa ora tratada.*

*Anote-se que a falta de registro das Receitas auferidas não se deu apenas em uma ou duas ocasiões, situação a partir da qual poder-se-ia cogitar estar-se perante meros equívocos. Em verdade, a não contabilização em conta de Receita manifestou-se, de forma sistemática e reiterada, em 37 (trinta e sete) ocasiões somente no ano de 2005, ressaltando-se, ainda, conforme registrado no demonstrativo de fl. 56, que o mesmo procedimento repetiu-se em outros exercícios.*

Por fim, resta analisar o pleito da recorrente, que requereu a aplicação da Súmula CARF 25, segundo a qual “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”.

Ora, no presente caso, conforme exposto anteriormente, restou claramente comprovada a hipótese de sonegação, caracterizada pela aitude dolosa da contribuinte no sentido de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. Tal fato, por si só, já seria suficiente para afastar a aplicação da Súmula CARF 25, indevidamente invocada pela recorrente.

Além disso, deve-se ter em conta que, no presente caso, não se trata de lançamento baseado em nenhuma espécie de presunção de omissão de receitas, tais como a constatação de passivo fictício, depósitos bancários de origem não comprovada ou qualquer outra hipótese prevista em lei.

Sobre o tema, pronunciou-se com suficiente clareza o acórdão recorrido, fls. 301:

*No caso em apreciação, a tributação não se deu em razão de passivo fictício, depósitos bancários de origem não comprovada, ou de qualquer outra presunção legal. Pelo contrário, restou plenamente demonstrada a não tributação sistemática de receitas auferidas pela prestação de serviços à pessoa jurídica HIDROCLEAN SERVIÇOS MARÍTIMOS LTDA, do que resultou a autuação por omissão de receita com a exasperação da multa de ofício em razão de a pessoa jurídica haver atuado à margem dos preceitos contábeis e fiscais determinados pela legislação de*

*regência, com evidente intuito de fraude, objetivando o proveito financeiro advindo da não apuração dos tributos devidos.*

Diante do exposto, concluo que agiu corretamente o acórdão de piso, que reconheceu a integral procedência da multa de ofício qualificada.

## **Decadência**

Repetindo o que fizera na fase impugnatória, a recorrente alegou que, por se tratar de lançamento por homologação, o crédito tributário estaria fulminado pelo transcurso do prazo decadencial de cinco anos, independente da regra de contagem utilizado (art. 150, §4º ou art. 173, I, ambos do Código Tributário Nacional - CTN).

*Ab initio*, esclareça-se que no presente caso claramente deve ser utilizada a regra de contagem prevista no art.173, I do CTN, tendo em vista a qualificação da multa de ofício, conforme análise do tópico antecedente.

Compulsando os autos, constato que o acórdão recorrido procedeu a correta subsunção dos fatos à legislação de regência, conforme se observa pela simples leitura dos seguintes excertos, fls. 289-291:

*[...] havendo a comprovação da prática de dolo, fraude ou de simulação, a contagem do prazo decadencial iniciar-se á no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ex vi o art. 173, inc. I do CTN.*

*Adotando-se essa linha de raciocínio e considerando-se que o lançamento da multa neste processo tratado teve por fundamento legal o inc. II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a preconizar a aplicação da penalidade pecuniária no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), nos casos de evidente intuito de fraude definido nos arts. 71, 72 e 72 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades cabíveis, adotando-se a contagem de prazo estabelecida pelo art. 173, inc. I do CTN ter-se-á a seguinte situação, no que se refere ao IRPJ e à CSLL submetidos à apuração anual:*

- *data da ocorrência do fato gerador - 31/12/2005*
- *exercício em que o lançamento poderia ter se efetivado - 01/01/2006 a 31/12/2006*
- *termo inicial do prazo decadencial de cinco anos - 01/01/2007*
- *termo final do prazo decadencial de cinco anos - 01/01/2012*

*Em assim sendo, observando-se que a ciência do lançamento efetivou-se no dia 03/01/2011, em data anterior ao termo final do prazo decadencial, o dia 01/01/2012, conforme demonstrado, manifesto-me pelo afastamento da preliminar de decadência suscitada, no que diz respeito ao IRPJ e à CSLL, assim como*

*no que se reporta às Multas Isoladas decorrentes do não recolhimento de Estimativas de IRPJ e de CSLL mensais.*

*A propósito, oportuno que se traga à colação o estabelecido pelo art. 16 da Instrução Normativa SRF nº 93, de 1997, que trata da apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido das pessoas jurídicas, a partir do ano-calendário de 1997, a seguir reproduzido:*

