

- _____; RUST, Alexander. Introduction. In: REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (ed.). *Klaus Vogel on double tax conventions*. 4. ed. Amsterdã: Wolters Kluwer, 2014. v. 1.
- WOUTERS, Jan; VIDAL, Maarten. An international law perspective on tax treaties and domestic law. Instituut voor Internationaal Recht, *Working Paper* n. 90, Katholieke Universiteit Leuven, Faculteit Rechtsgeleerdheid, 2006. Disponível em: <<https://www.law.kuleuven.be/iir/nl/onderzoek/wp/WP90e.pdf>>. Acesso em: jul. 2016.
- XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional no Brasil*. 8. ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

A Impossibilidade de a Receita Federal aplicar a Multa Qualificada Federal de 150%

The Impossibility of Brazilian Federal Authorities to apply Federal Qualified Fine of 150%

Leonardo Aguirra de Andrade

Doutorando em Direito Tributário na Universidade de São Paulo. Graduado em Direito e Mestre em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo. Advogado em São Paulo/SP. E-mail: leonardo.aguirra@gmail.com.

Resumo

Este artigo examinou a inconstitucionalidade da aplicação, pelos auditores da Receita Federal do Brasil, da multa de ofício qualificada, de 150% (cento e cinquenta por cento), nos casos de sonegação, fraude e conluio, conforme os arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964. A partir da análise da legislação federal aplicável e da doutrina especializada, concluiu-se que os pressupostos da aplicação da referida multa não podem ser examinados no âmbito administrativo.

Palavras-chave: tributário, multa agravada, sonegação, fraude e conluio.

Abstract

This article examined the unconstitutionality of the application of the fine of 150% (one hundred and fifty percent) by the Brazilian federal tax authorities in cases of evasion, fraud and collusion, according to arts. 71, 72 and 73 of Law No. 4,502 of November 30, 1964. Based on the analysis of applicable federal legislation and specialized doctrine, it was concluded that the assumptions of the application of that fine cannot be examined in the administrative sphere.

Keywords: tax, fine, evasion, fraud and collusion.

1. Introdução

Muito se discute, no âmbito dos processos administrativos federais, a respeito do cabimento da multa qualificada federal, de 150%, prevista no art. 44, § 1º, da Lei n. 9.430/1996¹, nos casos em que a Receita Federal não apresenta provas robustas ou suficientes para comprovar o dolo por parte do contribuinte.

¹ Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

"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: a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda (CARF) inclusive editou a Súmula n. 14², para consolidar a jurisprudência administrativa federal no sentido de que a aplicação da multa qualificada demandaria "a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo". A jurisprudência do CARF nesse ponto é farta.

Apesar da consolidação jurisprudencial consubstanciada nessa Súmula, o tema ainda demanda estudos e reflexões, sobretudo em razão da insegurança jurídica verificada na aplicação da multa qualificada em questão. A busca pela origem dessa insegurança jurídica e o desconforto com o subjetivismo, por parte das autoridades fiscais, no exame de critérios inerentes à aplicação da multa qualificada justificam a elaboração do presente artigo.

Para tanto, pretende-se, neste artigo, revisitar o estudo dos limites do ônus da prova no processo administrativo tributário, para examinar se os auditores fiscais da Receita Federal, realmente, teriam competência para fazer a avaliação técnica dos elementos que compõem os tipos penais da sonegação, fraude e conluio.

Se o cabimento da multa qualificada tem como pressuposto a identificação do aspecto volitivo da conduta do contribuinte, seria necessário analisar quais seriam os parâmetros legais para essa identificação e quais agentes públicos teriam competência para tal tarefa. Isso porque não se deve admitir que as autoridades fiscais tenham que realizar uma comprovação que está fora do âmbito da sua competência, com base em uma atividade desprovida de parâmetros legais.

Mais do que isso, seria necessário debater se o dolo seria passível de comprovação documental, como pressupõe a referida jurisprudência administrativa. Por outro lado, caso se entenda que o caráter doloso de uma conduta somente seria passível de declaração (e não de comprovação), com base na formação de uma convicção pessoal e subjetiva, caberia examinar quem é responsável (auditor fiscal, julgador administrativo, magistrado) por essa declaração.

Com base na doutrina examinada e nos dispositivos legais pertinentes, este autor aponta que a insegurança jurídica na matéria decorre da atribuição de um ônus da prova para quem – auditores fiscais – não tem competência, critérios e conhecimentos suficientes para exercer esse ônus. Exige-se de quem não pode ser exigido. O resultado disso é a lavratura de uma série de autos de infração baseados em ilações e impressões pessoais, que são incompatíveis com a estrita legalidade do Direito Tributário e do Direito Administrativo.

Diante dessa problemática, este artigo pretende apresentar as razões pelas quais, atualmente, não deve ser admitida a aplicação da multa qualificada de 150% pelas autoridades fiscais da Receita Federal.

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 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."

² Súmula CARF n. 14: "A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo."

2. A Hipótese Infracional da Multa Agravada Federal de 150%

A multa de ofício qualificada, de 150%, prevista no art. 44, § 1º, da Lei n. 9.430/1996, é uma adjetivação da multa de ofício comum, de 75%, que é fundada no mesmo dispositivo legal. Tal adjetivação está condicionada à verificação do cometimento dos crimes de sonegação, fraude ou conluio, nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964³.

Sonegar, naquele contexto, é a ação ou a omissão praticada com o objetivo de criar obstáculo para que o Fisco tome conhecimento das informações relativas a fato gerador de tributo e demais elementos da respectiva obrigação tributária.

Trata-se do ocultamento da verdade quanto a fatos ou *status* pertinentes à esfera jurídica do sujeito passivo da obrigação tributária, com o intuito de deixar recolher tributo. Como aponta Ângelo Rafael Rossi⁴ de maneira simples e direta, sonegar significa "dizer que não tem, tendo; que não possui, possuindo".

O aspecto temporal aqui é relevante, na medida em que a sonegação apenas pode se caracterizar no momento em que o fato gerador já foi realizado. Como ensinava Ruy Barbosa Nogueira, o que é sonegado é o conhecimento ao Fisco da realização do fato gerador, da sua natureza ou das suas circunstâncias materiais ou das condições pessoais de contribuinte. Não é possível cometer sonegação sem, antes, realizar o fato gerador do tributo⁵. Ou seja, sem tributo, não há dever de informar; sem dever de informar, não há sonegação.

Mas aí vem a pergunta: como se cria obstáculo para que o Fisco tome conhecimento do tributo? A simples falta de entrega de declaração fiscal ou a entrega de declaração fiscal com informações inexatas ou inverídicas, ou com menos informações do que deveria conter caracteriza a sonegação fiscal?

O art. 1º da Lei n. 4.729, de 14 de julho de 1965⁶, buscou responder essas questões, ao dizer que:

³ Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964:

"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."

⁴ ROSSI, Ângelo Rafael. *Crime de sonegação fiscal*. Rio de Janeiro: Universitária, 1967, p. 29.

⁵ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 201.

⁶ Lei n. 4.729, de 14 de julho de 1965:

"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;

“constitui crime de sonegação fiscal o ato de prestar declaração falsa ou omitir informação, bem como o ato de 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”, entre outras hipóteses.

O art. 1º da Lei n. 4.729/1965 complementou a hipótese infracional do art. 71 da Lei n. 4.502/1964, tornando esse tipo penal mais claro e mais concreto, ao definir práticas específicas. Aliás, cabe destacar que o art. 3º da Lei n. 4.729/1965, expressamente, afastou a validade de qualquer outra previsão legal a respeito da especificação dos atos tidos como crime de sonegação fiscal, ao estabelecer que “somente os atos definidos nesta Lei poderão constituir crime de sonegação fiscal”. Não houve uma revogação, e sim uma especificação do tipo previsto no art. 71 da Lei n. 4.502/1964.

Posteriormente, a Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990⁷, veio a definir práticas semelhantes como crimes contra a ordem tributária. Diante disso, é pos-

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.”

Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990:

“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;

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.

Pena – reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

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;

II – deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III – exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV – deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V – utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena – detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.”

sível sustentar, assim como fez Ives Gandra⁸, que materialmente a Lei n. 8.137/1990 teria revogado a Lei n. 4.729/1965, apesar de formalmente versarem sobre crimes diferentes.

