



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10380.726309/2010-30
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-005.154 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 6 de outubro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado INDÚSTRIA NAVAL DO CEARA SA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. OMISSÃO DE RECEITAS. REITERAÇÃO. CONTEXTOS FÁTICOS SEMELHANTES. DIVERGÊNCIA CARACTERIZADA.

Deve ser conhecido o recurso especial quando os acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam, ao contrário da decisão recorrida, que a omissão reiterada de receitas é fato suficiente para qualificação da multa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITAS. DOLO.

Em se verificando insuficiência na acusação fiscal, e havendo dúvida quanto à intenção do sujeito passivo, não se mantém a qualificação da multa por aplicação do artigo 112 do CTN (ementa produzida nos termos do artigo 63, § 8º do Anexo II ao RICARF).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencida a conselheira Livia De Carli Germano (relatora), que não conheceu do recurso. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Viviane Vidal Wagner, Amelia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Andrea Duek Simantob. Designado para redigir o voto vencedor, quanto ao conhecimento, o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amelia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional contra o acórdão 1401-000.869, de 02 de outubro de 2012, assim ementado e decidido:

Acórdão recorrido 1401-000.869

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

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.

A Fazenda Nacional questiona a desqualificação da multa de ofício, apresentando como paradigmas os acórdãos 107-09.267 e 203-09.098, assim ementados:

Acórdão paradigma 107-09.267

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2001

PRELIMINAR DE NULIDADE. Não estão presentes os pressupostos legais para decretação da nulidade do lançamento.

OMISSÃO DE RECEITA – LANÇAMENTO DE OFÍCIO – RETIFICAÇÃO DA DIPJ. A retificação da DIPJ após decorridos 60 dias do termo de continuidade de ação fiscal emitido, desacompanhada da declaração dos tributos devidos em DCTF, não elide o lançamento de ofício, pois a DIPJ não tem o caráter de confissão de dívida.

OMISSÃO DE RECEITA – LUCRO PRESUMIDO. Constatada a omissão de receita, pela confrontação entre os valores de receita constantes na escrituração fiscal e os valores declarados à SRF, e tendo o lucro sido apurado pelo Regime de apuração do Lucro Presumido, mesmo regime adotado pela contribuinte, cabível o lançamento.

PENALIDADE – MULTA QUALIFICADA. O fato de ter omitido receitas reiteradamente em todos os meses do período, inclusive em valor significativamente superior ao valor declarado, revela a intenção do dolo. Assim, cabível a multa qualificada, pois estão presentes as condições legais para sua imposição.

JUROS DE MORA – TAXA SELIC – SÚMULA N.º 4. Conforme a súmula do 1.º CC n.º 4, a partir de 1.º 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.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA – SÚMULA N.º 2: Conforme súmula n.º 2, o Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. Aplica-se o decidido em relação ao lançamento principal, aos lançamentos decorrentes de tributação reflexa, em razão da estreita relação de causa e efeito.

Acórdão paradigma 203-09.098

COFINS – MULTA DE OFÍCIO – MAJORAÇÃO DO PERCENTUAL – SITUAÇÃO QUALIFICATIVA – FRAUDE – O sujeito passivo, ao declarar e recolher valores menores que aqueles devidos, agiu de modo a impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fiscal do fato gerador da obrigação tributária principal, restando configurado que a autuada incorreu na conduta descrita como sonegação fiscal, cuja definição decorre do art. 71, I, da Lei n.º 4.502/64. A omissão de expressiva e vultosa quantia de rendimentos não oferecidos à tributação demonstra a manifesta intenção dolosa do agente, tipificando a infração tributária como sonegação fiscal. E, em havendo infração, cabível a imposição de caráter punitivo, pelo que, pertinente a infligência da penalidade inscrita no art. 44, II, da Lei n.º 9.430.

BASE DE CÁLCULO – INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES – Excluem-se da receita bruta, para fins de determinação da base de cálculo da contribuição, somente as deduções autorizadas pela legislação de regência. O ICMS integra a base imponible porque faz parte do preço de venda. O conceito de ‘lucro bruto’ das instituições financeiras, das que operam com mercados futuros ou com câmbio, não se aplica quando a empresa tem como atividade a revenda de mercadorias. Recurso ao qual se nega provimento.