*Art. 16. Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangeá:*

*I a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos;*

*II o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto.*

*(grifos nossos)*

*Verificada a falta de pagamento das Estimativas Mensais, em consonância com o estabelecido pelo dispositivo legal enfocado o lançamento de ofício abrangeá a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos, a ser efetivado após o término do anocalendário, a partir de 01/01/2006, portanto, o que desloca o termo inicial do prazo decadencial para o dia 01/01/2007 e o final para o dia 01/01/2012, o que confirma a inocorrência da decadência, concernente às Multas Isoladas.*

*Entretanto, diferente se vislumbra a situação correspondente à Contribuição para o Pis/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), submetidos à apuração mensal.*

*Observando-se que os fatos geradores para os quais foram constatadas as omissões de receitas estão compreendidos entre os meses de janeiro/2005 e agosto/2005, o lançamento poderia ter se efetivado ainda no ano-calendário 2005. Logo, adotando-se a contagem de prazo estabelecida pelo inc. I do art. 173 do CTN, o termo inicial do interregno decadencial foi o dia 01/01/2006, enquanto o termo final consolidou-se no dia 01/01/2011.*

*Assim, considerando-se que a ciência do lançamento somente se consolidou no dia 03/01/2011, manifesto-me pelo acolhimento da preliminar de decadência correspondente à Contribuição para o Pis/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).*

Ressalto, por oportuno, que mesmo na hipótese de desqualificação da multa de ofício, não se verificaría a decadência do direito de constituir o presente lançamento. Nesta

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 04/03/2015 por SERGIO LUIZ BEZERRA PRESTA, Assinado digitalmente em 11/0

3/2015 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 04/03/2015 por SERGIO LUIZ BEZERRA

PRESTA, Assinado digitalmente em 04/03/2015 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS

Impresso em 12/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

hipótese, a contagem do prazo decadencial se daria segundo as regras do art. 150, § 4º do CTN. Consequentemente, teríamos:

- *data da ocorrência do fato gerador - 31/12/2005*
- *termo final do prazo decadencial de cinco anos - 31/12/2010*

Registre-se, por oportuno, que a formalização do presente lançamento se deu no decorrer do ano-calendário de 2010.

Diante do exposto, julgo que, em relação a este tema, o acórdão recorrido não merece quaisquer reparos.

### Multas isoladas

A partir da constatação de omissão de receitas, as autoridades lançadoras também aplicaram a multa isolada de 50% (cinquenta por cento), correspondente às estimativas que deixaram de ser recolhidas na época oportuna, conforme arts. 222 e 843 do RIR/99 c/c art. 44 da Lei nº 9.430/96 e art. 106, II, "c" da Lei nº 5.172/66.

Em sua defesa, a recorrente considerou que, uma vez demonstrada a improcedência do lançamento referente ao IRPJ, as multas isoladas também deveriam ser canceladas.

A procedência do lançamento referente ao IRPJ, em decorrência das omissões de receitas, já restou devidamente demonstrada no tópico correspondente do presente voto.

Constatada a procedência do lançamento do IRPJ, e não tendo a recorrente apresentado nenhuma contestação específica referente ao lançamento das multas isoladas, o lançamento em apreço também merece ser mantido.

Vale dizer que, no âmbito desta 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, tem prevalecido a tese de que a falta de recolhimento de antecipação e a falta de pagamento do imposto definitivo são infrações distintas e não excludentes entre si.

Importante destacar que a Constituição Federal e a legislação tributária infraconstitucional não vedam a aplicação concomitante de penalidades, como comprova o art. 74 da Lei nº 4.502, de 30/11/64, que estabelece, expressamente, que "apurando-se, no mesmo processo, a prática de duas ou mais infrações pela mesma pessoa natural ou jurídica, aplicam-se cumulativamente, no grau correspondente, as penas a elas cominadas".

Ressalte-se, outrossim, que as bases de cálculo da multa isolada (por falta de recolhimento de antecipação) e da multa de ofício genérica (por falta de pagamento do tributos) também são distintas, tanto de fato como de direito. Afinal, o pagamento do tributo definitivo apurado na declaração extingue o crédito tributário (CTN, art. 150, inc. I), ao contrário do recolhimento da antecipação, que não tem esse efeito.

Assim sendo, concluo que agiu corretamente o colegiado julgador *a quo*, ao manter a aplicação da multa isolada.

Diante do exposto, voto no sentido de **rejeitar a preliminar de decadência** e, no mérito, **negar provimento** ao recurso voluntário.

*(assinado digitalmente)*

Fernando Luiz Gomes de Mattos - Relator

CÓPIA

**Voto Vencedor**

Conselheiro Sergio Luiz Bezerra Presta

Não obstante a coerente fundamentação contemplada no voto do Ilustre Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos, tão bem exposto à Turma em relação ao recurso voluntário, onde os membros do colegiado, por maioria de votos, deu provimento parcial para desqualificar a multa de ofício.