Quaisquer que sejam as práticas especificadas como crime de sonegação, será pertinente uma linha divisória importante: a simples falta de pagamento de tributo não enseja a caracterização do crime de sonegação fiscal.

Apesar de a arrecadação ser o bem jurídico protegido, o legislador elegeu o obstáculo ao acesso à informação fiscal como critério de identificação do crime. Portanto, o contribuinte que declara o tributo e não realiza o seu pagamento fica em uma condição melhor – na medida em que tal contribuinte não tem o risco de ser considerado criminoso – do que o contribuinte que não declara e não paga o tributo. Isto é, a ausência de declaração ou a declaração inexata é a prática punível. Ou seja, embora nas duas hipóteses o tributo tenha deixado de ser recolhido, a mentira ou a omissão da informação é fator de *discrimen* e ela enseja a caracterização do crime de sonegação fiscal.

No tipo penal da sonegação fiscal, não se trata de qualquer prestação de informação inexata ou omissão de informação fiscal. Para sua caracterização, é necessário que a conduta seja dolosa. A identificação dessa intenção é um dos pontos principais deste artigo e, como tal, será examinada, separadamente, abaixo.

Figura ainda mais controversa é a fraude fiscal. Cabe esclarecer, inicialmente, que a fraude prevista no art. 72 da Lei n. 4.502/1964 não se confunde com a fraude à lei dos espanhóis⁹, nem à fraude civil¹⁰.

Na fraude à lei, contorna-se uma norma imperativa, praticando-se atos ou negócios (i) com fundamento em outra norma que permite o resultado que se obteria ao realizar a conduta proibida prevista na norma contornada; ou (ii) com fundamento na inexistência de previsão legal que proíba a conduta por meio da qual se obteve o referido resultado.

Inexistindo o confronto direto entre o ato permeado pela vontade do sujeito passivo da obrigação tributária e a norma imperativa, não há dolo. Assim, tal contorno da norma, objeto da fraude à lei, não configura em hipótese alguma a fraude fiscal, por ausência de dolo.

Além disso, a fraude à lei não é aplicável em matéria tributária, pois a imperatividade da lei tributária está apenas em seu consequente, ou seja, na determinação de pagamento do tributo. No antecedente da norma tributária, não há imperatividade, pois seu comando normativo não determina a realização do fato gerador¹¹. Em outras palavras, o contribuinte não é obrigado a praticar o fato gerador do tributo.

⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Da sanção tributária*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 119.

⁹ Confira-se: TABOADA, Carlos Palao. *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. Madrid: Lex Nova, 2009, p. 201-253; NOVOA, César García. *La cláusula antielusiva en la nueva ley general tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2004; ROSEMBUJ, Tulio. *El fraude de ley y el abuso de las formas en el derecho tributario*. Monografías Jurídicas. Madrid: Marcial Pons, 1994; ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz. *Ilícitos atípicos*. 2. ed. Madrid: Trotta, 2006.

¹⁰ BIANCO, João Francisco. Sonegação, fraude e conluio como hipóteses de agravamento da multa na legislação tributária federal. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 133. São Paulo: Dialética, outubro de 2006.

¹¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário: limites à norma antiabuso. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 24. São Paulo: Dialética e IBDT, 2010, p. 355.

Por outro lado, o art. 72 da Lei n. 4.502/1964 define a fraude fiscal, nos seguintes termos:

“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.”

É pertinente discriminar, nesse dispositivo legal, duas condutas diferentes:

i) “ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal [...] de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento”; e

(ii) “ação ou omissão dolosa tendente a [...] excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento”.

A primeira hipótese (obstar a ocorrência do fato gerador) não deve ser interpretada como ato de deixar de realizar o fato gerador, o que, evidentemente, não pode ser considerado infração alguma, muito menos crime. Como o sujeito passivo da obrigação tributária não é obrigado a realizar o fato gerador, a opção pela sua não realização não pode ser considerada uma infração.

Nesse particular, Marco Aurélio Greco sustenta que “só se impede algo que está em curso”, logo, a primeira parte do art. 72 da Lei n. 4.502/1964 só teria aplicação se a hipótese for de um fato gerador que já se encontraria em processo formativo e que iria se realizar não fossem as condutas de impedir ou retardar realizadas pelo agente¹².

Esse entendimento merece críticas por duas razões. Primeiramente, a ideia de “impedir” ou “retardar” a ocorrência de um evento não pressupõe algo que já está em curso, sendo possível impedir algo que sequer se iniciou. Além disso, não se deve admitir a ideia de que os fatos geradores de tributo se formam aos poucos, em razão da sua incompatibilidade com o art. 116 do Código Tributário Nacional¹³. A teoria dos fatos geradores *complexivos* foi rejeitada no Brasil pelo legislador.

Caso o legislador, ao editar o art. 72 da Lei n. 4.502/1964, tenha pretendido limitar a opção do contribuinte de realizar, ou não, o fato gerador do tributo, tal pretensão seria inconstitucional. Isso porque, nessa hipótese, haveria claro prejuízo à livre-iniciativa e à liberdade negocial.

Buscando uma interpretação conforme a Constituição e superando os vícios na técnica legislativa, seria possível admitir que o art. 72 da Lei n. 4.502/1964 trataria do falseamento no registro ou na formalização dos documentos relativos ao evento que enseja a ocorrência do fato gerador, tal como ocorre com a simula-

¹² GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 258.

¹³ “Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II – tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.”

ção (por exemplo, em uma operação de “casa-separa”). Nessa hipótese, a fraude fiscal prevista no art. 72 da Lei n. 4.502/1964 também versaria sobre uma questão de acesso à informação pelo Fisco – assim como ocorre no crime de sonegação fiscal –, porém de maneira qualificada, pois não se trata de um problema de simples acesso à informação, mas de acesso a uma realidade jurídica subjacente a uma realidade inexistente ou maquiada. Tratar-se-ia da verdade por de trás da máscara.

Ou seja, na fraude fiscal do art. 72, nesse sentido, não haveria omissão de informação por parte do contribuinte. Tratar-se-ia da prática do contribuinte que não é omissa, mas é mentiroso. E não se refere aqui a uma mentira qualquer, pois a mera declaração inexata já estaria abarcada pelo tipo da sonegação fiscal. A mentira objeto da fraude fiscal é sofisticada, na medida em que busca ludibriar o Fisco, de modo a aparentar que o fato gerador não teria ocorrido, ou, se ocorrido, o tributo a recolher seria menor do que realmente ele é. Tal aspecto, em última análise, diferencia a evasão fiscal e a elusão fiscal¹⁴.

É importante que se diga que a elusão fiscal, na acepção aqui utilizada, consiste na prática de atos ou negócios jurídicos lícitos, de uma perspectiva formal e isolada, os quais, todavia, quando examinados em conjunto, evidenciam o descumprimento dos pressupostos materiais (ou elementos categoriais essenciais) dos atos ou negócios jurídicos praticados, caracterizando a sua inadmissibilidade no âmbito tributário.

Nesse particular, cabe destacar o entendimento do Professor Gerd Willi Rothmann, para quem a elusão fiscal somente seria passível de punição quando estiverem presentes os pressupostos da sonegação fiscal, principalmente, o dolo. Tal situação seria verificada quando o agente oculta, dolosamente, a verdadeira situação de fato, relevante para fins penais¹⁵.

É evidente que a inexactidão na informação prestada ao Fisco é um ponto de convergência – quicá, de identidade – entre os crimes de sonegação fiscal e fraude fiscal. No entanto, aparentemente, o legislador pretendeu dar um tratamento diferenciado para a mentira mais sofisticada, no art. 72 da Lei n. 4.502/1964, com técnica legislativa bastante infeliz.

Caso não se admita uma diferenciação ontológica entre a evasão fiscal e a elusão fiscal, seria necessário dizer que a única interpretação possível para o art. 72 da Lei n. 4.502/1964 seria no sentido de que haveria fraude fiscal na hipótese em que, uma vez ocorrido o fato gerador do tributo, o sujeito passivo busca falsear as suas informações ao Fisco, hipótese essa que já está contemplada pela sonegação fiscal. Logo, nessa linha de raciocínio, o tipo previsto no art. 72 da Lei n. 4.502/1964 seria desnecessário.

Por outro lado, caso se reconheça a elusão fiscal como figura autônoma em relação à evasão fiscal, especialmente para fins da qualificação jurídica dos atos e

¹⁴ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: RT, 2003, p. 188.