Em 21 de março de 2016, o Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção deu seguimento ao recurso especial, consignando:

Nos autos do processo referente ao acórdão recorrido, consta que o contribuinte se valia da omissão de receitas, a partir do momento em que, de maneira sistemática, não as fazia transitar pelo resultado do exercício, fazendo com que não houvesse a tributação em razão do impedimento ou retardo do conhecimento do fato gerador por parte da autoridade fiscal. Tal situação se revela idêntica às descritas nos paradigmas, afrontando o disposto na lei n.º 4.502/64. Portanto, o dissenso jurisprudencial tem similitude fática (Acórdão CSRF n.º 9101-001.548) e abordam a mesma legislação aplicável (Acórdão CSRF n.º 9101- 00.213).

Tendo sido atendidos os pressupostos de admissibilidade do recurso especial (artigos 67 e 68 do RICARF), e uma vez demonstrada a divergência de entendimentos para as matérias expostas no recurso especial, conclui-se que deve-se DAR SEGUIMENTO ao recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional.

O sujeito passivo apresentou contrarrazões, questionando a admissibilidade e o mérito do recurso.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade recursal

O recurso especial é tempestivo. Passo a examinar os demais requisitos para a sua admissibilidade.

Nesse ponto, observo que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é instância especial de julgamento com a finalidade de proceder à uniformização da jurisprudência do CARF. Desse modo, a admissibilidade do recurso especial está condicionada ao atendimento do disposto no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF 343/2015, merecendo especial destaque a necessidade de se demonstrar a divergência jurisprudencial, *in verbis*:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

Destaca-se que o alegado dissenso jurisprudencial se estabelece em relação à interpretação das normas, devendo, pois, a divergência, se dar em relação a questões de direito, tratando-se da mesma legislação aplicada a um contexto fático semelhante.

Assim, se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há que se falar em divergência de julgados, uma vez que a discrepância a ser configurada diz respeito à interpretação da mesma norma jurídica.

Por outro lado, quanto ao contexto fático, não é imperativo que os acórdãos paradigma e recorrido tratem exatamente dos mesmos fatos, mas apenas que o contexto seja de tal forma semelhante que lhe possa (hipoteticamente) ser aplicada a mesma legislação. Assim, um exercício válido para verificar se se está diante de genuína divergência jurisprudencial é buscar saber, com base no raciocínio exposto no paradigma, o que aquele colegiado decidiria no caso dos autos.

O sujeito passivo questiona a admissibilidade do recurso especial sustentando, quanto ao paradigma 107-09.267, que: (i) este precedente tratou de sujeito passivo submetido à apuração pelo regime de lucro real, enquanto ele é optante pelo lucro presumido, (ii) o paradigma trata de “omissão” e a autuação discutida nos presentes autos foi por “divergência na apuração”; (iii) no caso do paradigma as informações declaradas à Receita Federal estariam desacompanhadas de declaração em DCTF, enquanto o caso dos autos trataria de autuação verificada a partir de divergências apuradas na DCTF, não se omitindo qualquer valor.

Quanto ao paradigma 203-09.098, alega o sujeito passivo em suas contrarrazões que este não serve a comprovar a divergência jurisprudencial por ter tratado de COFINS e de “omissão de expressiva e vultosa quantia de rendimentos”, não se assemelhando ao caso dos autos.

O sujeito passivo sustenta, ademais, que a Fazenda Nacional pretende inovar na fundamentação do recurso especial, eis que a reiteração não foi argumento da autuação fiscal e nem o acórdão recorrido teria mencionado a questão.

Pois bem. O caso em questão é de autuação por omissão de receitas com base no artigo 24 da Lei 9.249/1995 – em síntese, alega a fiscalização que valores que, no seu entender, deveriam ser contabilizados em conta de receitas, o foram em conta de passivo.