Apresento aqui minhas homenagens ao Fernando Luiz Gomes de Mattos, mas observando tudo que consta dos autos, não tenho como concordar com as razões de decidir em relação à qualificação da multa constante dos autos.

Neste ponto, sinto em divergir do Ilustre relator, tendo em vista que a ação de omitir receitas, sem fazê-las transitar pela apuração do resultado do exercício, caracterizando declarações inexatas, por si só, não comporta a imputação de evidente intuito de fraude, sonegação ou conluio para fins de aplicação da multa qualificada. Isso porque, para a aplicação da Multa Qualificada deve esta configurada, de uma maneira cristalina, a prática reiterada de ações durante todo o ano calendário (ou mais de um), que tenham como objetivo mascarar a obrigação tributária principal, quando a escrituração do sujeito passivo demonstra que este conhecia o real valor a recolher, constitui ação dolosa que implica qualificação da multa de ofício.

Isso porque, a qualificação da multa depende da existência e demonstração da conduta prevista em lei por parte do sujeito passivo, conforme determina o art. 44 da Lei nº. 9.430/1996, a seguir transcrito:

*“Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

*II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis”.*

Pela leitura do dispositivo acima, fica claro que há necessidade de existência e demonstração, pois o lançamento deve ser devidamente motivado, do evidente intuito de fraude. Essa é a posição dos arts. 71 a 73 da Lei nº. 4.502/1964, “verbis”:

*“Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

*I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

*II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.*

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

*Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72".*

Assim, cabe ao Fisco apresentar os elementos que ensejaram a qualificação da multa e, demonstrar claramente a reiteração da conduta da Recorrente. Caso isso não aconteça, entendo que não pode ser imputado ao sujeito passivo da obrigação tributária a demonstração que nas suas ações ou omissões hoje intuito de fraude, nos termos e parâmetros da Lei nº. 9430/1996; isso porque, a elaboração de um planejamento tributário visando pagar menos tributo ou o inadimplemento das obrigações tributárias, não são condutas ensejadoras da aplicação da multa qualificada.

Ressalte-se que a Recorrente é penalizada pelo inadimplemento do tributo devido, com uma multa de 75% (setenta e cinco pro cento) sobre o valor devido. Porém, para que seja justificada a duplicação dessa penalidade, com a aplicação de uma multa de 150% (cento e cinquenta por cento) deve estar provado nos autos, de forma inequívoca, a absoluta, cabal e evidente certeza, o intuito de fraude e que tais requisitos constem de forma clara na autuação.

Veja que não pode o Fisco, para a qualificação da multa, deixar de comprovar as duas características que entendo serem pressupostos validadores na ação do sujeito passivo:

- (i) O pressuposto evidente - Quando a fiscalização comprova a qualidade daquilo que não admite dúvida; e,
- (ii) O pressuposto intuito – Quando o propósito na realização de um ato visa esconder ou minimizar o fato gerador da obrigação tributária.

Ou seja, pela leitura do relato do Fisco deve ficar comprovada, de forma cabal, com absoluta certeza, que o propósito da Recorrente era, ao praticar o ato, de impedir o conhecimento para reduzir o tributo devido.

Esse é o entendimento Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, quando do julgamento consubstanciado através do Acórdão nº. 10617.015, que peço vênia para reproduzir:

"(...)

*Primeiro, deve-se discutir a pertinência da qualificação da multa de ofício. Quando das infrações aqui em comento, tinha vigência o art. 44 da Lei nº 9.430/96, em sua redação original.*

*Nessa época, aplicava-se a multa qualificada nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Assim, mister verificar se a conduta estampada nos autos pode se subsumir aos tipos abstratos da qualificação previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/96, ou seja, se está comprovado o evidente intuito de fraude, como definido nos arts. 71, 72, 73 da Lei nº 4.502/1964.*

*A autuação tomou por base uma presunção de omissão de rendimentos. O recorrente não fez qualquer prova da origem dos depósitos bancários. Por fim, nos autos, não se descobriu a origem dos depósitos bancários.*

*Poderia, entretanto, a conduta dos autos se subsumir à sonegação, que é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador do imposto de renda ou das condições pessoais do contribuinte. No caso de sonegação, mister explicitar claramente o fato gerador do imposto sonegado, com as condutas dolosas que impediram ou retardaram o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador ou das condições pessoais do contribuinte. A partir de uma presunção legal de ocorrência de um fato gerador do imposto, não podemos afiançar que o contribuinte agiu com dolo, no intuito de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, notadamente porque a conta bancária era movimentada pelo recorrente, sem nenhuma interposição de pessoa, ou fraude a esconder o real beneficiário dos depósitos. Toda a movimentação bancária foi feita às claras.*

*Por óbvio, considerando as gravíssimas consequências da qualificação da multa, que ultrapassam a questão pecuniária, adentrando no terreno do direito penal tributário, não pode o evidente intuito de fraude ser presumido.*

(...)