¹⁵ ROTHMANN, Gerd Willi. Afinal, o planejamento tributário pode ser criminoso? In: PRETO, Raquel Elita Alves (coord.). *Tributação brasileira em evolução: estudos em homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IASP, 2016, p. 697.

negócios jurídicos praticados em conjunto com o objetivo de economia fiscal, seria possível dizer que, em tese, o legislador teria pretendido tipificar tal prática no art. 72 da Lei n. 4.502/1964.

Nessa segunda linha de raciocínio, haveria um grave problema quanto à identificação do caráter doloso da conduta, uma vez que, antes de se falar em dolo, deve-se comprovar a realidade subjacente à máscara construída pelo contribuinte, e, mais do que isso, requalificar os atos e negócios jurídicos declarados pelo contribuinte. Superada essa etapa, que demanda um exercício comprobatório relevante por parte do Fisco, partir-se-ia para a qualificação da intenção do contribuinte e eventual identificação do caráter doloso da conduta praticada.

Por fim, o conluio previsto no art. 73 da Lei n. 4.502/1964 é o ato de praticar, em conjunto com outra pessoa (física ou jurídica), as práticas previstas nos arts. 71 e 72 da mesma Lei, o que parece não demandar considerações adicionais.

Aqui é importante frisar que, em qualquer dos crimes acima mencionados, não basta simplesmente o sujeito passivo da obrigação tributária deixar de recolher o tributo para que se possa considerar ocorrida a sonegação ou fraude fiscal. O divisor de águas entre esses crimes e o simples recolhimento de tributo é o dolo, uma vez que os arts. 71 e 72 da Lei n. 4.502/1964 mencionam, expressamente, o caráter doloso da conduta tipificada, e as práticas previstas no art. 1º da Lei n. 4.729/1965 demandam “a intenção de eximir-se” do pagamento de tributos.

Com efeito, não comete tais crimes aquele que, por negligência, imprudência ou imperícia, praticou a conduta contrária à legislação tributária. Logo, as infrações decorrentes de *culpa in eligendo*, *culpa in vigilando*, e erros de cálculo, por exemplo, não podem ser consideradas como sonegatórias ou fraudulentas.

Portanto, o dolo é um elemento essencial para aplicação da multa qualificada, de 150%, prevista no art. 44, § 1º, da Lei n. 9.430/1996. Sem a identificação do dolo, a referida multa é inaplicável. Diante disso, é de suma importância verificar como se dá o processo de identificação do dolo, o que será explorado no tópico a seguir.

3. A Identificação do Caráter Doloso da Conduta

A doutrina de Direito Penal aponta que teria prevalecido, na reforma do Código Penal brasileiro de 1984, a teoria finalista da ação, segundo a qual a intenção do agente seria determinante para caracterização do ilícito. Ou seja, o dolo e a culpa seriam pressupostos da ilicitude. Portanto, mesmo que uma conduta atinja determinado resultado ilícito, não haverá crime se o agente agiu sem dolo ou culpa. Perdeu espaço, nesse contexto, a teoria causalista, segundo a qual bastaria o resultado ilícito para se identificar o crime, pouco importando, para fins do tipo, a intenção do agente. Hoje, portanto, a culpabilidade (o que inclui o dolo) é determinante para ocorrência de crime¹⁶.

De acordo com o art. 18, I, do Código Penal¹⁷, o caráter doloso de uma conduta se caracterizaria “quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de

¹⁶ TOLEDO, Francisco de Assis. *Princípios básicos de direito penal*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 66-95.

¹⁷ “Art. 18 – Diz-se o crime: (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

produzi-lo”. O querer o resultado (dolo direto) ou a assunção do risco da ocorrência do resultado (dolo eventual), portanto, são pressupostos dos crimes dolosos. Adota-se aqui a ideia de que o dolo é a *consciência e a vontade* que conduz a linha de raciocínio do indivíduo que *realiza a conduta descrita no tipo penal*¹⁸, seja querendo efetivamente o resultado ilícito, seja assumindo o risco da ocorrência do resultado ilícito.

Em matéria dos crimes fiscais examinados neste trabalho, trata-se da associação entre vontade e intenção, contrárias ao interesse do Fisco e voltadas (i) à redução do montante de tributos devidos ou (ii) ao acesso à informação fiscal, que permeia a consciência daquele que quer praticar os atos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/1964.

Para caracterização da infração, não basta querer um resultado contrário aos interesses do Fisco, até porque todo contribuinte tem o direito de não querer pagar tributo. O direito de buscar a menor carga tributária possível – que, de acordo com a Lei das Sociedades Anônimas (arts. 153 e 154¹⁹) e com o Código Civil (art. 1.011)²⁰, pode ser visto inclusive como dever do administrador – torna o dolo em matéria tributária muito peculiar. Isso porque o prejuízo ao Fisco, que é o resultado do sucesso na busca pela menor carga tributária, é ao mesmo tempo um direito do contribuinte e um dos pressupostos para o ilícito tributário.

O *discrimen* entre (i) o regular exercício do direito de pagar menos tributos e (ii) a infração fiscal administrativa (sem dolo) e (iii) o crime fiscal (com dolo), muitas vezes, é identificado por uma linha tênue, cuja construção depende de diversos fatores, tais como a verificação da efetiva ocorrência do fato gerador, o eventual erro de direito, a consciência e a certeza jurídica dos efeitos jurídicos do ato ou negócio praticado, os aspectos volitivos dos agentes envolvidos, os seus antecedentes etc.

Logo, a ideia de que, para se verificar a existência do dolo, bastaria examinar se o resultado buscado e atingido está tipificado²¹, não resolve o problema,

Crime doloso (Incluído pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

I – doloso, quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo; (Incluído pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)”

¹⁸ BITENCOURT, Cezar Roberto; CONDE, Francisco Muñoz. *Teoria geral do delito*. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 149.

¹⁹ Lei das Sociedades Anônimas (Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976):

“Dever de Diligência

Art. 153. O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios.

Finalidade das Atribuições e Desvio de Poder

Art. 154. O administrador deve exercer as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem para lograr os fins e no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e da função social da empresa.”

²⁰ Código Civil:

“Art. 1.011. O administrador da sociedade deverá ter, no exercício de suas funções, o cuidado e a diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração de seus próprios negócios.”

²¹ GRECO, Marco Aurélio. Multa agravada e em duplicidade. *Revista Dialética do Direito Tributário*, n. 76. São Paulo: Dialética, janeiro de 2002, p. 156.

dado que, como visto, o que importa para fins da caracterização do dolo é o querer consciente do agente, e não o resultado atingido.

Infelizmente, essa é a prática comum por parte das autoridades fiscais da Receita Federal do Brasil, que, muitas vezes, apenas descrevem na fundamentação dos autos de infração a conduta tipificada, como se tal medida fosse suficiente para atestar o dolo. Essa prática merece críticas, pois seria necessário, em qualquer hipótese, além da identificação do resultado ilícito, verificar se a conduta era dolosa.

Para tanto, caberia examinar se os autores da prática agiram, nas palavras de João Bianco:

“consciente e voluntariamente para atingir a objetivo legalmente tipificado como crime, e que tem pleno conhecimento de que existe uma relação de causa e efeito entre a sua conduta e o resultado objetivado”²².

Nesse sentido, como ensina Aníbal Bruno, nas hipóteses em que fica caracterizado o caráter doloso de uma conduta:

“o indivíduo sabe o que quer e decide realizá-lo, consciente de que o seu querer é ilícito. Desde momento psicológico passa o agente a realização no mundo exterior, e só então penetra no domínio do Direito Penal. A simples vontade ilícita, sem manifestação externa, é indiferente para o Direito. O dolo é, portanto, representação e vontade em referência a um fato punível, que o agente pratica sabendo ser o mesmo ilícito.”²³

Por essa definição, seria possível afastar o caráter doloso de uma conduta praticada em um cenário de dúvida quanto à antijuricidade do resultado. Não se trata de uma dúvida qualquer, mas de uma dúvida razoável, fundada, por exemplo, na existência de precedentes jurisprudenciais ou manifestação das autoridades fiscais no sentido de que a prática – posteriormente considerada ilícita – era, à época dos fatos, tida como exercício regular de direito. Ou seja, quem agiu com a expectativa de que estaria exercendo seu direito, com base em uma dúvida razoável, assim o fez, no máximo, de maneira imprudente, nunca de modo doloso, pois o dolo depende da certeza quanto à antijuricidade da conduta.