O voto vencedor do acórdão recorrido excluiu a qualificação da multa por entender que a fiscalização não teria comprovado que o sujeito passivo agiu deliberadamente à margem da legislação visando omitir ou reduzir a base tributável, de forma reiterada.

Dois foram, assim, os argumentos do acórdão recorrido: a intenção/deliberação da omissão e a reiteração. Quanto à reiteração, o voto condutor afirmou que a fiscalização deve comprovar a prática das ações durante todo o ano calendário, ou mais de um. Quanto à intenção/deliberação da conduta, o voto condutor observou que a fiscalização não comprovou a intenção do sujeito passivo de omitir rendimentos à tributação, afirmando que a conduta não aponta para o intuito consciente e deliberado de reduzir a base tributável, mas para um erro. Transcrevo trechos desse voto de onde extraio tais constatações (grifamos):

(...) 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.**

(...)

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 n.º. 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 por 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.

(...)

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 n.º 4.502/1964, a seguir transcrito: (...)

(...)

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 3ª Turma da DRJ/FortalezaCE, consubstanciada através do Acórdão 0821.959, desta forma voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário.

Neste sentido, compreendo que o recurso especial da Fazenda Nacional não pode ser conhecido, por insuficiência recursal. Isso porque ataca apenas um dos fundamentos do acórdão recorrido, deixando o outro, que é autônomo, incólume.

De fato, a Fazenda Nacional sustenta em seu recurso especial que a omissão reiterada de receita em todos os meses do período, de valores significativos, revelaria a presença de dolo, justificando-se a aplicação da multa qualificada. Não obstante, o acórdão recorrido também fundamentou a exclusão da qualificação da multa no argumento de que a omissão não ocorreu de forma deliberada, mas por erro, sendo que este argumento não foi atacado no recurso especial, nem fora apresentado qualquer paradigma para a questão.

Mesmo que a reiteração possa ser considerada elemento revelador do dolo, como pretende a Fazenda Nacional, esta não pleiteou em seu recurso a desconstituição do argumento da decisão recorrida de que tratou-se de erro do sujeito passivo. E errar de forma reiterada não pode ser considerado base para a aplicação de multa qualificada.

Havendo fundamentos na decisão recorrida que não foram atacados no recurso especial, e que são suficientes para manter tal decisão independentemente da reforma do ponto que pretende o recorrente, não se conhece do recurso especial.

Neste sentido, compreendo que o recurso especial não pode ser conhecido, por insuficiência recursal, em razão da existência de fundamento autônomo inatacado.

Caso eventualmente esta Relatora reste vencida quanto a essa questão, observo, sobre os questionamentos à admissibilidade feitos pelo sujeito passivo acerca da comprovação da divergência jurisprudencial, que não se sustenta a alegação de que a autuação dos presentes autos seria diferente da dos paradigmas por se tratar de “divergência na apuração” eis que se trata, como visto, de autuação por omissão de receitas. Além disso, a análise dos fundamentos do voto

condutor do acórdão recorrido revela que foram irrelevantes para a sua fundamentação o regime de apuração do sujeito passivo, se lucro real ou presumido, o fato de valores estarem ou não declarados em DCTF, bem como o tipo de tributo. Considerando que o racional do acórdão recorrido prescindiu de tais detalhes, devem ser rejeitadas as alegações do sujeito passivo quando contesta a admissibilidade do recurso com base em tais diferenças.

Por fim, também compreendo que não há que se falar em inovação das razões recursais, como defendeu o sujeito passivo, eis que a reiteração foi mencionada como argumento do acórdão recorrido, tendo sido tangenciada pela autoridade autuante (quanto menciona a existência de 37 recebimentos no ano-calendário).

Assim, esclareço que, caso este voto vencido quanto à insuficiência recursal, compreendo que não há reparos a se fazer ao despacho de admissibilidade a respeito da comprovação da divergência jurisprudencial.

Ante o exposto, oriento meu voto para não conhecer do recurso especial.

Mérito

Como restei vencida quanto à admissibilidade do recurso especial, passo a analisar o mérito.