*Para qualificar a multa, mister comprovar com elementos hábeis e idôneos o evidente intuito de fraude. Mera presunção da omissão de rendimentos a partir de depósitos bancários de origem não comprovada não justifica a qualificação da multa de ofício. Deve-se ressaltar que a decisão acima está em consonância com a jurisprudência do Conselho de Contribuintes, balizada pela Súmula 1ºCC 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’.*

*Como exemplo da jurisprudência do Conselho na matéria, colaciona-se a ementa do Acórdão nº 10422619, unânime para desqualificar a multa de ofício, sessão de 13/09/2007, relator o conselheiro Nelson Malmann, verbis:*

(...)

**PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS DO ÓNUS DA PROVA** – As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

**SANÇÃO TRIBUTÁRIA MULTA QUALIFICADA JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE** – Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa qualificada seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. A apuração de depósitos bancários em contas de titularidade do contribuinte cuja origem não foi justificada, independentemente da forma reiterada e do montante movimentado, por si só, não caracteriza evidente intuito defraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996. Recurso parcialmente provido”.

Desta forma, entendo que a conduta da Recorrente não aponta para o intuito consciente e deliberado de reduzir a base tributável, e sim um erro que tem a sua punição prevista na norma legal. Nessas condições, a multa qualificada deve ser reduzida ao patamar de 75% (setenta e cinco por cento) por não configurar a hipótese do art. 71 da Lei nº 4.502/1964, a seguir transcrita:

*“Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

*I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

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

Referido entendimento encontra amplo respaldo na jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme pode ser visto abaixo:

*“Ementa: MULTA. QUALIFICAÇÃO. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. DEMONSTRAÇÃO. OBRIGATORIEDADE.*

*A qualificação da multa de ofício depende da demonstração do evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71 a 73 da Lei 4.502/1964.*

*No caso, o evidente intuito de fraude não foi demonstrado e a multa não deve ser qualificada.*

*Recurso Especial do Procurador Negado” (CSRF - Processo nº 11543.005082/200319 - Acórdão nº 920202.185 – 2ª Turma - Sessão de 27 de junho de 2012)*

*“MULTA QUALIFICADA Aplica-se a multa em percentual de 150% nos casos em que tipificada a situação prevista no art. 71 da Lei nº 4.502/64. Fica evidenciada a intenção dolosa de tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, quando o contribuinte não contabiliza toda sua vultosa movimentação bancária, que abriga receitas de aplicações financeiras e ganhos em operações de cessão de crédito omitidos” (CSRF - Processo nº 13884.003382/200590 - Acórdão nº 9101001.393 – 1ª Turma Sessão de 17 de julho de 2012).*

*“Ementa: IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. MULTA AGRAVADA. CONDUTA. BUSCA DA VERDADE MATERIAL. INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO.*

*O agravamento da multa de ofício somente se justifica quando o sujeito passivo busca, com dolo, dificultar a busca da verdade material sobre a ocorrência do fato gerador e sua respectiva base de cálculo. Soma-se a esse fato a relevante constatação de que a ausência de informação não prejudicou a atuação fiscal.*

*Recurso Especial do Procurador Negado” (CSRF - Processo nº 13808.001188/200230 - Acórdão nº 9202002.229 – 2ª Turma - Sessão de 28 de junho de 2012).*

Diante de tudo que vimos acima e para que seja agravada a multa deve ser observado um dos princípios balizadores que lastreiam o processo administrativo fiscal: O Princípio da Legalidade, também denominado de legalidade objetiva. O Princípio da Legalidade determina que o processo deverá ser instaurado nos estritos ditames da lei. Ou seja, na administração privada se pode fazer tudo que a lei não proíbe. Já na administração pública só é permitido fazer o que a lei autoriza expressamente, como forma de se atender as exigências do bem comum.

Em suma enquanto que para o particular a lei significa “pode fazer assim”, para o Administrador público significa “deve fazer assim”, a atividade administrativa é plenamente vinculada, é regrada pelos limites impostos pela própria lei.

Assim, para que seja imputada a Recorrente a multa qualificada e também a multa agravada faz-se necessário que o auto de infração comprove, com uma clareza meridiana a conduta eivada de dolo, com o objetivo de dificultar a busca da verdade material sobre a ocorrência do fato gerador e sua respectiva base de cálculo.

Assim, não tendo sido comprovado que a Recorrente, deliberadamente agiu a margem da legislação visando omitir ou reduzir a base tributável de forma reiterada não se pode manter a inclusão da multa agravada de 150% (cento e cinquenta por cento), devendo ser reformada a decisão da 3<sup>a</sup> Turma da DRJ/Fortaleza-CE, consubstanciada através do Acórdão 08-21.959, desta forma voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário.

(Assinado digitalmente)  
Sergio Luiz Bezerra Presta