A assunção de risco, pertinente ao dolo eventual, está relacionada exclusivamente com o risco da ocorrência do resultado ilícito, e nunca com a assunção de risco quanto à antijuricidade. Quem aposta em uma interpretação jurisprudencial que posteriormente é alterada não agiu de maneira dolosa, e sim de maneira imprudente.

Trata-se aqui do *erro de proibição indireto*, que, doutrinariamente, seria aplicável quando o agente erra quanto aos limites de uma causa de justificação da suposta licitude da conduta, ou seja, quando há erro quanto à antijuricidade da conduta²⁴. Tal erro deve afastar a caracterização do dolo com base no princípio do *in dubio pro reo*, que, em matéria tributária, tem fundamento no art. 112 do CTN²⁵.

²² BIANCO, João Francisco. Sonegação, fraude e conluio como hipóteses de agravamento da multa na legislação tributária federal. *Revista Dialética do Direito Tributário*, n. 133. São Paulo: Dialética, outubro de 2006, p. 38.

²³ BRUNO, Aníbal. *Direito penal*. Rio de Janeiro: Forense, 1959. t. II, p. 60.

²⁴ TOLEDO, Francisco de Assis. *Princípios básicos de direito penal*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 269-271.

²⁵ Código Tributário Nacional:

Por outro lado, o dolo não se confunde com elementos externos ao tipo penal, como os motivos, o resultado ou a finalidade do ato praticado. O dolo é interno ao tipo; é o caráter subjetivo específico do ato infracional tipificado. O dolo é a vontade (aspecto psicológico do infrator) que permeia ou caracteriza o ato previsto na norma penal.

Os motivos, o resultado ou a finalidade podem ser pertinentes para análise do ato supostamente típico (no sentido de adequação ao tipo penal), mas não se confunde com o caráter doloso da conduta tipificada. Esses elementos apenas caracterizam o contexto no qual a conduta foi praticada, mas não determinam se uma conduta é dolosa, ou não.

Para identificação do caráter doloso, deve-se buscar o *animus*, a vontade, os atributos do pensamento, os quais, pela impossibilidade de comprovação, requerem uma análise contextualizada, levando-se em conta atributos psicológicos, volitivos, circunstanciais, antropológicos, sociais, econômicos etc.

No entanto, existe um grande problema na atividade de identificação do dolo: os aspectos subjetivos de uma conduta não podem ser comprovados. Vontades não se comprovam. A vontade do infrator é elemento situado apenas em sua mente e, assim, restringe-se ao mundo dos fatos cuja comprovação é impossível. Nem mesmo a própria confissão do infrator é suficiente para demonstrar o dolo na sua conduta²⁶.

Merece crítica, portanto, a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda (CARF), segundo a qual a aplicação da multa qualificada demandaria que o Fisco comprove “o evidente intuito de fraude do sujeito passivo” (Súmula CARF n. 14). Isso porque o intuito de fraude não se prova.

Aqui é pertinente lembrar a lição de Emilio Betti²⁷, segundo o qual a vontade:

“como fato psicológico meramente interno é qualquer coisa em si mesma incompreensível e incontável, que pertence, unicamente, ao foro íntimo da consciência individual” e “só na medida em que se torne reconhecível no ambiente social, quer por declarações quer por comportamentos, ela passa a ser um fato social, suscetível de interpretação e valoração”, tanto é que “somente declarações ou comportamentos são entidades socialmente reconhecíveis e, portanto, capazes de poder constituir objeto de interpretação”.

Nesse sentido, a indicação da existência de dolo em uma conduta depende da avaliação dos elementos (documentos, depoimentos, jurisprudência e orientações do Fisco da época do fato etc.) em torno do ato considerado criminoso. Avaliados esses elementos, extrai-se uma conclusão ou uma convicção, construída em

“Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I – à capitulação legal do fato;

II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”

²⁶ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. *Direito penal tributário – questões relevantes*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 48.

²⁷ BETTI, Emilio. *Teoria geral do negócio jurídico*. Coimbra: Editora Coimbra, 1969. t. 2, p. 375.

um raciocínio indutivo, de que o fato foi praticado por um indivíduo que buscava, consciente e intencionalmente, o resultado tipificado pelo Direito Penal.

Diante disso, é oportuno questionar a prática comum das autoridades fiscais no sentido de alegar a existência de dolo na conduta do contribuinte, com base na análise simplista dos documentos de uma operação societária, por exemplo. Os documentos não necessariamente falam por si sós para fins da identificação do dolo. Seria necessário examinar, por exemplo, quais pessoas físicas participaram da tomada de decisão (que ensejou o resultado ilícito), o que levou tais pessoas a essa decisão, a consciência da ilicitude do ato praticado, mediante a coleta dos depoimentos das pessoas próximas ao evento analisado, a verificação dos documentos produzidos, o estudo da jurisprudência e das manifestações do Fisco da época etc. No entanto, nada disso tem sido realizado pelas autoridades fiscais da Receita Federal, o que, por si só, vicia o procedimento de identificação do dolo.

O caráter doloso ou culposos de uma conduta é passível de declaração, a partir de uma convicção pessoal e individualizada. Assim, o caráter doloso é uma atribuição valorativa de um adjetivo específico por aquele que julga a respectiva conduta, fundando-se em um raciocínio lógico voltado à formação da convicção de que determinada conduta estaria eivada de dolo.

Um magistrado pode, reunindo uma série de fatos ou indícios ligados à prática da conduta apontada como infratora, chegar à convicção de que tal conduta estava eivada de dolo. No entanto, deve-se destacar que a formação da convicção sobre a intenção do agente não se confunde com a comprovação da intenção do agente.

Assim, a conexão entre a conduta do contribuinte e o adjetivo “doloso”, necessariamente, perpassa um juízo de valor ou a formação de uma convicção subjetiva. Não há dúvida de que o magistrado tem competência para formação dessa espécie de convicção, ou seja, por meio de um processo lógico-racional, indicar, com base na sua interpretação (subjetiva) dos fatos, indícios, depoimentos etc. levados ao processo penal, o caráter doloso na conduta do acusado. Trata-se, portanto, de um juízo de valor para declaração do caráter doloso, sendo impossível sua comprovação indubitável.

Atualmente, a multa qualificada em questão tem sido aplicada pelos auditores da Receita Federal do Brasil, com base na alegação de que as provas por eles coletadas permitiriam a caracterização dos crimes de sonegação, fraude ou conluio.

A dúvida principal que aqui se coloca diz respeito à possibilidade de um auditor da Receita Federal do Brasil, ao efetuar o lançamento tributário, realizar tal avaliação valorativa. Ou seja, o fiscal da Receita Federal teria competência para avaliar aspectos subjetivos da conduta do sujeito passivo da obrigação tributária? É o que passa ser examinado abaixo.

4. Interpretação da Expressão “propor a Aplicação da Penalidade Cabível” Constante do Art. 142 do CTN

O art. 142 do CTN²⁸ estabelece que a fiscalização deveria “propor” a aplicação da multa, o que não se confundiria com a aplicação da multa, em meio ao

²⁸ Código Tributário Nacional:

lançamento tributário. Ou seja, de acordo com os termos utilizados em seu art. 142, o CTN não autorizaria a aplicação da multa pela autoridade fiscal autuante, e sim apenas sua proposição.

Inicialmente, cabe destacar que o anteprojeto do CTN previa, em seus arts. 276 e 281, respectivamente, “circunstâncias agravantes” e “circunstâncias atenuantes”, o que, em alguma medida, constituiriam os critérios para viabilizar a graduação da penalidade tributária. No entanto, de acordo com o art. 295 do anteprojeto do CTN, essa graduação seria realizada pela autoridade julgadora, e não pela autoridade lançadora²⁹.

Esses dispositivos, como se sabe, não foram acolhidos na versão final do CTN, restando a dúvida a respeito do conteúdo e do alcance do conceito de “propor” a aplicação da multa.

A doutrina diverge sobre o tema.