O mérito do presente recurso consiste em decidir se estão presentes no caso dos autos as circunstâncias necessárias à qualificação da multa de ofício.

O auto de infração assim fundamentou a cobrança (fls. 5-6):

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente Lançamento de Ofício, nos termos do art. 926 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda 1999), tendo em vista que foram apuradas as infração(ões) abaixo descrita(s), aos dispositivos legais mencionados.

001 - OMISSÃO DE RECEITAS

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 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).

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 Indústria 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.

Como se percebe, a qualificação da multa se baseou no entendimento de que teria ficado patente o auferimento da receita, tendo sido recebidos, no ano-calendário de 2005, 37 pagamentos em montante significativo em relação à receita declarada (40%), os quais foram registrados no passivo e não em conta de receita.

Em sua defesa, o sujeito passivo alegou que tratou-se, no máximo, de postergação de receita, eis que os valores registrados em conta de passivo objeto da autuação teriam sido levados para conta de receita em 2007. Fundamentou a sua forma de contabilização em seu modo de operação, explicando que é produtora de embarcações que demandam um longo período para a sua execução, e que por isso teria adotado regime contábil assemelhado à “construção civil”. Alegou, ainda, que inicialmente pretendia vender as quatro embarcações 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.

Tais argumentos, quanto ao mérito da autuação, foram rechaçados pelo acórdão recorrido e não estão em discussão. Está em questão, apenas, a desqualificação da multa operada pelo voto vencedor do acórdão recorrido, que foi baseada, como visto, no entendimento de que a fiscalização não teria comprovado que o sujeito passivo agiu deliberadamente à margem da legislação visando omitir ou reduzir a base tributável, de forma reiterada.

Uma primeira questão é a reiteração. Embora em se tratando de lucro presumido seja hipoteticamente possível se falar em reiteração mesmo quando a fiscalização faz análise exclusivamente acerca de um ano-calendário (já que a apuração fiscal no regime do lucro presumido é trimestral), compreendo que, no caso, a fiscalização não baseou a qualificação da multa na prática da conduta vedada na legislação tributária por períodos de apuração seguidos. De fato, a fiscalização fez menção, apenas e exclusivamente, ao período anual e ao ano-calendário 2005, não tendo feito qualquer observação sobre se a conduta vedada teria sido uma continuação de prática adotada em diversos períodos de apuração fiscal. Dessa forma, no caso compreendo que não há que se falar em reiteração.

De qualquer forma, observo que a reiteração da conduta seria apenas um dos (diversos) elementos possíveis para a comprovação da intenção do sujeito passivo. É dizer, o fato de uma prática se demonstrar consistente por diversos períodos pode ser um indicativo de que não se trata de equívoco, mas da verdadeira intenção do sujeito. Como visto, no caso dos autos tal elemento em nada auxilia a comprovação da intenção, eis que não há que se falar propriamente em reiteração.

Além disso, como observou o voto vencedor do acórdão recorrido, para que se possa falar em qualificação da multa é imprescindível a prova do dolo, isto é, prova da *intenção deliberada* do sujeito passivo em praticar a *conduta ilícita* (no caso, a omissão de receitas).

Nesse ponto, observo que a leitura do auto de infração revela que a fiscalização se baseou exclusivamente na declaração da empresa Hidroclean de que havia alugado as embarcações, e nos respectivos comprovantes de pagamento por ela fornecidos, para concluir que a contribuinte em questão deveria ter contabilizado os valores recebidos como receita, e não como passivo. Dessa forma, o que a fiscalização fez foi presumir, com base em informações de terceiros em comparação à contabilização realizada pela contribuinte, a *intenção* desta última de omitir receitas, em um raciocínio assemelhando à máxima “parece, então é”.

A análise do auto de infração revela que, de fato, não houve, no caso, prova do dolo, no sentido de consciência e vontade voltados à prática de um ilícito.

