



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10665.733327/2019-10</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2101-002.953 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	7 de novembro de 2024
<b>RECURSO</b>	DE OFÍCIO
<b>RECORRENTE</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>INTERESSADO</b>	MAFRIAL MATADOURO E FRIGORIFICO LTDA.

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2016

RECURSO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA. DISTRIBUIÇÃO DO ÔNUS DA PROVA. FISCO E INTERESSADO. DOLO, SIMULAÇÃO OU CONLUÍO. IMPROCEDÊNCIA.

Para caracterização dos artigos 71 a 73, da Lei 4.502/64, o fisco deve apontar os elementos que podem caracterizar o ilícito tributário, diante de ocorrência de dolo, simulação ou conluio. A prova nesse caso deve ser atribuída a quem acusa o ilícito praticado, diante do que dispõe o artigo 9º do Decreto 70.235/72, onde a autuação deverá estar instruída com todos os elementos de prova indispensáveis à comprovação da fraude fiscal praticada.

Portanto, nesse caso, existe uma espécie de “distribuição” do ônus da prova ao Fisco, devendo a acusação indicar os elementos caracterizados do ilícito identificado. Em não havendo a respectiva ocorrência, a autuação fiscal deve ser cancelada.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício.

(documento assinado digitalmente)

**Antônio Savio Nastureles** - Presidente

(documento assinado digitalmente)

**Wesley Rocha** - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cléber Ferreira Nunes Leite, Wesley Rocha, Ricardo Chiavegatto de Lima (substituto[a] integral), Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Ana Carolina da Silva Barbosa, Antônio Savio Nastureles (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício, interposto contra decisão de piso que desqualificou a multa qualificada de 150%, e manteve a multa de ofício de 75%.

Trata-se de auto de infração lavrado contra MAFRIAL MATADOURO E FRIGORIFICO LTDA ., para exigência de contribuições previdenciárias incidentes sobre valores da receita bruta da comercialização da produção rural adquirida de pessoa física e devida por sub-rogação pela pessoa jurídica compradora, pelo qual foi constituído crédito tributário, no valor total de R\$ 52.638.852,07, devidamente atualizado até dezembro de 2019, relativo ao período de janeiro de 2014 a dezembro de 2016.

A autoridade administrativa interpôs recurso nos seguintes termos:

Recorre-se de ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais **em razão do valor exonerado ultrapassar o limite de alçada**, em conformidade com o art. 366, inciso I, § 2º, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, na redação dada pelo Decreto nº 6.224/07, bem como com o art. 34 do Decreto nº 70.235/72, com as alterações introduzidas pela Lei nº 9.532/97, combinados com o artigo 1º da Portaria MF nº 63/2017, publicada no DOU de 10/02/2017, que estabeleceu o limite para interposição de recurso de ofício

Diante dos fatos apresentados, é o breve relatório

## VOTO

Conselheiro Wesley Rocha, Relator.

Com o processo pautado para julgamento, identificou-se que houve interposição de Recurso Voluntário.

### DOS CONHECIMENTO DO RECURSO DE OFÍCIO

Conforme se constata da autuação, o valor do crédito exonerado está cima do valor de alçada, onde a multa exonerada estaria acima de R\$ 25.938,061,81 (e-fl. 411).

A Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017, que estabelecia um valor de alçada para a interposição de Recurso de Ofício na quantia de R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e

quinhentos mil reais), **foi revogada pela atual Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023**. Esta nova portaria aumentou o limite de alçada para a interposição de recurso de ofício para **R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais)**, conforme os dispositivos transcritos da Portaria abaixo

“O MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA, substituto, no uso da atribuição que lhe confere o inciso II do parágrafo único do art. 87 da Constituição, e tendo em vista o disposto no inciso I do art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolve:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais)”.

A Súmula CARF n.º 103 estabelece que o limite de alçada do Recurso de Ofício deve ser analisado na data de sua apreciação, em sede de julgamento de segunda instância, conforme se transcreve abaixo:

"Súmula CARF nº 103: Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplicase o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância".

Este Conselho, após análise reiterada sobre o assunto e com a matéria já sumulada, decidiu por diversas vezes que o limite de alçada deve ser analisado na data em que o recurso for julgado, conforme a ementa abaixo transcrita:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011 RECURSO DE OFÍCIO. NÃO CONHECIMENTO. LIMITE DE ALÇADA VIGENTE. PORTARIA MF Nº 63, DE 2017. SÚMULA CARF Nº 103.

A Portaria MF nº63,de09 de fevereiro de 2017 majorou o limite de alçada para interposição de recurso de ofício, que deixou de ser o valor estabelecido na Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008 (R\$ 1.000.000,00 um milhão de reais), para R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais). Nos termos da Súmula CARF nº 103, para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplicase o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância". (*Processo n.º 10166.723214/201422, Acórdão n.º 2202-004.316, Conselheiro Relator Martin Da Silva Gesto, publicado em 20/11/2017*).

Assim, o recurso está sendo submetido a julgamento na presente data, após a vigência da Portaria MF nº 02 de 2023, e, portanto, ultrapassa o valor de alçada e cumprindo requisito de conhecimento.

Recurso de Ofício está acima do valor de alçada. Assim, o conheço e passo a analisá-lo.

### **DO RECURSO DE OFÍCIO E DOS VALORES DE ALÇADA**

A decisão de primeira instância exonerou parcialmente o crédito tributário nos seguintes termos “Por todo o exposto, e com base nos fundamentos apresentados, voto pela procedência parcial da impugnação, reduzindo o percentual da multa de ofício aplicada para 75%”.

A ementa do Acórdão Recorrido assim dispõe:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2016

MULTA QUALIFICADA. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DOS REQUISITOS LEGAIS. ÔNUS DO FISCO.

A Lei nº 9.430/96 determina quais as condutas praticadas pelo sujeito passivo, ou terceiro em seu nome, que ensejam a majoração da multa aplicada de ofício. A comprovação da ocorrência de tais condutas é ônus da autoridade lançadora.

MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO. PERCENTUAL. LEGALIDADE.

Havendo lançamento de ofício a Autoridade Lançadora deve, sob pena de responsabilidade funcional, aplicar a multa de ofício no percentual previsto na Lei nº 9.430/96.

Sobre a desqualificação da multa de 150%, a autoridade de primeira instância assim decidiu:

#### **DA IMPOSSIBILIDADE DA MULTA DE OFÍCIO NO PERCENTUAL DE 150%**

Segundo a impugnante a multa de ofício qualificada não é cabível no caso concreto. Apresenta os seguintes argumentos (fls. 458):

“Ora, se a MULTA QUALIFICADA de 150% impõe o reconhecimento da intenção de ocasionar dano ao erário público, há de se comprovar este propósito o que não se assoma ao caso presente. Ao contrário, nos autos causa não está latente nenhum dos elementos.

A sonegação impede a apuração da obrigação tributária principal diante da ocultação de bens ou de fatos jurídicos da incidência tributária. A fraude é à ação ou omissão com o fito de esconder o pagamento do imposto, reduzi-lo, evita-lo ou retardá-lo. Todavia, em ambas figuras exige a demonstração da intenção e no caso sob exame não se vê presente e demonstrado.

O certo é que não basta a indicação da conduta dolosa, fraudulenta, a partir de meras presunções e/ou subjetividades. Tem que haver a necessária comprovação por parte da dita Autoridade Fiscal, de fazer evidenciar a intenção pré-determinada do contribuinte, e isto sem deixar margem a qualquer dúvida de que o propósito da ação é o de impedir e/ou de retardar o recolhimento do tributo devido.

Aliás, este é o entendimento do CARF em julgados determinantes, pela ordem:

**MULTA AGRAVADA - FRAUDE - não pode ser presumida ou alicerçada em indícios. A penalidade qualificada somente é admissível quando factualmente**

**constatada as hipóteses de fraude, dolo ou simulação. (8ª Câmara do 1º CC/MF, acórdão 108-07.561, sessão de 16.10.2003)**

**MULTA QUALIFICADA - NÃO CARACTERIZAÇÃO - Não tendo sido comprovada de forma objetiva o resultado do dolo, da fraude ou da simulação, descabe a qualificação da penalidade de ofício agravada. (2ª Câmara do 1º CC/MF, acórdão 102-45.625, sessão de 21.08.2002.)**

**MULTA DE OFÍCIO - AGRAVAMENTO - APLICABILIDADE - REDUÇÃO DO PERCENTUAL - Somente deve ser aplicada a multa agravada quando presente os fatos caracterizadores de evidente intuito de fraude, como definido nos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64, fazendo-se a sua redução ao percentual normal de 75% para os demais casos, especialmente quando se referem à infrações apuradas por presunção.**

**(8ª Câmara do 1º CC/MF, acórdão 18-07.356, sessão de 16.04.2003)**

Na esteira desse raciocínio, ratificando o posicionamento pacífico do então 1º CC/MF., o CARF consagrou de uma vez por todas o entendimento acima alinhavado, editando a **SÚMULA 14**, assentando orientação nos seguintes termos:

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

É fato: não basta a prova da falta do recolhimento do tributo. É necessária que estejam perfeitamente identificadas e comprovadas as circunstâncias materiais do fato, com vista a configurar o evidente intuito de sonegar e/ou da fraude. A bem da verdade, no acórdão 2401-005.729, processo 19515720064/2016-24, o relator em seu voto vencedor fez explicitar bem a questão:

**A qualificação da multa não pode atingir aqueles casos em que o sujeito passivo age de acordo com as suas convicções, e isto basta posto que resta evidente a falta de intenção de iludir, em nada impedindo a fiscalização de apurar os fatos e de firmar suas convicções.**

Ora, o que foi asseverado acima é a luva do caso sob exame. É fato que a questão da contribuição previdenciária sobre a comercialização de produção rural pessoa física sempre foi e é de grande indagação sob todos os aspectos, especialmente quanto a sua exigência (cobrança), inclusive quanto a responsabilidade pela retenção (sub-rogação).

O certo é que não há neste País, seja o próprio produtor rural pessoa física empregador, quando o contribuinte adquirente de seus produtos, que não tinham até o julgamento do RE 718.874/RS, que ocorreu no dia 30.03.2017 convicção que NÃO ERA DEVIDO essa contribuição previdenciária incidente sobre a

comercialização, posto que tudo se pautava pelo o julgamento do RE 363.852/MG, que havia reconhecido a inconstitucionalidade da mesma.

Assim, impor ao contribuinte defendente, a pecha de fraudador, simulador e de sonegação da referida contribuição, não é nada salutar e não é correto, porque suas ações e procedimentos se limitaram em seguir entendimento constante do passado, o qual prescrito no Acórdão RE-MG 363.852.

O contribuinte não simulou, não sonogou e nem agiu de forma dolosa com o fito de não ser compelido ao pagamento da aludida contribuição. Pelo o contrário, prestou as informações na forma e tão assim procedeu que todo o trabalho fiscal esteve substanciado nas informações prestadas ao fisco por meio de sua escrituração fiscal e contábil.

E, por fim, arrematando: até a própria fiscalização (autoridade fiscal), também tinha convicção de que se tratava de exação indevida, levando a efeito que no lapso temporal entre os dois julgamentos, RE.s 363.852-MG e 718.874-RS, a mesma não exercitou qualquer lançamento; pelo o menos é o que tem notícia.

Por isto a MULTA AGRAVADA de 150% não se sustenta.”

(negritos originais, sublinhados nossos)

Assiste razão ao impugnante. Explico.

Vejamos o que consta, sobre o tema, do Relatório Fiscal ( fls. 424):

7. Para que possamos explicitar as condutas do contribuinte que se enquadram nos artigos de lei acima descritos, que levaram a qualificação da multa e a aplicação da alíquota de 150% passamos a descrever os atos constatados durante a ação fiscal:

a O contribuinte não possui ação judicial própria que lhe permita deixar de declarar e recolher as contribuições sociais que têm como fato gerador a comercialização de produtos rurais adquiridos de pessoas físicas;

b O contribuinte deixou de informar em GFIP, de forma reiterada, em todo o período de 01/2014 a 12/2016, os valores das aquisições de produtos rurais adquiridos de pessoas físicas, deixando de declarar os tributos devidos;

c Conforme está previsto nos artigos 10 e 2º da Lei 8.137/90:

"Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;"

8. Concluimos, portanto, que os atos acima relatados caracterizam conduta de impedir ou retardar o conhecimento dos fatos geradores por parte da autoridade

fazendária, o que em tese, caracteriza o crime de sonegação descrito no artigo 71 da Lei nº 4.502/1964.”

(destaques não constam do relatório fiscal)

A leitura do excerto permite inferir-se que, segundo o Fisco, a ausência de declaração em GFIP da aquisição de produção rural de produtor pessoa física configura a previsão legal para a qualificação da multa.

Recordemos o texto da Lei nº 9.430/96:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

§ 1o **O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos 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.”

(...)

#### **Lei nº 4.502/64**

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.”

(destaques não constam do texto legal)

A leitura dos preceitos legais nos obriga a interpretar os conceitos neles esculpido, ou seja, forçoso perquirir – para a análise do caso concreto - a definição de dolo e sonegação, uma vez que o Fisco imputou no artigo 71 da Lei nº 4.502/64 o fundamento da multa aplicada.

O dolo, leciona Luiz Regis Prado (Curso de Direito Penal Brasileiro, 6ª ed. Ed. Revista dos Tribunais, p. 113), se observa quando "(...) **age dolosamente o agente que conhece e quer a realização dos elementos da situação fática ou objetiva, sejam descritivos, sejam normativos**, que integram o tipo legal do delito." (negritamos)

Transportando para a seara tributária, podemos dizer que age dolosamente o contribuinte que conhecendo a incidência tributária, sabendo que determinada conduta enseja o fato gerador, dela procura se afastar, não com vista a não praticar o fato ensejador da incidência, mas sim, buscando de alguma forma, se escusar ao cumprimento da obrigação tributária.

Nesse sentido a dicção da Lei nº 4.502/64, que conceitua fraude como sendo toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador ou a reduzir as suas características essenciais de modo a reduzir o montante do tributo devido.

Já a sonegação, nos dizeres legais, 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 ou das condições pessoais do contribuinte ou do crédito tributário.

Claro resta que a intenção do agente, do contribuinte é determinante para caracterização da fraude e da sonegação nos termos da Lei nº 4.502/64. E mais, deve ser provada pela Fisco.

Mas como a Autoridade Fiscal pode verificar a intenção do contribuinte, se a verificação do cumprimento das obrigações tributárias é realizada, praticamente sempre, tempos após o surgimento dessas obrigações?

Luís Eduardo Schoueri (Direito Tributário, 3ªed., Saraiva, pág. 790), ensina que sonegação, nos dizeres da Lei 4.502, pressupõe:

**"falsidade: nesses casos, o que se pune não é o não pagamento, mas a declaração falsa, a omissão de informação ou declaração, (...)**

No tocante à fraude, a lição de Vasco Branco Guimarães, reproduzida por Paulsen (Direito Tributário Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência, 15ª ed., Livraria do Advogado Editora, p. 1117), nos auxilia:

**"A fraude fiscal pode ser definida como a conduta ilegítima tipificada que visa a obtenção indevida de vantagem mediante: - não liquidação, entrega ou pagamento de prestação tributária; - aquisição de benefício fiscal indevido; - aquisição de qualquer outra vantagem patrimonial à custa de receitas tributárias"**

Ora, como visto, no sentir da Autoridade Lançadora, o contribuinte sonegou informações ao Fisco, o que, na lição de Schoueri, significaria que houve de maneira intencional inserção de informações falsas na GFIP.

Não nos parece a melhor interpretação dos fatos ocorridos.

A uma, porque, quando devidamente intimado, o sujeito passivo apresentou todos os documentos solicitados pela Fiscalização, atendendo e respondendo a todas as intimações que foram realizadas, posto que não houve nenhuma menção em sentido contrário no relatório fiscal e o impugnante assevera tal atendimento, consoante acima transcrito. Recorde-se, ainda que ao prestar informações em GFIP, mormente sobre sua atividade econômica (decorrente de seu CNAE), e de seu entendimento sobre a não ocorrência de retenção de produtores rurais, o sujeito passivo permitiu que a Administração Tributária inferisse qual o seu posicionamento sobre o tema.

Logo, não se verifica ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador, no caso da exposição do trabalhador ao agente nocivo.

A duas, e mais importante porque como relatado, existia entendimento preliminar que o impugnante possuía decisão judicial que lhe permitia a abstenção de efetuar a retenção legalmente prevista.

O fato de tal entendimento se demonstrar equivocado, como acima ficou explicitado, não enseja a conclusão que houve omissão intencional com o fito de omitir o conhecimento da ocorrência do fato gerador da Administração Tributária.

Cediço que durante o período do lançamento o Supremo Tribunal Federal sustentou entendimento de instâncias inferiores que tutelavam a pretensão dos contribuintes pela inconstitucionalidade da exação.

Logo, impende reconhecer a procedência da impugnação quanto à qualificação da multa de ofício aplicada”.

Verifica-se que a decisão *a quo* está muito bem fundamentada ao presente caso, não havendo reparos a ser feito.

Em processos administrativos fiscais, a sonegação, fraude ou conluio estão previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, *in 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”.

Caberia, portanto, à fiscalização a caracterização de mais elementos que pudesse imputar o *CONSILIUM FRAUDIS*, no que diz respeito ao *animus* fraudulento, ou também o *animus simulandi* por parte da contribuinte, ou simplesmente acusar a recorrente do referido ato, para que ela pudesse se defender de forma adequada, implicando o ato inclusive em multa qualificada, nos termos da legislação vigente.

Em conteúdo didático, produzido pelo jurista *Fábio Piovezan Bozza*, que já foi Conselheiro deste Tribunal, verifica-se que: "*dolo, fraude ou simulação, refere-se a um conjunto de vícios produzidos intencionalmente pelo contribuinte que, de má-fé, cria uma situação falsa ou de mera aparência e inebria o julgamento do Fisco sobre uma relação tributária já existente, de modo a eliminá-la, reduzi-la ou postergá-la*" (in *Planejamento Tributário e Autonomia Privada*. Série doutrina tributária v. XV. São Paulo: Quartier Latin, 2015, página 199).

Cumprido esclarecer que, quando há a acusação de uma simulação, existe a *distribuição do ônus da prova*. Nesse sentido, é o que diz o disposto no artigo 9º do Decreto 70.235/72, *in verbis*:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito". Grifou-se.

Embora o ônus da prova dos fatos constitutivos do direito seja do interessado/contribuinte, percebe-se que, com o dispositivo acima citado, o legislador quis que, nos casos de caracterização de ilícitos, houvesse uma espécie de '**distribuição do ônus da prova**'. Isso permitiria que a fiscalização também tivesse que suportar o encargo de provar, com elementos indispensáveis, a ocorrência do ilícito.

O jurista Leandro Paulsen, abordando o tema em seu livro que trata da Constituição e do Código Tributário, explica de maneira mais didática os elementos e premissas necessárias para imputar no auto de infração as características fraudulentas:

"A aplicação de multa qualificada depende da inexistência de dúvida quanto ao caráter doloso da conduta. "... a comprovação da conduta dolosa deve estar cristalina na acusação fiscal. Tomando-se emprestada expressão contida na ementa do Acórdão n. 2202002.106, de 21 de novembro de 2012, o que se quer dizer é que '**O evidente intuito de fraude deverá ser minuciosamente justificado e comprovado nos autos**'. Assim é que não basta que se presuma a conduta dolosa, sendo também imprescindível para a aplicação dessa penalidade a produção de prova dessa conduta dolosa por parte da fiscalização. Isso porque já existe uma penalidade (de ofício) para o simples fato de não pagamento de tributo, razão pela qual a aplicação da multa qualificada requer algo mais, por ser, nas palavras de Marco Aurélio Greco, 'a exceção da exceção'. Nesse sentido decidiram os Acórdãos ns. 140200752, 140200753 e 140200754, de 30 de setembro de 2012, bem como os Acórdãos ns.

920200.632, de 12 de abril de 2010, 920100.971, de 17 de agosto de 2010, 330100.557, de 26 de maio de 2010, e 1402001.180, de 10 de dezembro de 2012. **Outrossim, tal necessidade de comprovação decorre também da previsão do art. 112 do CTN, que determina interpretação mais favorável ao acusado da lei tributária que define infrações, ou comina penalidade, conforme anteriormente analisada, de sorte que nas situações que houver qualquer dúvida quanto à intenção ou a conduta do contribuinte, esse não pode sofrer a penalidade em sua modalidade qualificada.**" (COVIELLO FILHO, Paulo. A multa qualificada na jurisprudência administrativa. Análise crítica das recentes decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. RDDT 218/130, nov/2013). *Grifou-se.* (PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 17 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; 2015. pág. 882/883)"

Diante da análise da fiscalização, bem como consoante as argumentações trazidas pelo Contribuinte em sua Defesa de primeira instância, entendo que deve ser mantida a decisão de primeira instância, afastando-se tão somente a multa qualificada e mantendo-se a multa de Ofício.

### **CONCLUSÃO**

Nessas circunstâncias, voto por conhecer do Recurso de Ofício, para NEGAR-LHE PROVIMENTO, promovendo a manutenção da decisão de primeira instância, e mantendo-se as demais disposições da autuação.

(documento assinado digitalmente)

**Wesley Rocha**

Relator