Para Luciano Amaro, teria ocorrido uma evolução na legislação tributária no sentido de possibilitar a aplicação, desde logo, da penalidade tributária pela autoridade administrativa. Até porque o lançamento tributário não teria relação alguma com “inquérito, investigação, interrogatório mediante o qual se busque detectar a ocorrência de eventual infração”³⁰.

O entendimento merece crítica, pois a evolução da legislação tributária deveria estar alinhada com o art. 142 do CTN, por força do papel atribuído pela

“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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

²⁹ “Art. 276. Constituem circunstâncias agravantes, para os efeitos referidos no art. 295, além de outros que sejam expressamente previstos em lei tributária: I. A circunstância da infração depender ou resultar de infração de outra lei, tributária ou não, ou de contrato social ou estatuto de pessoa jurídica de direito privado, ou ainda de excesso ou violação de mandato, função, cargo ou emprego; II. A reincidência; III. A sonegação; IV. A fraude; V. O conluio. Art. 281. Constituem circunstâncias atenuantes, para os efeitos previstos no art. 295, sem prejuízo de outros que sejam expressamente previstos em lei tributária, ou dela decorram, observado o disposto na alínea I do art. 273: I. As circunstâncias que reduzem a imputabilidade, nos termos do disposto no art. 287; II. O pagamento do tributo ou o depósito da importância respectiva, nos termos do disposto na alínea I do art. 289, após o início da ação fiscal, mas antes de qualquer decisão condenatória. Parágrafo único. A enumeração constante deste artigo não é taxativa podendo a autoridade julgadora, a seu critério, considerar outras circunstâncias que resultem do processo, ainda que não expressamente previstas em lei como atenuantes. Art. 295. A graduação da multa pela autoridade julgadora obedecerá aos seguintes critérios, observado ainda o disposto nos arts. 296 e 297: I. Ocorrendo apenas circunstâncias atenuantes, a multa será aplicada no mínimo; II. Ocorrendo apenas circunstâncias agravantes, a multa será aplicada no máximo; III. Na ausência de circunstâncias tanto atenuantes como agravantes, a multa será aplicada na média do mínimo com o máximo; IV. Concorrendo circunstâncias atenuantes e agravantes, a multa será fixada em quantia intermediária entre o mínimo e a média do mínimo com o máximo, se preponderarem as atenuantes; ou em quantia intermediária entre o máximo e a média do mínimo com o máximo, se preponderarem as agravantes; prevalecendo, para a conceituação da preponderância, a natureza das circunstâncias, quer atenuantes quer agravantes, sobre o seu número; V. Nos casos de reincidência específica, concorrendo qualquer das demais circunstâncias agravantes previstas no art. 276, a multa poderá ser elevada até o dobro do máximo.” (Destacou-se)

³⁰ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 345-346.

Constituição Federal (art. 146³¹) à lei complementar. O fato de a legislação tributária ser irregular historicamente não justifica a sua regularidade. Luciano Amaro está correto ao afirmar que o lançamento tributário não é um procedimento policial, o que reforça a impossibilidade de os auditores da Receita Federal avaliarem os pressupostos da multa qualificada.

Noé Winkler³² entende que a autoridade administrativa deve apenas “propor”, e não “impor” a penalidade, consistindo o auto de infração, no tocante à multa, um “simples ato inicial” (parte de um procedimento) que deve ser, necessariamente, submetido à revisão do respectivo órgão judicante³³.

No mesmo sentido é o entendimento de Fabio Fanucchi³⁴, segundo o qual a proposta de lançamento da multa deveria ser confirmada ou infirmada pela autoridade julgadora no que diz respeito à precisão do respectivo ato administrativo. O referido autor vai além ao afirmar que a “proposta” de lançamento da multa tributária não constituiria crédito tributário sem a respectiva confirmação, salvo se a multa for paga sem oposição sujeito passivo.

Por outro lado, o saudoso Alberto Xavier³⁵ entendia que as autoridades fiscais têm poderes mais amplos do que os de uma mera proposição de aplicação de multas tributárias, pois não faria sentido propor algo que decorre *direta, automática e inexoravelmente* da legislação tributária. Para reforçar seu entendimento, Xavier cita alguns dispositivos legais que atribuíam competência às autoridades administrativas para imposição de penalidades tributárias, dentre eles o art. 10 do Decreto n. 70.235/1972³⁶.

³¹ Constituição Federal

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)”

³² WINKLER, Noé. Aspectos do imprescindível esforço para demonstração da inércia e outras considerações. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de Pesquisa Tributárias*, v. 1. São Paulo: Resenha Tributária, 1991, p. 299.

³³ No mesmo sentido é o entendimento de Bernardo Ribeiro de Moraes, em *Compêndio de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1994. v. II, p. 393, segundo o qual a “matéria de penalidade tributária deve ser resguardada pelo contraditório. No caso, o artigo 142 do Código Tributário Nacional houve por bem resguardar o contraditório, competindo à administração pública apenas ‘propor’ a aplicação da penalidade cabível, se for o caso, aguardando a impugnação por parte do contribuinte ou autuado, para então, se for o caso, confirmar a penalidade, aplicando a lei.”

³⁴ FANUCCHI, Fabio. *Curso de direito tributário brasileiro*. São Paulo: IBET e Resenha Tributária, 1975. v. I, p. 279-280.

³⁵ XAVIER, Alberto. *Do lançamento no direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 60.

³⁶ Decreto n. 70.235/1972:

“Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente: I – a qualificação do autuado; II – o local, a data e a hora da lavratura;

O entendimento de Alberto Xavier parece mais pertinente às multas de ofício de 75%, pois, nessa linha de raciocínio, a sua aplicação decorreria *direta, automática e inexoravelmente* da legislação tributária. Segundo esse entendimento, os elementos levados aos autos pela fiscalização se destinariam apenas à demonstração de um fato (não pagamento de tributo), cuja comprovação, automaticamente, ensejaria a aplicação da multa de 75%.

No entanto, mesmo em relação à multa de ofício de 75%, seria possível questionar tal automatismo em sua aplicação, pois, em qualquer hipótese, seria ainda necessário considerar a eventual ocorrência de denúncia espontânea (art. 138 do CTN³⁷) e a observância às normas previstas no art. 100 do CTN³⁸. De todo modo, é possível compreender a ideia – de aplicação automática da multa de 75% – apresentada por Xavier no sentido de que a autoridade fiscal apenas teria que provar a ausência de recolhimento de tributo, não sendo qualquer atividade adicional.

Por outro lado, o argumento de Alberto Xavier reforça a ideia de que a aplicação da multa qualificada deveria ser apenas proposta, e não aplicada. Isso porque a multa qualificada depende da avaliação do âmbito subjetivo da conduta do suposto infrator, isto é, depende da formação de uma convicção sobre a existência de dolo específico dos tipos penais de sonegação, fraude e conluio. Desse modo, a aplicação da multa qualificada não é uma decorrência automática da comprovação de um fato.

Hugo de Brito Machado ensina que a penalidade fiscal deveria ser *aplicada* (e não apenas proposta) no auto de infração, pois:

“sem que esteja aplicada a penalidade não é possível calcular o montante de crédito tributário cuja constituição se cogita, porque a penalidade pecuniária integra esse montante”³⁹.

Cabe discordar desse entendimento. Ora, os problemas correlatos à constituição do crédito não têm o condão de autorizar a aplicação de multa cujos pres-

III – a descrição do fato; IV – a *disposição legal infringida e a penalidade aplicável*; V – a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias; VI – a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.” (Destacou-se)

³⁷ Código Tributário Nacional:

“Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração. Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.”

³⁸ Código Tributário Nacional:

“Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II – as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III – as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV – os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.”

³⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 169.

supostos não estão caracterizados, vale dizer, identificados pela autoridade competente cuja convicção formou-se no sentido do cometimento da prática dolosa.

Também não caberia alegar que o risco de decadência do direito de o Fisco constituir o crédito tributário seria um argumento oportuno. A constituição do crédito tributário correspondente à multa qualificada somente poderia ser realizada no momento em que não há mais dúvida quanto à existência do crime. Antes disso, não haveria direito de aplicar a multa, e, com efeito, não haveria risco de decadência.

Ao examinar o termo “propor” constante do art. 142 do CTN, Luís Eduardo Schoueri afirma que se trata de “evidente impropriedade da redação”, pois a autoridade administrativa aplica a penalidade⁴⁰.