Para que se possa cogitar a qualificação da multa (de 75% para 150%), imprescindível que a autoridade fiscal identifique e **comprove** a exata ação ou omissão dolosa, tanto no seu aspecto objetivo (prática de ato ilícito) quanto no aspecto subjetivo (vontade ou intenção de lesar o fisco). No caso, temos a conduta do sujeito passivo (omissão de informação sobre fato gerador supostamente ocorrido), mas não é certo se ele possuía ou devia possuir consciência de que causava o dano. Não há **prova**, nos autos, de qualquer prática de **fraude ou ilícito** (penal), mas no máximo, como visto, um único indício (os pagamentos efetuados pela Hidroclean).

E, muito embora tenha sido mantida a autuação fiscal quanto ao principal dos tributos (isto é, muito embora se tenha entendido que a contabilização, da forma como efetuada, estava mesmo equivocada), o sujeito passivo já em sua impugnação trouxe argumentos e documentos capazes de, no mínimo, colocar em dúvida a sua *intenção* de omitir receitas ao realizar a contabilização dos valores tal como o fez. E foi neste sentido que o voto vencedor do acórdão recorrido, analisando a prática, a considerou um *erro contábil*, e não uma omissão deliberada de receitas tributáveis.

Em síntese, tanto por não ser possível falar em “reiteração” no caso dos autos, como por não restar caracterizado, já no auto de infração, o dolo, no sentido de consciência e vontade de se praticar o ilícito (a fraude na contabilização para que receitas fossem omitidas), compreendo que não há base no presente caso para a qualificação da multa, sendo de se manter o acórdão recorrido.

Em observância ao artigo 63, § 8º do Anexo II ao Regimento Interno deste CARF, observo que, colocada a questão em julgamento, **a maioria da Turma acompanhou esta Relatora pelas conclusões**, entendendo **não ser caso de aplicação de multa em sua modalidade qualificada por aplicação do artigo 112 do CTN e insuficiência na acusação fiscal**, eis que esta não trouxe elementos capazes de afirmar com segurança que a conduta do contribuinte não seria apenas erro interpretativo quanto à contabilização das receitas, considerando sua atividade de produção de embarcações. A ementa deste julgado reflete exclusivamente as conclusões vencedoras.

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe 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.

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para não conhecer do recurso especial e, uma vez vencida quanto à admissibilidade, nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Fl. 12 do Acórdão n.º 9101-005.154 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 10380.726309/2010-30

Voto Vencedor

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Redator designado.

A I. Relatora restou vencida no que diz respeito ao conhecimento do apelo.

Nesse sentido, a maioria do Colegiado concluiu que o recurso especial deve ser conhecido com fundamento na divergência evidenciada em face dos referidos paradigmas, assim validados no exame de admissibilidade de fls. 439/443:

Nos autos do processo referente ao acórdão recorrido, consta que o contribuinte se valia da omissão de receitas, a partir do momento em que, de maneira sistemática, não as fazia transitar pelo resultado do exercício, fazendo com que não houvesse a tributação em razão do impedimento ou retardo do conhecimento do fato gerador por parte da autoridade fiscal. Tal situação se revela idêntica às descritas nos paradigmas, afrontando o disposto na lei n.º 4.502/64. Portanto, o dissenso jurisprudencial tem similitude fática (Acórdão CSRF n.º 9101-001.548) e abordam a mesma legislação aplicável (Acórdão CSRF n.º 9101-00.213).

Tendo sido atendidos os pressupostos de admissibilidade do recurso especial (artigos 67 e 68 do RICARF), e uma vez demonstrada a divergência de entendimentos para as matérias expostas no recurso especial, conclui-se que deve-se **DAR SEGUIMENTO** ao recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Quando da análise da admissibilidade, prevaleceu o entendimento de que as distinções destacadas no voto vencido não seriam suficientes para afastar a similitude fático-jurídica entre os casos confrontados.

Lembre-se, aqui, que similitude fático-jurídica não significa plena identidade.

Partindo, então, da premissa de que a interpretação dos efeitos da reiterada omissão de receita para efeitos da qualificação da multa nos paradigmas poderiam alterar o quanto restou decidido pelo acórdão recorrido, nenhum reparo cabe ao juízo prévio de admissibilidade recursal.

Estas as razões, portanto, para CONHECER do Recurso Especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli