

# A ASSIMETRIA CONCEITUAL ENTRE AS SANÇÕES ADMINISTRATIVAS E PENAS NA TRIBUTAÇÃO FEDERAL

## *THE CONCEPTUAL ASYMMETRY BETWEEN ADMINISTRATIVE AND CRIMINAL SANCTIONS IN THE FEDERAL TAXATION*

**Carlos Augusto Daniel Neto**

*Doutor em Direito Tributário pela USP. Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP. Professor do Mestrado do CEDE e da Pós-graduação do IBDT. Advogado. E-mail: [carlos.daniel@ddtax.com.br](mailto:carlos.daniel@ddtax.com.br)*

Recebido em: 07-09-2020

Aprovado em: 19-10-2020

DOI: <http://dx.doi.org/10.46801/2595-6280-rdta-46-7>

### RESUMO

O presente artigo tem o escopo de analisar as condições objetivas de aplicação de sanções tributárias administrativas e penais, em função da prática da Receita Federal do Brasil de sempre lançar multas qualificadas e lavrar representações fiscais para fins penais conjuntamente. Pretende-se, com isto, demonstrar que existe uma assimetria conceitual entre as hipóteses de sonegação e fraude da legislação tributária (mais restrita) e da legislação criminal (mais ampla), a partir de uma análise dogmática da legislação, bem como da sua origem, por meio de dossiês legislativos. Com isso, se demonstrará que a discussão da aplicação de multas qualificadas, no CARF, tem ficado restrita ao elemento subjetivo (intenção), olvidando-se da análise dos elementos objetivos de imputação, aplicando-se a sanção mais dura a casos que não seria cabível.

**PALAVRAS-CHAVE:** CARF, MULTA QUALIFICADA, CRIMES TRIBUTÁRIOS, SONEGAÇÃO, FRAUDE, TRIBUTAÇÃO FEDERAL

### ABSTRACT

The purpose of this article is to analyze the objective conditions for the enforcement of administrative and criminal tax sanctions, due to the practice of the Federal Revenue Service of always issuing qualified fines and tax representations for criminal purposes jointly. It is intended, with this, to demonstrate that there is a

conceptual asymmetry between the tax evasion and fraud hypotheses in tax law (more restricted) and in criminal law (broader), from a dogmatic analysis of the legislation, as well as its origin, through legislative dossiers. With that, it will be demonstrated that the discussion of the enforcement of qualified fines, in CAREF, has been restricted to the subjective element (intention), forgetting the analysis of the objective elements of imputation, applying the harshest sanction to cases that would not be appropriate.

**KEYWORDS:** CAREF, QUALIFIED FINES, TAX CRIMES, TAX EVASION, FRAUD, FEDERAL TAXATION

## INTRODUÇÃO

É notório, atualmente, que a cobrança de multas tributárias tem ostentado sucessivos recordes de arrecadação, na seara federal, muito disso em função da grande quantidade de autuações que envolvem a imputação de *multas qualificadas*, que dobram o valor ordinário da sanção.

Indo direto ao ponto, a problemática que se pretende enfrentar neste trabalho diz respeito exatamente às multas qualificadas, propondo uma reanálise de suas hipóteses de cabimento, tomando como exemplo os casos de autuações decorrentes de glosa de amortização fiscal de ágio.

Rigorosamente falando, os casos de ágio foram escolhidos aqui como um exemplo de operação lícita realizada pelo contribuinte, que reduz o montante de tributo que deverá ser pago, afetando a composição da base de cálculo do tributo, que têm sido constantemente objetos de autuações com multas qualificadas.

Nesse artigo, inicialmente, pretendemos demonstrar que a discussão que se desenvolveu no CAREF, em torno da aplicação da multa qualificada a esse tipo de infração, tem orbitado a formação de convicção dos colegiados quanto à existência de *conduta dolosa* do contribuinte no sentido de sonegar tributos, valendo-se de simulações ou fraudes. Em suma, tornou-se um debate eminentemente pautado nos casos postos em julgamento e no quadro indiciário em torno do *elemento volitivo do agente*.

Com isso, obnubilou-se um degrau anterior da discussão, relativa aos próprios pressupostos normativos abstratos de aplicação das multas qualificadas, os quais foram superados de maneira açodada, nos julgamentos, ao se focar a análise exclusivamente no *elemento subjetivo* das circunstâncias qualificadoras (*sonegação, fraude e conluio*, na dicção dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/1964), olvidando dos demais elementos expressos em suas prescrições legais, de caráter *objetivo*.

Nessa mesma toada, as autuações fiscais do tema em testilha têm sido acompanhadas, sempre, da lavratura de *representações fiscais para fins penais*<sup>1</sup>, apontando a ocorrência de

1 Aqui nos referiremos apenas às multas qualificadas lançadas pela Receita Federal do Brasil, com fundamento na Lei n. 9.430/1996.

2 Portaria RFB n. 1.750/2018: "Art. 2º A representação fiscal para fins penais deverá ser feita por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
146  
DANIEL NETO, Carlos Augusto. A Assimetria Conceitual entre as Sanções Administrativas e Penais na Tributação Federal. Revista Direito Tributário Atual, n.46. p. 145-170. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral

crimes contra a ordem tributária, tipificados na Lei n. 8.137/1990. Isto, em nosso entender, contribuiu para a construção de uma relação de *biunivocidade* entre a acusação penal e a multa de ofício qualificada, assumindo-se como pressuposto implícito que ambas possuíam as mesmas condições normativas de imputação.

Desse modo, pretendemos demonstrar que os *crimes de sonegação e fraude*, estabelecidos na Lei n. 8.137/1990, possuem definições distintas das condutas de *sonegação e fraude*, previstas na Lei n. 4.502/1964. Em outras palavras, *há uma assimetria conceitual entre esses dois termos*, dentro do sistema do Direito Tributário brasileiro, que lhes dá alcances normativos díspares, que deverão ser considerados na aplicação de *multas qualificadas*<sup>3</sup>.

Com isso, esperamos contribuir com novas nuances para o debate acerca da aplicação de multa qualificada no âmbito do CARF e dos Tribunais Judiciais, olhos fitos em uma aplicação rigorosa da legislação posta e dos conceitos tão bem delineados no sistema tributário pátrio.

## 1. AS SANÇÕES NA TRIBUTAÇÃO FEDERAL – UM BREVE PANORAMA

O estabelecimento de *sanções*, sejam elas de natureza negativa (*punitivas*) ou positiva (*premiais*), é uma característica típica de qualquer ordem jurídica que pretenda conferir algum grau de eficácia às suas normas, sendo usualmente relacionadas à *coatividade* do Direito<sup>4</sup>. Especialmente no que se refere ao cumprimento de *deveres*, o risco de punição é essencial à conformação psicológica das pessoas quanto ao cometimento estabelecido pela legislação.

O Direito Tributário não discrepa dessa realidade: o Código Tributário estabelece a possibilidade de o ente competente para a instituição do tributo estabelecer, também, *sanções*, tanto para o descumprimento do dever de pagá-lo (art. 157<sup>5</sup>), quanto para o descumprimento das obrigações acessórias (art. 113, § 3<sup>o</sup><sup>6</sup>). Constatado o descumprimento de regra tributária cogente, cabe à autoridade administrativa, com fulcro no art. 142 do

---

sempre que, no exercício de suas atribuições, identificar fatos que configuram, em tese:

I – crime contra a ordem tributária ou contra a Previdência Social; ou

II – crime de contrabando ou de descaminho.”

3 O tema foi por nós inicialmente desenvolvido, ainda que com uma argumentação mais sucinta, no voto proferido no acórdão CARF n. 1301-003.226.

4 Não se defende aqui, todavia, que todas as normas jurídicas são, necessariamente, coativas, a exemplo dos princípios jurídicos e de algumas regras de direito internacional. Nesse sentido, concordamos com a definição de norma jurídica proposta por Tércio Sampaio Ferraz Júnior, como “um diretivo vinculante, coercivo, no sentido institucionalizado, bilateral, que estatui uma hipótese normativa (*facti species*) à qual imputa uma consequência jurídica (que pode ser ou não uma sanção), e que funciona como um critério para a tomada de decisão (decidibilidade)” (cf. FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito – técnica, decisão, dominação*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 93-94).

5 “Art. 157. A imposição de penalidade não ilide o pagamento integral do crédito tributário.”

6 “Art. 113. [...] § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

CTN<sup>7</sup>, lavrar o correlato *auto de infração*, por meio do qual será, entre outras coisas, proposta a aplicação da penalidade cabível ao caso concreto.

Entretanto, as *sanções* para o descumprimento de regras tributárias não se esgotam nas hipóteses de natureza administrativa, estabelecidas por atos administrativos dotados de presunção de legalidade e autoexecutoriedade (uma vez inscrito o crédito em dívida ativa), englobados pelo chamado *Direito Tributário Penal*. É possível que a conduta do infrator se adeque às hipóteses de crimes contra a ordem tributária – seara do *Direito Penal Tributário* – nas quais caberá ao Ministério Público o oferecimento de denúncia, e ao Poder Judiciário aplicar ou não a correlata pena<sup>8</sup>.

Nesse mister, endossamos a opinião de Luís Eduardo Schoueri<sup>9</sup>, no sentido de que esses campos sancionatórios possuem fundamentos constitucionais distintos: as *sanções administrativas* têm fundamento no *ius tributandi*, consubstanciado na repartição constitucional de competências tributárias<sup>10</sup>, sujeitando-se também aos princípios que orientam o regime jurídico dos tributos; enquanto as *sanções penais* têm seu alicerce no *ius puniendi*, haurido da competência da União para legislar em matéria de Direito Penal, constante no art. 22, I, da CF/1988<sup>11</sup>, submetendo-se a regras e princípios próprios desse campo jurídico.

Em torno dessas duas bases sancionatórias, administrativa e penal, há grande discussão acerca da possibilidade de *bis in idem*, com a subsistência paralela de infrações das duas ordens, contra o sujeito passivo. Sem pretender adentrar nesse elaborado debate, parece-nos que os fundamentos e regimes jurídicos distintos para os dois tipos de sanções, bem como a distinção entre as hipóteses infracionais tipificadas (ainda que determinada conduta possa, eventualmente, atender aos requisitos penais e administrativos para aplicação da sanção), dão fortes subsídios contrários à tese de injuridicidade dessa dupla imposição<sup>12</sup>. Na mesma linha, podemos mencionar o art. 22, § 3<sup>o</sup><sup>13</sup>, da Lei de Introdução às

7 “Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

8 Nesse sentido, v. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 840-841.

9 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 842.

10 As competências tributárias, ressalte-se, não compreendem apenas o poder de instituir tributos, mas sim um feixe de poderes que correspondem aos seus elementos conaturais, como a criação de isenções, obrigações acessórias e sanções (cf. TÓRRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. São Paulo: RT, 2011, p. 324; DANIEL NETO, Carlos Augusto. *As imunidades tributárias isençionais*. In: Elizabeth Nazar Carrazza e Isabela Bonfá (org.). *Atualidades do sistema tributário nacional*. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 125-127).

11 “Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre: I – direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho;”

12 Por todos, v. FAJERSZTAJN, Bruno. *Multas no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 427-431. Em sentido contrário, cf. GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *Teoria da proibição do bis in idem no direito tributário e direito sancionador tributário*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 289 e ss.

13 “Art. 22. Na interpretação de normas sobre gestão pública, serão considerados os obstáculos e as dificuldades reais do gestor e as exigências das políticas públicas a seu cargo, sem prejuízo dos direitos dos administrados.

Normas do Direito Brasileiro, que não apenas pressupõe a coexistência de sanções de mesma natureza ou de naturezas distintas, desde que relativas ao mesmo fato, como ainda impõe que elas sejam examinadas de forma global, para fins de dosimetria da punição.

Pois bem. Encerrado o procedimento de fiscalização, o auditor fiscal da Receita Federal do Brasil (RFB) pode lavrar um *auto de infração*, para a cobrança de tributo, acompanhado de multa. Além disso, verificando elementos que configurem crime contra a ordem tributária, pode lavrar a *representação fiscal para fins penais* (RFFP)<sup>14</sup>, que será remetida ao Ministério Público após a decisão final, na esfera administrativa, momento este que marca a definitividade do lançamento e a tipificação concreta do crime, na esteira do que foi consolidado pelo Supremo Tribunal Federal, por meio da Súmula Vinculante n. 24<sup>15</sup>.

Atualmente, entretanto, tem-se tratado das sanções administrativas e penais como figuras superpostas: em 2018, foram elaboradas 2.442 RFFP, correspondentes a cerca de 29,48% de todas as ações fiscais encerradas naquele ano<sup>16</sup> – usualmente nos casos em que há a imputação de multas *qualificadas* ao contribuinte. Antes de apresentar nossa hipótese para esse tratamento unitário<sup>17</sup> entre as sanções administrativa e penal, é preciso algumas breves explicações sobre a sistemática de multas na tributação federal.

A Lei n. 9.430/1996 traz, no seu art. 44, duas hipóteses básicas de multas, *verbis*:

“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;

II – de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: [...]”

Para usar uma tipologia não absolutamente rigorosa, mas que corresponde às terminologias utilizadas no âmbito do CARF e da doutrina<sup>18</sup>, de forma generalizada, a primeira delas (inciso I) corresponde à chamada multa de ofício, que decorre do

---

§ 3º As sanções aplicadas ao agente serão levadas em conta na dosimetria das demais sanções de mesma natureza e relativas ao mesmo fato.”

14 Lei n. 9.430/1996, art. 83: “A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.”

15 Súmula Vinculante n. 24: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no artigo 1º incisos I a IV da Lei 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.”

16 Dados do Plano Anual de Fiscalização da Receita Federal para 2019, disponíveis no sítio virtual [https://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/2019\\_05\\_06-plano-anual-de-fiscalizacao-2019.pdf](https://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/2019_05_06-plano-anual-de-fiscalizacao-2019.pdf), com acesso em 25.04.2020.

17 Não no sentido de um bin in idem, mas no sentido de biunivocidade.

18 FAJERSZTAJN, Bruno. Multas no direito tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 295-297.

descumprimento da obrigação de pagar o tributo e é cobrada juntamente deste, por meio da lavratura de um auto de infração, ao passo que a segunda (inciso II) corresponde à chamada multa isolada, que independe da existência de tributo devido, geralmente decorrendo do descumprimento de obrigações acessórias ou falta de pagamento de antecipações de tributos, previamente ao fato gerador<sup>19</sup>. Paralelamente a essas duas espécies, a legislação prevê também a cobrança de *multas moratórias*, decorrentes do atraso no pagamento do tributo, que independe do lançamento de ofício.

Centrando nossa análise à multa de ofício, que corresponde a 75% do tributo que deixou de ser pago ou de ser declarado (ou declarado de forma inexata) pelo contribuinte, o legislador verificou que determinadas condutas deveriam ser punidas com maior intensidade, em relação à simples incidência na hipótese do art. 44, I, da Lei n. 9.430/1996, pela presença de uma vontade consciente na prática da ilicitude<sup>20</sup>. Para isso, estabeleceu as circunstâncias *qualificadoras*, dispostas no art. 44, § 1º, *verbis*:

“Art. 44. [...] § 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.”

Paralelamente a isto, a legislação estabeleceu também circunstâncias *agravantes*<sup>21</sup> que, conquanto não reflitam um *dolo* do agente, envolvem condutas que podem prejudicar ou impedir o trabalho da fiscalização, dispostas no art. 44, § 2º, da Lei n. 9.430/1996, *verbis*:

“Art. 44. [...] § 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do *caput* e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pela (sic) sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I – prestar esclarecimentos;

II – apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III – apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.”

Assim, determinada conduta que seria originalmente apenada com multa de 75%, tem sua sanção dobrada para 150%, em caso de circunstância qualificadora, podendo chegar a 225%,

19 Ressalte-se que as hipóteses de multas isoladas não se esgotam no art. 44, II, da Lei n. 9.430/1996, a exemplo da multa por não homologação de compensação, estabelecida no art. 74, § 17, da mesma lei.

20 PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. As sanções no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2015, p. 281.

21 A distinção entre circunstâncias qualificadoras e agravantes não está sujeita a um critério propriamente científico, mas reflete apenas a terminologia adotada originalmente pela Lei n. 4.502/1964, em seu art. 68, com redação dada pelo Decreto-lei nº 34/1966 (“Art. 68. A autoridade fixará a pena de multa partindo da pena básica estabelecida para a infração, como se atenuantes houvesse, só a majorando em razão das circunstâncias agravantes ou qualificativas provadas no processo”), que utilizou a expressão “qualificadora” apenas para sonegação, fraude e conluio, mantendo o termo “agravante” para as demais circunstâncias.

no caso de coexistência de agravante, sendo este o teto atual das multas tributárias na esfera federal.

## 2. AS HIPÓTESES QUALIFICADORAS DAS MULTAS DE OFÍCIO

Retomando o que foi dito anteriormente, é sabido que as circunstâncias qualificadoras estabelecidas pelo art. 44, § 1º, da Lei n. 9.430/1996, são três: *sonegação*, *fraude* e *conluio*, definidas legalmente pelos arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 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.”

Todas as condutas tidas como qualificadoras possuem um elemento comum: envolvem uma *ação (ou omissão) dolosa* dos agentes envolvidos, manifestando intenção deliberada de descumprir a regra tributária impositiva<sup>22</sup>. Deixando de lado a hipótese de *conluio*, que envolve menor complexidade na sua definição, passemos às demais, que têm sido constantes nas autuações fiscais.

A *sonegação* envolve condutas relacionadas ao conhecimento, por parte da autoridade administrativa, de *fato gerador já realizado*<sup>23</sup>. Sobre isto, válida é a advertência de Ruy Barbosa Nogueira, ao apontar que a expressão “fato gerador”, nesse dispositivo, significa *a relação fática qualificada normativamente como fenômeno básico da incidência*<sup>24</sup>, e que, portanto, apenas após a sua verificação concreta é que o contribuinte poderia agir no sentido de ocultá-la do Fisco, integral ou parcialmente, ou ocultar condições particulares suas que afetariam o montante de crédito devido.

Essa hipótese se dá, por exemplo, nos casos em que o contribuinte, dolosamente, deixa de informar receitas auferidas nas suas declarações fiscais obrigatórias, ou quando, sabendo

22 ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Infrações e sanções tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 127-128.

23 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 202-203.

24 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 203.

ser contribuinte de determinado imposto (por exemplo, industrial, para fins de IPI), omite essa circunstância para prejudicar o conhecimento da fiscalização.

Por outro lado, a *fraude* corresponde a ações ou omissões dolosas tendentes a impedir ou retardar a *ocorrência do fato gerador*, ou voltado a *excluir ou modificar as suas características essenciais*, de modo a reduzir o montante do imposto devido ou evitar/diferir o seu pagamento. A diferença, aqui, é o fato de a ação ou omissão do contribuinte ser *anterior ao fato gerador*, impedindo a sua ocorrência ou alterando seus elementos essenciais, com vistas a, dolosamente, reduzir o tributo que será devido ou postergá-lo.

Ela pode ocorrer, por exemplo, na hipótese de subfaturamento<sup>25</sup> de operações mercantis, ou nos casos em que o contribuinte imputa as suas receitas em categoria que lhe dará uma carga tributária inferior àquela que seria correta, mesmo quando se impute a *prática do fato gerador a pessoas interpostas (no jargão, “laranjas”)*. Da mesma forma, incorrem em fraude aqueles que realizam operações *simuladas* para ilidir o fato gerador, como nas famosas operações de casa-e-separa<sup>26</sup>, ou nas situações em que se simula uma redução de capital a valor contábil<sup>27</sup>, para sua alienação pela pessoa física, com uma carga tributária inferior.

Não há que se confundir, entretanto, a situação de *fraude*, disposta no art. 72 da Lei n. 4.502/1964, com a estruturação de *planejamentos tributários*, nos quais o contribuinte busca estruturar seus negócios e operações de forma lícita, com vistas a pagar menos tributo, ao final.

Apesar de ambos ocorrerem *anteriormente à realização do fato gerador* do tributo, na *fraude*, o escape da ocorrência do fato gerador, ou a sua modificação, se relaciona com a prática de *atos ilícitos* tipificados, de forma dolosa. Isso não se confunde com as situações em que o contribuinte realiza *atos lícitos*, convicto da sua regularidade, mas o Fisco busca afastar a oponibilidade desses atos ou negócios, invocando normas gerais e específicas antielisivas ou ilícitos atípicos (abuso de forma, ausência de propósito negocial, fraude à lei etc.) – nessa hipótese, rigorosamente, sequer haveria que se reconhecer a aplicação de

---

25 O subfaturamento é a informação, nos documentos fiscais, de um valor para a operação sabidamente inferior ao que foi realmente praticado.

26 A operação de casa-e-separa envolve a utilização da incorporação de bens ao capital de sociedades para, sucessivamente, extingui-la e permutar os bens incorporados entre os sócios, na devolução. Era comum que pessoas que pretendessem vender um imóvel fizessem essa operação, por exemplo, para escapar da incidência do Imposto sobre a Transmissão Onerosa de Bens Imóveis.

27 Frise-se que essa operação é, em rigor, o exercício de uma opção fiscal, autorizada pelo art. 22 da Lei n. 9.249/1995, mas que pode ser utilizada no contexto de uma redução simulada, que afasta a utilização desse regramento específico (cf. “Art. 22. Os bens e direitos do ativo da pessoa jurídica, que forem entregues ao titular ou a sócio ou acionista a título de devolução de sua participação no capital social, poderão ser avaliados pelo valor contábil ou de mercado.”).

qualquer penalidade ao contribuinte, mas apenas a cobrança do tributo devido, em razão da inocorrência de conduta ilícita dolosa ou culposamente<sup>28</sup>.

Vale ressaltar que o “fato gerador” a que se referem os arts. 71 e 72 não é a descrição hipotética e abstrata, que somente a lei pode construir e que se põe como condição da incidência tributária (denominada usualmente na doutrina como “hipótese de incidência”), mas sim aquele “fato gerador” a que se refere o art. 114 do CTN<sup>29</sup>. Na acatada lição de Geraldo Ataliba, o fato gerador (imponível) é a “ocorrência concreta”, localizado no tempo e no espaço, que, por corresponder rigorosamente à descrição prévia, hipoteticamente formulada pela hipótese de incidência legal, dá nascimento à obrigação tributária<sup>30</sup>.

Como se vê, *o conceito de fato gerador é de suma importância na definição legal estabelecida pelas hipóteses qualificadoras das multas de ofício*, pelo que assume capital relevância, também, na determinação de quais situações concretas serão afetadas por esse gravame mais oneroso.

Nesse sentido, recorrendo-me novamente às lições de Geraldo Ataliba, a configuração do fato gerador (*aspecto material*), sua conexão com alguém que o realiza (*aspecto pessoal*), sua localização (*aspecto espacial*) e sua consumação num momento fático determinado (*aspecto temporal*), reunidos, *unitariamente*<sup>31</sup>, determinam o efeito jurídico desejado pela lei: o nascimento da obrigação jurídica concreta<sup>32</sup>. De forma mais analítica, Paulo de Barros Carvalho pontuou que a regra matriz de incidência dos tributos é dividida entre uma *hipótese*, composta por critérios materiais, espaciais e temporais, e uma *consequência*, composta pelos critérios pessoal e quantitativo (que, por sua vez, se divide em base de cálculo e alíquota)<sup>33</sup>.

A correta identificação dos elementos dispostos acima se relaciona apenas a questões fradescas ou meramente acadêmicas, sobretudo em razão da *estruturação científica* do CTN, com a adoção de conceitos desenvolvidos doutrinariamente nos dispositivos da legislação tributária. Vejamos, utilizando o Imposto de Renda como exemplo, a forma como o nosso Direito Positivo distingue as categorias referidas supra.

---

28 Nesse sentido, GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 588. Especificamente quanto à necessidade de pelo menos a presença de culpa para a tipificação de ilícitos tributários, consolidando a correta interpretação do art. 136 do CTN, v. TAKANO, Caio Augusto; e BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo. Responsabilidade por infrações em matéria tributária: reconsiderações acerca do art. 136 do Código Tributário Nacional. Revista Direito Tributário Atual vol. 29. São Paulo: Dialética e IBDT, 2013, p. 114-132.

29 “Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.”

30 ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 68.

31 A segregação entre os elementos que compõem a hipótese de incidência e o fato gerador é feita apenas para fins didáticos e analíticos, devendo ser considerados unitariamente para se verificar a incidência tributária.

32 ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 69.

33 CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário – fundamentos jurídicos da incidência. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 133.

Em primeiro lugar, deve-se apontar que a distinção entre os diversos elementos que compõem a regra tributária tem *foro constitucional*, sendo utilizada em diversas disposições. Para ilustrar as mais eloquentes, podemos mencionar o art. 146, III, “a”<sup>34</sup> (referindo, distintamente, ao *fato gerador*, *base de cálculo e contribuinte*, não tratando apenas da alíquota, que caberia à lei ordinária definir) e o art. 154, I<sup>35</sup> (que distingue base de cálculo e fato gerador), ambos da CF/1988. Essas distinções, entretanto, só refletem conceitos consolidados e anteriores à Constituição, há muito adotados no Brasil.

O CTN, por sua vez, impondo-se hierarquicamente como Lei Complementar nos termos do art. 34, § 5º, das ADCT da CF/1988, dispõe sobre a hipótese de incidência do IR no seu art. 43, que assim prescreveu as condições de fato para a incidência do referido imposto:

“Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza *tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica*:

I – *de renda*, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II – *de proventos de qualquer natureza*, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.”

Portanto, de forma singela, o fato gerador desse imposto se dará em razão da aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza – fórmula singela, mas de reconhecida complexidade na doutrina e na jurisprudência.

Por outro lado, a *base de cálculo* do IR, a despeito de representar uma perspectiva mensurável do fato gerador<sup>36</sup>, não compõe a hipótese de incidência do tributo e tampouco se confunde com o fato gerador. Em rigor, ela compõe a estrutura abstrata da obrigação que surgirá com o nascimento da exação (*base de cálculo in abstracto*) ou a quantificação concreta do crédito tributário devido (*base de cálculo in concreto*).

A utilização técnica dessa expressão, na legislação tributária, é evidente, como se vê no art. 44 do CTN, que contrasta com o art. 43, já citado acima: “Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.” Da

34 “Art. 146. Cabe à lei complementar: [...]”

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;”

35 “Art. 154. A União poderá instituir:

I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;”

36 Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho: “Temos para nós que a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária.” (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 319)

mesma forma, o art. 97 do CTN distingue entre os dois elementos, em seus incisos III e IV, *verbis*:

“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: [...]

III – a *definição do fato gerador* da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV – a fixação de alíquota do tributo e da sua *base de cálculo*, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;”

Por fim, assumindo o risco da redundância, o contraste terminológico – e de objetos referidos, diga-se – se põe de forma ainda mais contundente na legislação ordinária, a exemplo do art. 210 do RIR/2018, evidenciando se tratarem de coisas distintas:

“Art. 210. A *base de cálculo* do imposto sobre a renda, determinada segundo a lei vigente à data de ocorrência do *fato gerador*, é o lucro real, presumido ou arbitrado, correspondente ao período de apuração (Lei nº 5.172, de 1966 – Código Tributário Nacional, art. 44 e art. 144; Lei nº 8.981, de 1995, art. 26; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).”

O esborço acima soa repetitivo, mas tem a finalidade de evidenciar que os arts. 71 e 72 da Lei n. 4.502/1964, ao descreverem as hipóteses de sonegação e fraude, se referem a condutas ou omissões dolosas, *sempre relativas ao fato gerador do tributo*, seja para ocultá-lo, seja para impedir a sua ocorrência ou modificá-lo.

### 3. A ASSIMETRIA CONCEITUAL ENTRE AS HIPÓTESES SANCIONATÓRIAS ADMINISTRATIVA E PENAL

Avançando sobre o tema, cabe-nos perguntar a razão das RFFP estarem sempre presentes nas autuações fiscais que envolvam o lançamento de multa qualificada, pela presença das circunstâncias analisadas acima. Em outras palavras, pergunta-se: *há uma relação necessária entre a ocorrência de crime contra a ordem tributária e a aplicação de multa qualificada?*

Entendemos que não. Passamos a explicar a razão.

Originalmente, o tipo penal de *sonegação fiscal* foi estabelecido pelo art. 1º da Lei n. 4.729/1965<sup>37</sup>, no qual se arrolou diversas condutas distintas entre si, como a apresentação de

37 “Art. 1º Constitui crime de sonegação fiscal:

I – prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

II – inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;

III – alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;

IV – fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis.

V – Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal.”

declarações falsas, omissão de rendimentos, inserção de dados falsos nos livros fiscais, adulteração de faturas, aumento artificial de despesas etc.; uma expressiva gama de condutas que tinham como finalidade, ao fim, promover a redução do tributo que seria devido, por meios ilícitos dolosamente praticados.

É necessário observar que, à época dos debates legislativos para a elaboração da Lei n. 4.729/1965, a Lei n. 4.502/1964 já era vigente, incluindo as sanções administrativas que estabelecia para sonegação e fraude. Não obstante, entendeu o legislador, naquele momento, que essas medidas não eram suficientes para a intimidação dos infratores<sup>38</sup>, de modo que se optou por adotar uma tipificação penal do *crime de sonegação fiscal* bastante ampla, compreensiva de quaisquer medidas ilícitas e dolosas para reduzir o tributo devido. Essa preocupação é expressa no exemplar parecer do então Deputado Ulysses Guimarães, apresentado no Projeto de Lei n. 206/1963<sup>39</sup>, *verbis*:

“O que é indubitável, é que, em qualquer País, é difícil surpreender, catalogar e definir a fraude fiscal, pelo seu elástico e sutileza, tendo causas econômicas, políticas, psicológicas, jurídicas, acidentais, técnicas, filhas estas últimas de legislação comumente pletórica, extravagante, inorgânica, de textura imprecisa, senão ambígua, homiziando figuras atípicas e parafiscais.”<sup>40</sup>

Portanto, com a tipificação penal do crime de sonegação fiscal, buscou-se um distanciamento de tecnicidades típicas do Direito Tributário e da sua estruturação científica e positiva, em favor da adoção de fórmulas compreensivas, com vistas a não deixar margens para que contribuintes infratores pudessem se furtar da responsabilidade criminal.

Não há grande apuro terminológico na elaboração desse tipo penal, tanto que na sua Exposição de Motivos chega-se a afirmar que “Quem sonega, fraudar; comete crime de falsidade que deve ser punido” – evidenciando completo distanciamento das categorias então vigentes, nos arts. 71 e 72 da Lei n. 4.502/1964, que distinguem de forma absolutamente precisa as hipóteses de sonegação e fraude.

---

38 Dispôs a Exposição de Motivos: “A fraude fiscal não encontra nas atuais sanções, de natureza administrativa ou civil, a necessária intimidação e esgarçamento dos sonegadores. Por isso que já no anteprojeto do Código Penal o Ministro Nelson Hungria incluiu, no art. 362, o crime de fraude contra o fisco. Ao transplantarmos para o nosso direito disposições já consagradas em outros países, estamos nos valendo da experiência de povos mais antigos e cultos e temos maior segurança da correção de nossa deliberação. Aqui, mais uma vez, reporto-me ao parecer Ulysses Guimarães e ao estudo de direito comparado, que realizou.” (Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?sessionid=21FCB61FB3D428C9F6D3ED3E6BC9E8F2.proposicoesWebExterno2?codteor=1196668&filename=Dossi e+-PL+2748/1965, com acesso em 24.04.2020](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?sessionid=21FCB61FB3D428C9F6D3ED3E6BC9E8F2.proposicoesWebExterno2?codteor=1196668&filename=Dossi e+-PL+2748/1965, com acesso em 24.04.2020))

39 Esse projeto, de origem na Presidência da República, também dispunha sobre o crime de sonegação fiscal, sendo incorporado ao Projeto que foi convertido na Lei n. 4.729/1965.

40 CONGRESSO NACIONAL. Exposição de Motivos ao Projeto de Lei nº 206/1963. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1197582&filename=Dossie+-PL+206/1963, com acesso em 24.04.2020](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1197582&filename=Dossie+-PL+206/1963, com acesso em 24.04.2020).

Esse modelo de tipificação de crimes contra a ordem tributária foi mantido com a Lei n. 8.137/1990, que versou sobre a mesma matéria, regulando integralmente as hipóteses tipificadas na legislação anterior, mas convertendo algumas das espécies penais para *crimes de resultado* e ampliando as penas<sup>41</sup>. Além disso, a nova lei buscou dar “maior abrangência às definições atualmente existentes”, como expressado na sua Exposição de Motivos, ampliando o alcance da legislação penal.

Vejamos o que dispõem os arts. 1º e 2º, I, da Lei n. 8.137/1990<sup>42</sup>, *verbis*:

“Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária *suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório*, mediante as seguintes condutas:

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

II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III – falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV – elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V – negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

[...]

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

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;”

Como se verifica, no *caput*, os crimes de sonegação e fraude fiscais passaram a ser condicionados à *supressão ou redução do tributo, contribuição social e qualquer acessório* – é dizer, a verificação concreta de um resultado prejudicial ao Erário – por meio das condutas arroladas nos incisos seguintes. Sobre a supressão da expressão “sonegação fiscal”, Schoueri aduz que o art. 1º da Lei n. 8.137/1990 buscou reunir diversas condutas que têm em comum a falsidade, buscando penalizar a omissão ou ocultação de informações e fraudes de qualquer espécie<sup>43</sup>.

41 Nesse sentido, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 867.

42 Optamos por omitir os demais incisos do art. 2º em razão de dizerem respeito diretamente às infrações tipicamente relacionadas à fraude e sonegação.

43 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 872.

Com efeito, buscou-se, por meio dessa alteração legislativa, eliminar os requisitos de comprovação de *dolo específico*<sup>44</sup> do agente, que inviabilizavam a persecução penal em diversos casos (à luz dos tipos penais estabelecidos pela Lei n. 4.729/1965), em prol da necessidade de prova do *dolo genérico* vinculado à conduta do contribuinte, coincidente com os incisos listados no art. 1º da Lei n. 8.137/1990<sup>45</sup>. Em outras palavras, não há necessidade de comprovação do dolo específico do agente relacionado à supressão ou redução do tributo (resultado exigido pelo tipo penal), mas apenas o elemento volitivo relacionado à omissão de informações, utilização de documento falso ou qualquer um dos meios previstos na legislação.

Essa informação é deveras relevante, pois durante o trâmite legislativo que culminou na Lei n. 8.137/1990, o Senador Alexandre Costa apresentou substitutivo ao projeto de lei original, advindo da Câmara dos Deputados, propondo a inserção de um § 3º ao art. 1º, que estabelecia *verbis*:

“Art. 1. [...]”

§ 3º – *Nos casos de evidente intuito de sonegação, fraude ou conluio, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, as penas previstas neste artigo serão elevadas até o dobro.*”

Esse dispositivo teve sua finalidade apresentada no Parecer elaborado pelo Senador Cid Sabóia de Carvalho, que esclareceu *verbis*:

“No Substitutivo, que ora é apresentado, procurou-se oferecer uma redação mais concisa, conquanto compreensiva do leque de tipificações daquela Seção, aprovadas na Câmara dos Deputados, com suavizações penais até maiores que as sugeridas pelas Emendas apresentadas. *Nessa nova redação teve-se em vista adaptar, à lei penal, a terminologia técnica da lei fiscal.*

Acréscimo que se propõe nesta oportunidade é dispositivo que *reintroduz o elemento subjetivo do dolo, porém no único sentido de agravar penas, nos casos de evidente intuito de sonegação, fraude ou conluio, definidos nos arts. 71 a 73 da Lei*

---

44 “Existem alguns tipos penais que além da vontade geral (dolo) que caracteriza todo tipo penal, exigem elementos subjetivos especiais, distintos do dolo, que exigem um especial fim de agir para que o tipo penal seja caracterizado. Por exemplo, não basta a subtração de coisa alheia móvel para caracterizar o furto, mas também uma intenção de apropriação do bem.” (MENDES, André Pacheco Teixeira. Direito penal geral. Rio de Janeiro: FGV – Direito Rio, 2013, p. 58. Disponível em: [https://diretorio.fgv.br/sites/diretorio.fgv.br/files/u100/direito\\_penal\\_geral\\_20132.pdf](https://diretorio.fgv.br/sites/diretorio.fgv.br/files/u100/direito_penal_geral_20132.pdf))

45 O Superior Tribunal de Justiça consolidou jurisprudencialmente o entendimento de que o tipo penal do art. 1º da Lei n. 8.137/1990 prescinde de dolo específico, sendo suficiente a presença do dolo genérico para sua caracterização. Nesse sentido, AgRg no REsp n. 1.477.691/DF, Rel. Min. Nefi Cordeiro, julgado em 11.10.2016, DJe 28.10.2016; REsp n. 1.390.649/RS, Rel. Min. Rogerio Schietti Cruz, julgado em 24.05.2016, DJe 06.06.2016; AgRg no REsp n. 1.504.695/RS, Rel. Min. Maria Thereza de Assis Moura, julgado em 01.12.2015, DJe 11.12.2015; AgRg no AREsp n. 604.797/DF, Rel. Min. Gurgel de Faria, julgado em 17.11.2015, DJe 09.12.2015; AgRg no AREsp n. 253.828/SP, Rel. Min. Sebastião Reis Júnior, julgado em 24.03.2015, DJe 09.04.2015; AgRg no Ag n. 1.157.263/PR, Rel. Min. Marilza Maynard (desembargadora convocada do TJ/SE), julgado em 08.04.2014, DJe 28.04.2014.

nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. A nosso ver, esse dispositivo propiciará maior flexibilidade na graduação e aplicação prática das penalidades previstas.”<sup>46</sup>

O substitutivo apresentado pelo Senado Federal buscava reduzir as penas aos patamares originais da Lei n. 4.729/1965, ao passo que estabelecia uma hipótese de majoração da sanção, nos casos em que estivessem presentes as circunstâncias dos art. 71 a 73 da Lei n. 4.502/1964, nos quais haveria exigência de *dolo específico do agente*, seja para ocultar o fato gerador (*sonegação*), seja para lhe modificar por vias ilícitas (*fraude*), para se evadir da cobrança tributária.

Conquanto o substitutivo oriundo da Casa Revisora tenha sido rejeitado<sup>47</sup> (incluindo-se aí o art. 1º, § 3º, reproduzido acima), mormente em função da redução de penas proposta, que ia à contramão da intenção de reforço da repressão penal aos crimes contra a ordem tributária, *os debates legislativos já evidenciam inequivocamente o reconhecimento de que os arts. 71 a 73 a Lei n. 4.502/1964 possuem um alcance muito mais restrito do que os dispositivos da Lei n. 8.137/1990.*

Isso nos remete à pretensa relação biunívoca entre as multas qualificadas e as hipóteses de crimes contra a ordem tributária, sustentada pela fiscalização em seus autos de infração e suas RFFB, concomitantes entre si.

De fato, a sonegação e fraude fiscais têm sido utilizadas como conceitos semanticamente *uniformes* em todo o sistema jurídico, razão pela qual, havendo a ocorrência de crime contra a ordem tributária<sup>48</sup>, a lavratura do auto de infração sempre vem acompanhada da aplicação de multa qualificada. Entretanto – e esse nos parece ser o ponto central deste trabalho –, essa uniformidade não existe!

Em rigor, o Direito Tributário brasileiro possui dois sentidos distintos para sonegação e fraude fiscais: (i) um *técnico*, em sentido estrito, pertencente ao Direito Tributário Material, constante na Lei n. 4.502/1964; e (ii) outro *comum*, em sentido lato, no âmbito do Direito Penal, conforme disposto na Lei n. 8.137/1990. Ademais, como vimos anteriormente, este último é, desde a sua origem, com a Lei n. 4.729/1965, mais amplo do que o primeiro.

De fato, ambas as condutas descritas, na legislação tributária e penal, visam sancionar condutas que, ilicitamente, busquem a redução, total ou parcial, do tributo devido, ou a ocultação da ocorrência do fato tributável. Todavia, como demonstrado anteriormente, há

---

46 CONGRESSO NACIONAL. Dossiê digitalizado da Lei n. 8.137/1990. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1147359&filename=Dossie+-PL+4788/1990](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1147359&filename=Dossie+-PL+4788/1990), com acesso em 25.04.2020.

47 A rejeição de emenda substitutiva proposta pela Casa revisora não remanda nova revisão, mas sim a remessa para a sanção presidencial, como já decidido pelo STF na ADI n. 2.182 MC, Rel. Min. Maurício Corrêa, julgado em 31.05.2000, DJ 19.03.2004.

48 Naturalmente, estamos a nos referir aqui às hipóteses que têm relação com as condutas de sonegação e fraudulentas, em seu sentido mais lato, como o art. 1º, todos os incisos, e o art. 2º, I, da Lei n. 8.137/1990.

dois aspectos que devem ser distinguidos: (i) a sonegação e a fraude da Lei n. 4.502/1964 pressupõem condutas ou omissões, com *dolo específico*, relativas *apenas ao fato gerador* (que possui sentido técnico consolidado na legislação, na doutrina e na jurisprudência); (ii) por outro lado, a sonegação e fraude penais, da Lei n. 8.137/1990, abrangem condutas comissivas ou omissivas, com *dolo genérico*, *relativas a qualquer aspecto concreto da regra tributária*, que tenham como resultado a supressão ou redução do tributo.

De maneira mais clara, e na esteira da jurisprudência consolidada pelo STJ (*v. nota 44*), a tipicidade do crime previsto, por exemplo, no art. 1º, I, da Lei n. 8.137/1990 pressupõe o dolo genérico do agente na omissão de informações, que tenha como efeito a supressão ou redução do tributo, ainda que não se comprove concretamente a intenção de atingir esse resultado final<sup>49</sup>.

Por outro lado, a aplicação dos arts. 71 e 72 da Lei n. 4.502/1964, ainda que não tenha sido objeto de grandes discussões naquela Colenda Corte, teve seus pressupostos analisados, em diversas oportunidades, no âmbito do CAREF, a exemplo do Acórdão n. 1402-002.082<sup>50</sup>, *verbis*:

*“Vê-se que, para enquadrar determinado ilícito fiscal nos dispositivos dessa lei, há necessidade que esteja caracterizado o dolo. O dolo, que se relaciona com a consciência e a vontade de agir, é elemento de todos os tipos penais de que trata a Lei nº 4.502, de 1964, ou seja, a vontade de praticar a conduta, para a subsequente obtenção do resultado. Deve ficar demonstrada que a conduta praticada teve o intuito consciente voltado a suprimir ou reduzir o pagamento do tributo ou contribuições devidos.”*<sup>51</sup>

No mesmo sentido, pontuou a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), no Acórdão n. 9101-002.189<sup>52</sup>, que “A mera imputação de simulação não é suficiente para a aplicação da multa de 150% [qualificada, pelas hipóteses dos arts. 71 a 73 da Lei n. 4.502/1964], sendo necessário comprovar o dolo, em seus aspectos subjetivo (intenção) e objetivo (prática de um ilícito).”

---

49 Nesse exato sentido, foi a decisão do STJ no AgRg no REsp n. 1.504.695/RS: “Este Superior Tribunal de Justiça pacificou sua jurisprudência no sentido de que o tipo penal do artigo 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90 prescinde de dolo específico sendo suficiente, para sua caracterização, a presença do dolo genérico consistente na omissão voluntária do recolhimento, no prazo legal, do valor devido aos cofres públicos.” (AgRg no REsp n. 1.504.695/RS, Rel. Min. Maria Thereza de Assis Moura, julgado em 01.12.2015, DJe 11.12.2015)

50 Rel. Cons. Fernando Brasil de Oliveira Pinto, julgado em 16.02.2016.

51 Nessa mesma linha, em relação à sonegação fiscal, *v. Acórdão CAREF n. 1401-003.495*: “Há que se manter a qualificação da multa, uma vez demonstrada a conduta dolosa com o fito de impedir ou retardar o conhecimento do Fisco das circunstâncias materiais do fato gerador, pelo uso de notas fiscais e contratos ideologicamente falsos para lastrear saídas de caixa, ocultando do Fisco a verdadeira causa e/ou o real beneficiário de pagamentos.” (Rel. Cons. Claudio Camerano, julgado em 12.06.2019).

52 Red. Cons. Livia de Carli Germano, julgado em 20.01.2016.

Portanto, podemos afirmar que há uma *assimetria conceitual* entre os conceitos de sonegação e fraude para fins de sanções penais e administrativas.

Em nosso entender, sequer se poderia afirmar que se trata de uma questão meramente interpretativa, cabendo ao aplicador escolher qual sentido será utilizado, haja vista o *reenvio normativo* determinado pelo legislador.

Ao legislar, o legislador deve observar algumas regras básicas de redação de textos legais, com vistas a garantir que a mensagem seja o mínimo possível dissonante da intenção do emissor. Para esse mister, o art. 11 da Lei Complementar n. 95/1998 trouxe diversas determinações, dentre as quais destacamos: (i) o inciso I, “a”, que recomenda a utilização das expressões em seu sentido *lato*, salvo o uso de termos técnicos; e (ii) o inciso II, “g”, que determina que se indique expressamente o dispositivo objeto de remissão, em vez de usar as expressões “anterior”, “seguinte” ou equivalentes; para fins de dar maior precisão à linguagem.

O uso comum dos termos não inspira maiores investigações aqui, visto que depende do contexto em que se insere o texto, bem como os sentidos condensados comunitariamente. Por outro lado, ao utilizar *conceitos técnicos* – especialmente quando os termos já possuem definições no Direito Positivo –, o legislador se põe diante de três alternativas: (i) a *construção de conceitos autônomos*, com atribuição de sentido específico para o termo, válido para determinado subsistema jurídico, apenas; (ii) a *incorporação de conceitos preexistentes*, total ou parcialmente, pela reprodução do conteúdo haurido de outros ramos; e (iii) o *reenvio*, quando a lei faz remissão expressa ao termo cujo conceito pretende que se adote<sup>53</sup>.

Historicamente sempre existiu, por exemplo, um conceito de *fraude* no âmbito do Direito Civil, como vício do negócio jurídico. Entretanto, na seara tributária, o legislador achou por bem criar o *conceito de sonegação e fraude fiscal*, positivado nos arts. 71 e 72 da Lei n. 4.502/1964, mas, ao legislar em matéria penal sobre crimes contra a ordem tributária, optou por *um conceito próprio, mais amplo*, desde a Lei n. 4.729/1965, ampliado ainda mais pela Lei n. 8.137/1990. Em suma, o legislador optou pela criação de conceitos autônomos tanto para a seara penal quanto para a seara tributária, para os termos “fraude” e “sonegação”.

Essa conclusão não apenas nos parece irretorquível, à luz da evolução legislativa do tema e da própria literalidade dos dispositivos analisados, como seria um contrassenso propor que as hipóteses dos arts. 71 a 73 da Lei n. 4.502/1964 fossem qualificadoras dos crimes contra a ordem tributária (como apresentado anteriormente), caso elas tivessem exatamente o mesmo alcance dos tipos penais.

---

53 Cf. TÓRRES, Heleno Taveira. *Autonomia privada, simulação e elusão tributária*. São Paulo: RT, 2003, p. 13; e FONSECA, Fernando Daniel. *Normas tributárias e a convergência das regras contábeis aos padrões internacionais*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014, p. 84-85.

O desenlace da problemática posta passa pela elaboração da Lei n. 9.430/1996, que estabeleceu as hipóteses de multas de ofício e qualificadas. Nesse texto, o legislador não criou novas definições de fraude e sonegação fiscais, tampouco se utilizou tacitamente de conceitos preexistentes, mas optou pelo *reenvio expresso* às definições da Lei n. 4.502/1964.

Ora, as definições tributária e penal eram preexistentes à Lei n. 9.430/1996, mas o legislador fez uma escolha expressa de reenvio, para a opção definitiva mais restrita, constante nos arts. 71 e 72 da Lei n. 4.502/1964. Por outro lado, na mesma lei, quando quis regular a *representação fiscal para fins penais*, fez remissão expressa aos tipos descritos na Lei n. 8.137/1990, em seu art. 83, *verbis*:

“Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária *previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990*, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.”

Como se vê, não há como se escapar da escolha expressa do legislador, por um conceito mais restrito de sonegação e fraude fiscais, para fins de qualificação das multas aplicadas. O legislador federal manejou, por meio de reenvio, os conteúdos das Leis n. 4.502/1964 e n. 8.137/1990, utilizando-os para integrar regras específicas, evidenciando: (i) que não se trata de conceitos de igual conteúdo; e (ii) a sua visão restritiva do cabimento das multas qualificadas.

Sob uma perspectiva estritamente jurídica, deve-se não apenas reconhecer a *assimetria conceitual* existente, mas também a *escolha expressa do legislador*, para fins de qualificação de multa, e para fins de lavratura de RFFP.

Isso nos permite concluir que as multas qualificadas somente poderão ser aplicadas nas hipóteses restritas dos arts. 71 e 72 da Lei n. 4.502/1964 (sem prejuízo, naturalmente, do art. 73 – *conluio*), que pressupõem ações ou omissões dolosas, para (i) impedir ou retardar o conhecimento da autoridade administrativa da ocorrência do fato gerador ou de condições pessoais do seu realizador que afetem o crédito tributário; ou (ii) impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador ou excluir/modificar as suas características essenciais, com a finalidade de reduzir o tributo devido, evitá-lo ou diferi-lo. Como pontuamos anteriormente, trata-se necessariamente de condutas, comissivas ou omissivas, *sempre relacionadas ao fato gerador* (seja nos seus elementos nucleares, seja na indicação de quem o realizou).

E não se diga, como forma de contornar o argumento posto, que a determinação da base de cálculo faz parte da constatação do fato gerador, ou que são elementos que devam ser

tratados unitariamente, pois tal assunção vai à contramão do disposto no art. 142 do CTN, que aduz *verbis*:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a *verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável*, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

É dizer, trata-se de duas atividades distintas, em razão da própria diferença entre o fato gerador e a base de cálculo, consolidada na legislação: a verificação da ocorrência do fato gerador (etapa na qual a fiscalização pode verificar a ocorrência de fraude fiscal) e, sucessivamente, a determinação da matéria tributável e cálculo do tributo, pela aplicação da alíquota correspondente.

Corroborando essa distinção a possibilidade concreta de ocorrência do fato gerador, sem que haja qualquer valor de crédito tributário a ser pago, a exemplo das vendas de bens que, por estarem em uma cadeia monofásica de PIS/COFINS, têm as suas receitas sujeitas à incidência das contribuições sociais, mas com alíquota zero<sup>54</sup>.

Tampouco se afirme, por fim, que a expressão “suas características essenciais” relacionadas ao fato gerador, no art. 72 da Lei n. 4.502/1964<sup>55</sup>, poderia ser reconduzida aos demais elementos da regra tributária, mormente a sua base de cálculo. Tal leitura nos parece *equivocada*, por diversos motivos.

Em primeiro lugar, ela desconsidera a distinção consolidada entre o fato gerador e a obrigação tributária (e seus elementos), mormente consolidada na CF/1988, e no art. 113, § 1º c/c o art. 114, do CTN<sup>56</sup>. Mesmo na Lei n. 4.502/1964, se utilizou consistentemente a expressão “valor tributável” para se referir à base de cálculo do tributo tratado naquele texto legal.

Em segundo lugar, tampouco cabe sustentar que a expressão “suas características essenciais” se refere à “obrigação tributária principal”, e não ao termo “a ocorrência do fato gerador”, no art. 72 da Lei n. 4.502/1964.

---

54 Nesse sentido, decidiu recentemente o STJ no AgRg no REsp n. 1.051.634/CE, Rel. Min. Sérgio Kukina, Rel. para o Acórdão Min. Regina Helena Costa, julgado em 28.03.2017, DJe 27.04.2017.

55 Retomamos a referência ao dispositivo, para facilitar ao leitor acompanhar o argumento a ser apresentado: “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.”

56 “Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.”

Trata-se de uma questão essencialmente de sintaxe da Língua Portuguesa: o termo “a ocorrência do fato gerador” que exerce a função de *objeto direto* dos verbos “impedir” e “retardar” (ambos transitivos diretos). Ora, quem impede ou retarda, o faz em relação a algo, e isso é exatamente “a ocorrência do fato gerador”. Nesse caso, a expressão “da obrigação tributária principal” tem a função sintática de *complemento nominal* do objeto direto, apenas.

Do mesmo modo, os verbos “excluir” e “modificar” igualmente demandam *objeto direto*. Assim, o pronome possessivo “suas”, no termo “as suas características”, encerra uma *anáfora*<sup>57</sup>, que retoma o objeto direto da oração anterior (“a ocorrência do fato gerador”), incluindo aí o seu complemento nominal, visto que este guarda subordinação com aquele.

Por razões de lógica sintática, não há como se pugnar que a utilização do pronome anafórico (“suas”) faça referência exclusivamente ao complemento nominal do objeto direto da oração anterior – pelo contrário, refere-se ao objeto e o complemento o acompanha –, o que nos permite rechaçar absolutamente essa interpretação “ampliativa” do art. 72 da Lei n. 4.502/1964.

Ademais, mesmo, em um exercício argumentativo, se sustentasse que a segunda parte do art. 72 pudesse se referir o termo “obrigação tributária”, com o que não concordamos, ainda haveria outro óbice: a existência de objetiva ambiguidade no texto, acerca do que é referido pelo pronome “suas”, se “da ocorrência do fato gerador” ou “obrigação tributária principal”.

Trata-se de uma clara situação de *dúvida objetiva na interpretação* da legislação tributária que *define infrações*. Nessas situações, o art. 112, I, do CTN<sup>58</sup>, impõe que se interpretem os dispositivos em análise da maneira *mais favorável ao contribuinte*, prescrevendo que se adote o sentido mais restrito, por nós sustentado neste trabalho.

Apresentados os fundamentos da posição assumida aqui, resta-nos expor relevantes – e raros – precedentes do CARF sobre o assunto e abordar o exemplo que foi por nós proposto, inicialmente.

#### 4. PRECEDENTES DO CARF E A ANÁLISE DO EXEMPLO PROPOSTO

Fixadas as conclusões acima expostas, reiteramos o que afirmamos no início deste trabalho: a temática ora posta foi, acerca de todos os pressupostos normativos necessários para a aplicação de multas qualificadas, ofuscada pela discussão em torno da existência ou

---

57 Anáfora, aqui, não significa a figura de linguagem que explora a repetição de termos, em frases sucessivas, para ênfase, mas sim como a figura linguística pela qual um termo da oração retoma ou se refere a sintagma que fora anteriormente utilizada, de modo que a correta compreensão da frase demanda a consideração do termo preteritamente posto.

58 “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;”

não de *dolo* na conduta do contribuinte, sem adentrar em outros aspectos igualmente relevantes.

Essa constatação, conquanto não tenha sido desenvolvida no âmbito da jurisprudência administrativa do CARF, não é *iné dita*. A ideia subjacente ao desenvolvimento apresentado anteriormente foi tomada como razão determinante do afastamento da qualificação da multa em alguns acórdãos.

No Acórdão CARF n. 3403-00.366<sup>59</sup>, discutia-se a aplicação de multa isolada qualificada, em razão de não homologação de compensação, com fundamento na redação original do art. 18 da Lei n. 10.833/2003<sup>60</sup> c/c o ADI SRF n. 17/2002, alegando que teria ocorrido sonegação ou fraude, no caso concreto<sup>61</sup>.

Ao final, o Colegiado entendeu, à unanimidade, que não há que se falar em sonegação, fraude ou conluio, uma vez que a conduta consistente em apresentar declaração de compensação lastreada em título público (não compensável com tributos) *não tem nenhum dos efeitos sobre o fato gerador* mencionados nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/1964.

Nessa mesma linha, o Acórdão n. 3403-002.256<sup>62</sup> analisou a aplicação da multa qualificada estabelecida no art. 18, § 4º, da Lei n. 10.833/2003<sup>63</sup>, em caso no qual o contribuinte inserira informações falsas nas declarações de compensação, para utilizar créditos que não dispunha de fato. A decisão, ao afastar a qualificação da multa, foi bastante categórica nas suas razões, pelo que optamos por reproduzi-las abaixo, *verbis*:

*“Explicando melhor: a definição de sonegação e de fraude previstas nas leis penais é mais abrangente do que a definição que visa à qualificação da penalidade administrativa. Existem situações concretas que podem ser enquadradas como crime de sonegação fiscal ou crime contra a ordem tributária, mas que não se encaixam perfeitamente na descrição contida na Lei nº 4.502/64. Isso significa que o fato da penalidade administrativa não ter sido qualificada, não impede o*

---

59 Rel. Cons. Antonio Carlos Atulim, julgado em 25.05.2010.

60 “Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada sobre as diferenças apuradas decorrentes de compensação indevida e aplicar-se-á unicamente nas hipóteses de o crédito ou o débito não ser passível de compensação por expressa disposição legal, de o crédito ser de natureza não tributária, ou em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.”

61 Não fica claro, no acórdão, qual foi a imputação precisa do auto de infração.

62 Rel. Cons. Antonio Carlos Atulim, julgado em 25.06.2013. Nesse sentido, também, o Acórdão CSRF n. 202-133.412, do mesmo relator, julgado em 25.11.2008.

63 “Art. 18. [...] § 4º Será também exigida multa isolada sobre o valor total do débito indevidamente compensado quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicando-se o percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicado na forma de seu § 1º, quando for o caso.”

oferecimento da denúncia pelo Ministério Público, se este entender que a conduta do contribuinte se enquadra no que dispõe a lei penal.

Os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 estabelecem as circunstâncias qualificativas da multa de ofício, definindo o que se considera sonegação, fraude e conluio para o fim de exasperar a sanção administrativa ao descumprimento da obrigação tributária principal. Esses artigos não definem crimes, mas sim hipóteses de exasperação da multa administrativa.”

Como se vê, a decisão foi bastante precisa em reconhecer os pressupostos de aplicação da multa qualificada em sua totalidade, para afastá-la.

Feitas essas colocações, podemos adentrar, propriamente, no exemplo que escolhemos, qual seja, as autuações fiscais relativas à glosa de amortização fiscal do ágio pago na aquisição de participações societárias (exemplo este que, seguramente, poderia ser substituído por muitos outros casos de *planejamentos tributários*<sup>64</sup> que chegam a julgamento no CARF), que sempre vêm acompanhadas de multas qualificadas e RFFP.

Em síntese, com a edição da Lei n. 9.532/1997, passou-se a autorizar, por meio do seu art. 7º, III<sup>65</sup>, a utilização do ágio pago (antigamente, apenas aquele com fundamento na expectativa de rentabilidade futura), para a *redução da base de cálculo dos tributos sobre a renda*, a partir do momento que ocorresse uma confusão patrimonial entre a investida e a investidora, por meio de operações de incorporação, cisão ou fusão, no prazo de cinco anos<sup>66</sup>.

Entretanto, a Receita Federal tem glosado essas amortizações, sob o argumento de que as operações que geraram o ágio, ou a forma como esse ágio transitou entre pessoas jurídicas, foram feitas de maneira simulada ou artificial, não sendo oponíveis ao Fisco<sup>67</sup>.

---

64 Entendido como a conduta, ou conjunto de condutas, consubstanciada em atos ou negócios jurídicos, com a finalidade de realizar a elisão fiscal, que, por sua vez, se dá por meio da utilização de instrumentos lícitos para (i) evitar a ocorrência do fato jurídico tributário; (ii) reduzir o montante devido a título de tributo; ou (iii) postergar a incidência tributária (cf. BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento tributário – limites normativos. São Paulo: Noeses, 2016, p. 256).

65 “Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977: [...] III – poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea 'b' do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração.”

66 Para um estudo compreensivo sobre o tema da amortização fiscal do ágio, v. DANIEL NETO, Carlos Augusto; e SANTIAGO, Igor Mauler. Reflexões sobre a amortização fiscal do ágio no novo Regulamento do Imposto de Renda. In: Jimir Doniak Jr. (org.). Novo RIR – aspectos jurídicos relevantes do Imposto de Renda 2018. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 499-516; e SANTOS, Ramon Tomazela. Ágio na Lei nº 12.973/2014 – aspectos tributários e contábeis. São Paulo: RT, 2020.

67 Frise-se que nos casos em que o fundamento da autuação se baseia exclusivamente em ilícitos atípicos, como abuso de direito ou ausência de propósito negocial, ou em normas gerais antielisivas, entendemos que não há sequer descumprimento da norma tributária, sendo cabível apenas o lançamento do tributo que se entender devido.

Nesses casos, é incontroverso que os referidos planejamentos tributários afetam exclusivamente o montante do crédito tributário devido, reduzindo a sua base de cálculo. Isso, como demonstrado exaustivamente, nada tem a ver com o fato gerador.

De fato, a dedução das despesas de ágio na apuração do *Lucro Real*<sup>68</sup> faz parte da *determinação da matéria tributável* (leia-se base de cálculo), e não da realização do fato gerador (que, nos termos do art. 43 do CTN, corresponde à aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos). Isso é corroborado pela leitura do art. 258 do RIR/2018 c/c o art. 210 do mesmo diploma: “Art. 258. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto.”

A amortização de despesas de ágio diz respeito, portanto, à apuração de base de cálculo. Tanto é assim, que é plenamente possível, até usual, que o fato gerador do IRPJ ocorra, mas que no momento da apuração se verifique uma base de cálculo negativa, hipótese que haverá prejuízo fiscal no exercício.

É preciso que reste claro: o fato gerador do IRPJ não é “auferir de Lucro Real”, mas sim a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, sendo a materialidade tributável calculada apurando-se o *Lucro Real* do exercício e aplicando sobre ele a alíquota cabível.

Desse modo, parece-nos que o simples fato da glosa das despesas amortizadas não justificaria a imposição da multa qualificada, por não se tratar de conduta destinada a impedir ou retardar o fato gerador, e tampouco que afete suas características essenciais.

Vale ressaltar que esse entendimento foi adotado nos Acórdãos CARF n. 1301-003.226<sup>69</sup> e n. 1301-003.426<sup>70</sup>, com ementas semelhantes e eloquentes, a respeito do fundamento adotado para o afastamento da qualificadora da multa. Ilustrativamente, apresentamos a ementa da primeira decisão, *verbis*:

“Ágio. Empresa veículo. Multa qualificada. Artigo 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64. Descabimento.

Para que se possa imputar a qualificação da multa, nos termos do artigo 44, I, § 1º da Lei 9.430/1996, é imprescindível identificar a conduta praticada: se sonegação, fraude ou conluio – respectivamente, arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964. A acusação de artificialismo de uma operação baseada na imputação de ilícitos atípicos, revelada pelo uso de empresa veículo para aproveitamento fiscal de ágio, sem a

68 Vamos nos referir aqui apenas ao Lucro Real, tendo em vista que apenas empresas que apurem a base de cálculo do IRPJ por esta sistemática poderão amortizar o ágio pago.

69 Rel. Cons. Carlos Augusto Daniel Neto, julgado em 02.08.2018.

70 Rel. Cons. Carlos Augusto Daniel Neto, julgado em 17.10.2018.

demonstração cabal de invalidades efetivas e do intuito de fraudar, sonegar ou atuar em conluio do sujeito passivo, não autoriza a qualificação da multa de ofício, independentemente do posicionamento que se tenha quanto à dedutibilidade do ágio na questão.

Além disso, *o conceito de fraude fiscal do art. 72 da Lei 4.502/1964 exige que se demonstre condutas dolosas tendentes a afetar o fato gerador do tributo, ao passo que a dedução de despesas com ágio, ainda que considerada indevida, é uma conduta relativa à apuração da base de cálculo dos tributos sobre a renda.*”

Como se viu, apesar de a questão ser muito pouco discutida no âmbito do CARF, há precedentes esparsos sobre a discussão, favoráveis ao contribuinte, que podem ensejar novos rumos no debate sobre a aplicação de multas qualificadas na seara tributária federal, com vistas a um maior rigor e controle nas suas condições jurídicas de imputação.

## CONCLUSÃO

De forma absolutamente sintética, o presente artigo teve a finalidade de evidenciar, sob uma perspectiva jurídica, a existência de uma *assimetria conceitual* entre o conceito de fraude e simulação presente na Lei n. 4.502/1964 e na Lei n. 8.137/1990: (i) o primeiro, em sentido estrito, para o campo tributário, pressupõe condutas ou omissões, com *dolo específico*, relativas *apenas ao fato gerador* do tributo; e (ii) o segundo, em sentido lato, no âmbito penal, abrange condutas comissivas ou omissivas, com *dolo genérico*, *relativas a qualquer aspecto concreto da regra tributária*, que tenham como resultado a supressão ou redução do tributo.

Essa diferença de condições específicas de incidência vai de encontro à prática atual da Receita Federal, que tem pressuposto uma relação biunívoca entre as hipóteses de multa qualificada e os crimes contra a ordem tributária, como se a presença de uma implicasse a da outra.

Entretanto, como demonstramos, as hipóteses dos arts. 71 e 72 da Lei n. 4.502/1964 são muito mais *restritas* que aquelas estabelecidas na legislação penal tributária, de modo que é plenamente possível a lavratura de uma RFFP, sem que a autuação envolva a aplicação de multa qualificada. Tanto que, durante a elaboração da atual lei dos crimes contra a ordem tributária, cogitou-se estabelecer as hipóteses da Lei n. 4.502/1964 como *agravantes* da pena.

As regras sancionatórias, pela gravidade que encampam, devem ser interpretadas sempre de maneira absolutamente técnica e formal, com vistas a prestigiar a segurança jurídica dos contribuintes e a presunção de inocência em matéria penal.

Com as reflexões ora postas, espera-se que novas discussões possam ser fomentadas sobre o alcance dos conceitos de sonegação e fraude vigentes na legislação tributária, e expressamente escolhidos pelo legislador, por meio da Lei n. 9.430/1996, para compor as hipóteses de cabimento da multa qualificada.

Quanto ao exemplo proposto, verificamos que a amortização fiscal do ágio não se trata de conduta dolosa que altere ou reduza o fato gerador, ou que afete qualquer uma das características essenciais de sua ocorrência, razão pela qual entendemos não haver fundamento jurídico para a manutenção das multas qualificadas nesse tipo de operação, por ausência de subsunção à hipótese legal.

## BIBLIOGRAFIA

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Infrações e sanções tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário – limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

\_\_\_\_\_. *Direito tributário – fundamentos jurídicos da incidência*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

DANIEL NETO, Carlos Augusto. As imunidades tributárias isençionais. In: Elizabeth Nazar Carrazza e Isabela Bonfá (org.). *Atualidades do sistema tributário nacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

\_\_\_\_\_; e SANTIAGO, Igor Mauler. Reflexões sobre a amortização fiscal do ágio no novo Regulamento do Imposto de Renda. In: Jimir Doniak Jr. (org.). *Novo RIR – aspectos jurídicos relevantes do Imposto de Renda 2018*. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

FAJERSZTAJN, Bruno. *Multas no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito – técnica, decisão, dominação*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

FONSECA, Fernando Daniel. *Normas tributárias e a convergência das regras contábeis aos padrões internacionais*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014.

GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *Teoria da proibição do bis in idem no direito tributário e direito sancionador tributário*. São Paulo: Noeses, 2014.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011.

MENDES, André Pacheco Teixeira. *Direito penal geral*. Rio de Janeiro: FGV – Direito Rio, 2013. Disponível em:

[https://diretorio.fgv.br/sites/diretorio.fgv.br/files/u100/direito\\_penal\\_geral\\_20132.pdf](https://diretorio.fgv.br/sites/diretorio.fgv.br/files/u100/direito_penal_geral_20132.pdf).

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1980.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As sanções no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2015.

SANTOS, Ramon Tomazela. *Ágio na Lei nº 12.973/2014 – aspectos tributários e contábeis*. São Paulo: RT, 2020.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

TAKANO, Caio Augusto; e BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo. Responsabilidade por infrações em matéria tributária: reconsiderações acerca do art. 136 do Código Tributário Nacional. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 29. São Paulo: Dialética e IBDT, 2013.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. São Paulo: RT, 2011.

\_\_\_\_\_. *Autonomia privada, simulação e elusão tributária*. São Paulo: RT, 2003.