Na 3ª edição de *Direito tributário*, o próprio Professor Schoueri cogita que a remissão feita pelo art. 44 da Lei n. 9.403/1996 aos crimes de sonegação, fraude e conluio (nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/1964) poderia ser um indicativo de que, talvez, ainda estaria vigente o art. 67 da Lei n. 4.502/1964, segundo o qual as autoridades fiscais deveriam realizar a graduação da penalidade conforme a situação concreta do agente⁴¹.

Diante disso, o Professor Schoueri reconhece que existe a possibilidade de graduação da penalidade pela autoridade fiscal, uma vez que a multa pode variar de 75% para 150%, quando forem verificadas condutas dolosas por parte do contribuinte. Para o autor, o art. 172 do CTN⁴² (que trata da remissão do crédito

⁴⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 529.

⁴¹ Lei n. 4.502/1964:

“Art. 67. Compete à autoridade julgadora, atendendo aos antecedentes do infrator, aos motivos determinantes da infração e à gravidade de suas consequências efetivas ou potenciais;

I – Determinar a pena ou as penas aplicáveis ao infrator;

II – Fixar, dentro dos limites legais, a quantidade da pena aplicável.

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.

§ 1º São circunstâncias agravantes:

I – a reincidência;

II – o fato de o imposto, não lançado ou lançado a menos, referir-se a produto cuja tributação e classificação fiscal já tenham sido objeto de decisão passada em julgado, proferida em consulta formulada pelo infrator;

III – a inobservância de instruções dos agentes fiscalizadores sobre a obrigação violada, anotada nos livros e documentos fiscais do sujeito passivo;

IV – Qualquer circunstância que demonstre a existência de artifício doloso na prática da infração, ou que importe em agravar as suas consequências ou em retardar o seu conhecimento pela autoridade fazendária.

§ 2º São circunstâncias qualificativas a sonegação, a fraude e o conluio.”

⁴² Código Tributário Nacional:

“Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:

I – à situação econômica do sujeito passivo;

II – ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto à matéria de fato;

III – à diminuta importância do crédito tributário;

IV – a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;

V – a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.

Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.”

tributário) seria um indicativo de mitigação da estrita legalidade. Argumenta-se que “se até mesmo a remissão pode ser autorizada pela lei, em circunstâncias previstas no artigo 172 do Código Tributário Nacional, então, nas mesmas circunstâncias, se pode deixar a juízo da autoridade administrativa a decisão quanto à infração”⁴³.

Bruno Fajersztajn discorda do entendimento do Professor Schoueri, sustentando que não seria possível adotar, para fins da graduação das penalidades, a abertura do art. 172 do CTN, que seria aplicável exclusivamente à hipótese de remissão do crédito tributário. Fajersztajn defende que o legislador teria optado pela rigidez da aplicação da estrita legalidade às multas tributárias, conforme os arts. 97, inciso V, e 142 do CTN, na medida em que a atividade da autoridade lançadora seria vinculada à lei. Segundo o autor, seria clara a opção do CTN ao vedar qualquer juízo de discricionariedade por parte da autoridade lançadora ou do julgador administrativo relativamente à aplicação de multas fiscais⁴⁴.

O entendimento de Bruno Fajersztajn parece correto. Nesse sentido, o princípio da legalidade em matéria tributária pode ser enxergado como princípio da reserva absoluta de lei formal, no sentido de que a lei ordinária, com previsão minuciosa e detalhada:

“deve conter não só o fundamento da conduta da Administração, mas também o próprio critério da decisão no caso concreto”, a qual deve ser obtida “[...] por mera dedução da própria lei, limitando-se o órgão de aplicação a subsumir o fato da norma, independentemente de qualquer valoração pessoal”⁴⁵.

Nesse ponto, também é oportuno destacar o entendimento de Ricardo Mariz de Oliveira, segundo o qual:

“a penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação tributária submete-se inafastavelmente ao princípio da legalidade, ou seja, está sujeita ao princípio da reserva legal que exige lei em sentido formal e material para sua instituição”⁴⁶.

Para Gustavo Masina, em matéria de sanções tributárias:

“tanto a hipótese como o consequente devem estar minuciosamente detalhados nos enunciados legais cuja interpretação dá origem à norma de sanção tributária”⁴⁷.

No âmbito do Direito Administrativo, o princípio da legalidade tem traços especiais, como menciona Hely Lopes Meirelles⁴⁸, segundo o qual, no exercício da função pública, em regra, não há espaço para vontades ou liberdades, mas tão somente observância da lei.

⁴³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 775-776.

⁴⁴ FAJERSZTAJN, Bruno. *Multas tributárias – regime jurídico, fundamentação e limites*. Dissertação de Mestrado sob orientação do Professor Roberto Quiroga Mosquera. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2016, p. 133.

⁴⁵ XAVIER, Alberto. *Conceito e natureza do acto tributário*. Coimbra: Almedina, 1972, p. 291-292.

⁴⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Sanções administrativas tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 404.

⁴⁷ MASINA, Gustavo. *Sanções tributárias: definições e limites*. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 212.

⁴⁸ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 85-86.

Por outro lado, cabe reconhecer que o CTN, em seu art. 172, de fato, mitigou a estrita legalidade, para fins da remissão do tributo. Também cabe reconhecer que o bem jurídico protegido nas multas fiscais é a arrecadação. Logo, seria possível argumentar, como bem faz o Professor Schoueri, com base na lógica de quem pode mais pode menos, que se até mesmo em relação ao tributo (bem maior protegido) a legalidade poderia ser mitigada, com muito mais razão seria possível mitigar a legalidade em relação às multas fiscais.

Apesar de argutamente fundamentado, esse argumento merece ressalvas. Isso porque parece que a remissão prevista no art. 172 do CTN seria aplicável apenas para situações muito específicas, tais como a “diminuta importância do crédito tributário”, as condições peculiares de determinada região, a situação econômica do agente etc., o que não necessariamente autorizaria extrair uma regra geral dessa norma que contém claros sinais de excepcionalidade.

Especificamente para as multas fiscais que repercutem na esfera penal, a flexibilização da estrita legalidade não deve prevalecer, tendo em vista os efeitos negativos da acusação fiscal na esfera patrimonial do sujeito passivo (o art. 172 do CTN autoriza a redução da exigência fiscal, e não o aumento) e os riscos à restrição de liberdade do acusado, após o término do processo administrativo. Ou seja, as consequências da aplicação da multa qualificada são tão graves que justificam a manutenção da rigidez da estrita legalidade. E, como visto, a multa qualificada demanda um juízo de valor subjetivo por parte da pessoa julgadora, o que não se mostra compatível com a estrita legalidade.

Em matéria de planejamento tributário, por exemplo, diversos autos de infração foram lavrados com a aplicação de multa qualificada, sob a alegação de simulação. Em muitos casos, havia uma certa margem de dúvida sobre a regularidade jurídica da qualificação atribuída pelos contribuintes aos negócios jurídicos praticados, como se vê pelas decisões do CARF com conclusões opostas. Nesse cenário (de dúvida), diversos auditores fiscais formaram as suas respectivas convicções, com base em suas impressões pessoais, no sentido de que as condutas dos contribuintes teriam sido realizadas com dolo.

Note-se que não se trata de mera liberdade interpretativa quanto à qualificação jurídica pertinente à ocorrência do fato gerador. O ponto problemático é a conclusão de que houve crime de sonegação ou fraude fiscal, um cenário de dúvida e sem base em qualquer parâmetro legal seguro, dada a amplitude do tipo penal que abrange qualquer prestação de declaração com informação fiscal inexacta.

Nesse contexto, é inadmissível deixar à livre escolha dos auditores fiscais da Receita Federal do Brasil a definição dos critérios a serem considerados para verificação da prática dolosa dos contribuintes.

Por um lado, à primeira vista, seria plausível argumentar que o art. 44 da Lei n. 9.430/1996 não apresenta os critérios que deveriam ser considerados pela autoridade administrativa para fins da majoração da multa, de 75% para 150%. Tal fato, por si só, já seria obstáculo para aplicação da multa qualificada pelas autoridades administrativas, sob pena de violação à legalidade.

Por outro lado – e essa linha de raciocínio é aquela que se pretende sustentar neste artigo – tais critérios sequer poderiam ser previstos exaustivamente em lei,

dado que, como visto acima, em sua essência, a identificação do caráter doloso de uma conduta é uma atividade de formação de convicção acerca da vontade do acusado. Ou seja, trata-se de uma atividade que demanda uma liberdade incompatível com a esfera administrativa, cujos atos devem ser realizados, sempre, com base em critérios definidos em lei.

Tais razões permitem dizer que o princípio do livre convencimento motivado, aplicável no processo judicial, não deve ser utilizado como fundamento jurídico para autorizar os agentes da Administração Tributária a avaliarem, de maneira subjetiva, o comportamento dos contribuintes.

O caráter vinculado à lei da atividade lançadora, conforme o parágrafo único do art. 142 do CTN, aplica-se tanto para os auditores fiscais da Receita Federal, como para os julgadores da Delegacia da Receita Federal de Julgamento e para os julgadores do CARF.

Na condição de órgão revisor da regularidade dos atos administrativos formalizados pela Receita Federal, o CARF também está restrito à verificação da regularidade da aplicação dos parâmetros legais. Como não há parâmetros legais – nem poderia haver – a respeito dos critérios para formação da convicção do cometimento dos crimes de sonegação, fraude ou conluio, o CARF, igualmente, não pode realizar tal avaliação subjetiva.

Portanto, como dito acima, merece críticas a jurisprudência do CARF sobre a suposta exigência de comprovação, pela Receita Federal do Brasil, do “evidente intuito de fraude”. Como comprovar algo que não é passível de prova, nem existem parâmetros legais para sua avaliação? Impossível.

Do ponto de vista da evolução de legislação, parece que o parágrafo único do art. 142 do CTN, ao exigir vinculação da atividade lançadora à lei, revogou materialmente os arts. 67 e 68 da Lei n. 4.502/1964, que, como visto acima⁴⁹, autorizavam um ato discricionário por parte da autoridade administrativa, na avaliação dos “antecedentes do infrator, aos motivos determinantes da infração e à gravidade de suas consequências efetivas ou potenciais”. A liberdade na atividade de formação subjetiva de convicção em relação à vontade do agente é incompatível com o caráter vinculado do lançamento tributário. Tal revogação fica ainda mais clara, em face da rejeição dos arts. 276, 281 e 295 do anteprojeto do CTN, mencionados acima⁵⁰, que tinham as mesmas determinações dos arts. 67 e 68 da Lei n. 4.502/1964.

Por essas razões, a legislação deveria ser modificada para que seja adotado o entendimento de que a infração que enseja a aplicação da multa qualificada somente poderia ser considerada como caracterizada, pelas autoridades fiscais, na data em que se iniciasse a produção de efeitos jurídicos da decisão condenatória no processo penal. Nesse particular, registra-se que, recentemente, por ocasião do julgamento das Ações Declaratórias de Constitucionalidade ns. 43 e 44, o Supremo Tribunal Federal decidiu que as decisões de 2ª instância, no processo penal, já poderiam ser executadas, antes mesmo do trânsito em julgado da decisão final.

⁴⁹ Nota de rodapé 41.

⁵⁰ Nota de rodapé 29.

Dessa maneira, a data da decisão de 2ª instância no processo penal – que trate dos crimes de sonegação, fraude ou conluio – seria o marco temporal do direito de o Fisco lançar a multa qualificada. Antes disso, em conformidade com a presunção de inocência e com a segurança jurídica, é ineficaz a atribuição, pelo Fisco, de caráter doloso à conduta do contribuinte. Isso porque, como visto acima, a multa qualificada tem como pressuposto a prática dolosa das ações previstas nos arts. 71 e 72 da Lei n. 4.502/1964 e a caracterização desse pressuposto somente se concretiza no âmbito do processo penal.

Diante do exposto acima, é possível concluir que:

- i) em relação à multa de ofício comum, de 75%, não há um problema prático em se considerar que a autoridade administrativa, de fato, aplica a penalidade (e não apenas propõe a sua aplicação), pois, uma vez comprovado o fato de que o contribuinte não recolheu o tributo, tal penalidade é cabível de maneira quase automática, salvo as hipóteses excepcionais (i.a) de denúncia espontânea, (i.b) de aplicação do parágrafo único do art. 100 do CTN ou (i.c) de remissão contemplada pelo art. 172 do CTN. Registra-se que o exame dessas hipóteses excepcionais não demanda uma avaliação subjetivista por parte das autoridades fiscais;
- ii) em relação à multa qualificada, de 150%, deve-se considerar que as autoridades fiscais não deveriam nem sequer propor a aplicação da penalidade cabível, tendo em vista que, antes de haver uma decisão judicial eficaz, em um processo penal (a respeito dos crimes de sonegação, fraude ou conluio), não há elementos suficientes para se considerar que o contribuinte cometeu os referidos crimes. Portanto, antes dessa decisão, não estão caracterizados os pressupostos da multa qualificada.

Nesse sentido, é importante notar que a própria escolha das provas adequadas para verificação dos aludidos crimes perpassa uma avaliação de elementos subjetivos da conduta do infrator. Ou seja, é impossível escolher adequadamente os elementos de prova para formação da convicção de que a conduta de não pagamento de tributo estaria eivada de dolo, sem construir um raciocínio no sentido de comprovar o tipo de sonegação, fraude ou conluio. Com efeito, caberia às autoridades fiscais apenas coletarem os elementos que entenderam oportunos para comunicarem – com caráter de mera denúncia – as autoridades policiais a respeito do eventual crime fiscal, sem a aplicação de multa qualificada (apenas a multa de ofício de 75%).

Às autoridades policiais incumbiria a tarefa de investigar as práticas denunciadas e, se for o caso, iniciar um inquérito policial. Ou seja, a representação fiscal para fins penais, prevista no art. 83 da Lei n. 9.430/1996⁵¹, deveria ser considerada uma mera comunicação de crime, cujo cometimento seria investigado

⁵¹ 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.”

pelas autoridades policiais. Até porque não se pode admitir que a esfera patrimonial do contribuinte seja afetada de maneira mais gravosa – com a aplicação da multa qualificada – antes do momento em que sejam verificados os pressupostos para tanto, vale dizer, antes de a autoridade competente (do Poder Judiciário) formar a sua convicção sobre o cometimento dos crimes acima mencionados.

Se, por um lado (do ponto de vista dos efeitos criminais), a acusação de cometimento do crime possa ser revista, ao longo do processo penal, e sejam garantidos a ampla defesa e o contraditório; por outro lado (do ponto de vista patrimonial e das liberdades individuais, que contempla o direito à proteção da honra), a aplicação da multa qualificada prejudica o contribuinte desde o auto de infração, que foi lavrado para um agente público que sequer tem competência para avaliar os crimes, cujo cometimento é pressuposto à aplicação da referida multa, como se verá abaixo.

5. Incompetência dos Auditores da Receita Federal do Brasil para avaliar os Critérios Pertinentes à Aplicação da Multa Qualificada

Os agentes da Receita Federal do Brasil não têm competência para a aplicação de multa de ofício qualificada prevista no art. 44, § 1º, da Lei n. 9.430/1996, como se pretende expor nesta seção. Nesse sentido, as atribuições do auditor fiscal da Receita Federal estão fixadas no art. 6º da Lei n. 10.593, de 6 de dezembro de 2002, com redação dada pela Lei n. 11.457, de 16 de março de 2007⁵², que nada diz a respeito da avaliação das condutas dos contribuintes do ponto de vista criminal.

⁵² Lei n. 10.593, de 6 de dezembro de 2002:

Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil:
I – no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo:
a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições;
b) elaborar e proferir decisões ou delas participar em processo administrativo-fiscal, bem como em processos de consulta, restituição ou compensação de tributos e contribuições e de reconhecimento de benefícios fiscais;
c) executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados;
d) examinar a contabilidade de sociedades empresariais, empresários, órgãos, entidades, fundos e demais contribuintes, não se lhes aplicando as restrições previstas nos arts. 1.190 a 1.192 do Código Civil e observado o disposto no art. 1.193 do mesmo diploma legal;
e) proceder à orientação do sujeito passivo no tocante à interpretação da legislação tributária;
f) supervisionar as demais atividades de orientação ao contribuinte;
II – em caráter geral, exercer as demais atividades inerentes à competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

§ 1º O Poder Executivo poderá cometer o exercício de atividades abrangidas pelo inciso II do caput deste artigo em caráter privativo ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

§ 2º Incumbe ao Analista-Tributário da Receita Federal do Brasil, resguardadas as atribuições privativas referidas no inciso I do caput e no § 1º deste artigo:

I – exercer atividades de natureza técnica, acessórias ou preparatórias ao exercício das atribuições privativas dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil;
II – atuar no exame de matérias e processos administrativos, ressalvado o disposto na alínea b do inciso I do caput deste artigo;
III – exercer, em caráter geral e concorrente, as demais atividades inerentes às competências da Secretaria da Receita Federal do Brasil.”

De igual modo, o art. 33 da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, com redação dada pela Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009, que estabelece a competência da Receita Federal do Brasil, não prevê atividades ou critérios relativos ao exame dos crimes de sonegação, fraude ou conluio. No máximo, o § 3º do art. 33 da Lei n. 8.212/1991 trata, genericamente, da sonegação de informações, mas não estabelece parâmetros para o exercício dessa atividade⁵³.

Como não há parâmetros legais para o exercício da atividade, pelos auditores fiscais da Receita Federal do Brasil, quanto à avaliação das práticas realizadas pelos contribuintes à luz dos tipos penais de sonegação, fraude ou conluio, a multa qualificada não deve ser por eles sequer proposta.

Com espírito científico e como mera especulação acadêmica, valeria cogitar a hipótese em que, eventualmente, a legislação venha a ser alterada para (i) estabelecer que o caráter doloso das condutas dos contribuintes, para fins dos crimes de sonegação, fraude e conluio, seria passível de comprovação (o que, como visto, não é possível), (ii) fixar expressamente a competência dos auditores fiscais para realizar tal avaliação e (iii) definir os parâmetros legais para esse exame.

Nesse caso ainda caberia verificar se os auditores fiscais estariam, tecnicamente, preparados para efetuar tais atividades, o que parece estar diretamente relacionado com os conhecimentos exigidos no respectivo concurso público. No entanto, examinando o último edital do concurso para auditor fiscal da Receita Federal, publicado em 7 de março de 2014⁵⁴, verifica-se que tal concurso sequer exigia conhecimento de Direito Penal.

Portanto, pode-se afirmar que os auditores fiscais aprovados, no concurso da Receita Federal de 2014, não foram avaliados do ponto de vista dos critérios pertinentes à caracterização dos crimes de sonegação, fraude e conluio. Se tais auditores fiscais não foram examinados no que se refere aos conhecimentos de Direito Penal, como seria possível exigir que eles avaliem os elementos que, tecnicamente, caracterizam a formação da convicção acerca do caráter doloso de uma conduta à luz do Direito Penal?

Materialmente, os auditores da Receita Federal, aprovados nesse concurso, não poderiam atuar em atividades que demandem conhecimentos de Direito Penal, como é o caso da multa qualificada.

Nos concursos anteriores para auditor da Receita Federal, realizados nos anos de 2009 e 2012, havia questões a respeito de Direito Penal⁵⁵. O fato de a

⁵³ Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991:

"Art. 33. A Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. [...] § 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida."

⁵⁴ Conforme edital constante do site da ESAF (Escola de Administração Fazendária): <http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/concursos_publicos/encerrados/2014>. Acesso em: 06 nov. 2016.

⁵⁵ Conforme editais constantes do site da ESAF, nos seguintes links: <http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/concursos_publicos/encerrados/2012/auditor-fiscal-da-receita-federal-do-brasil> e <http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/concursos_publicos/encerrados/2009/auditor-fiscal-da-receita-federal-do-brasil>.

Receita Federal deixar de exigir tal conhecimento, no concurso de 2014, é um forte indicativo do erro conceitual na identificação dos pressupostos para aplicação da multa qualificada em questão, como se tais conhecimentos fossem desnecessários para o exercício dessa atividade.

Tal medida reforça a necessidade de revisão das premissas adotadas no âmbito administrativo federal, para a aplicação da multa qualificada.

6. Conclusão

Em um cenário no qual – infelizmente – as multas qualificadas têm sido aplicadas pelas autoridades administrativas indiscriminadamente, muitas vezes sem qualquer fundamentação ou motivação, cabe revisar as suas premissas conceituais. Não se deve admitir que a multa qualificada seja utilizada como instrumento de reforço (ou coação) para garantir uma maior arrecadação tributária.

Ao se efetuar a aludida revisão de premissas, é pertinente considerar que existem bons argumentos para se entender que o caráter vinculado do lançamento tributário (parágrafo único do art. 142 do CTN) é um obstáculo à discricionariedade por parte da autoridade administrativa na majoração da multa de ofício, de 75% para 150%, o que deve ser lido à luz da estrita legalidade e da presunção de inocência.

Não havendo parâmetros legais claros e seguros para o exercício de uma atividade que tem efeitos tão significativos e prejudiciais para o sujeito passivo da obrigação tributária (tal como a acusação do cometimento de crime), essa atividade não deve ser admitida.

Em face das razões expostas neste artigo, conclui-se que (i) seja por incompetência, (ii) seja porque a atividade subjetiva de formação da convicção a respeito do caráter doloso de uma conduta é incompatível com restrita legalidade da Direito Tributário e Direito Administrativo, (iii) seja por ausência de parâmetros legais para o exame desse caráter doloso, (iv) seja porque o (último) concurso público para auditor fiscal da Receita Federal não exigiu conhecimentos de Direito Penal, a multa qualificada, de 150%, não pode ser proposta, muito menos aplicada, pelos auditores fiscais da Receita Federal.

7. Bibliografia

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz. *Ilícitos atípicos*. 2. ed. Madrid: Trotta, 2006.
- BETTI, Emilio. *Teoria geral do negócio jurídico*. Coimbra: Editora Coimbra, 1969. t. 2.
- BIANCO, João Francisco. Sonegação, fraude e conluio como hipóteses de agravamento da multa na legislação tributária federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 133. São Paulo: Dialética, outubro de 2006.
- BITENCOURT, Cezar Roberto; CONDE, Francisco Muñoz. *Teoria geral do delito*. São Paulo: Saraiva, 2000.
- BRUNO, Aníbal. *Direito penal*. Rio de Janeiro: Forense, 1959. t. II.
- FANUCCHI, Fabio. *Curso de direito tributário brasileiro*. São Paulo: IBET e Resenha Tributária, 1975. v. I.

- FAJERSZTAJN, Bruno. *Multas tributárias – regime jurídico, fundamentação e limites*. Dissertação de Mestrado sob orientação do Professor Roberto Quiroga Mosquera. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2016.
- GRECO, Marco Aurélio. Multa agravada e em duplicidade. *Revista Dialética do Direito Tributário*, n. 76. São Paulo: Dialética, janeiro de 2002.
- _____. *Planejamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008.
- HARADA, Kiyoshi; MASUMECCI FILHO, Leonardo. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Atlas, 2012.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Da sanção tributária*. São Paulo: Saraiva, 1998.
- MASINA, Gustavo. *Sanções tributárias: definições e limites*. São Paulo: Malheiros, 2016.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1994. v. II.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1990.
- NOVOA, César García. *La cláusula antielusiva en la nueva ley general tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2004.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Sanções administrativas tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004.
- RIBAS, Lúcia Maria Lopes Rodrigues Ribas. *Direito penal tributário – questões relevantes*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- ROSEMBUJ, Tulio. *El fraude de ley y el abuso de las formas en el derecho tributario*. Monografías Jurídicas. Madrid: Marcial Pons, 1994.
- ROSSI, Ângelo Rafael. *Crime de sonegação fiscal*. Rio de Janeiro: Universitária, 1967.
- ROTHMANN, Gerd Willi. Afinal, o planejamento tributário pode ser criminoso? In: PRETO, Raquel Elita Alves (coord.). *Tributação brasileira em evolução: estudos em homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IASP, 2016.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário: limites à norma antiabuso. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 24. São Paulo: Dialética e IBDT 2010.
- _____. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.
- _____. *Direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- TABOADA, Carlos Palao. *La aplicación de las normas tributarias y la elusion fiscal*. Madrid: Lex Nova, 2009.
- TOLEDO, Francisco de Assis. *Princípios básicos de direito penal*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.
- TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: RT, 2003.
- WINKLER, Noé. Aspectos do imprescindível esforço para demonstração da inércia e outras considerações. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Ca-derno de Pesquisa Tributárias*, v. 1. São Paulo: Resenha Tributária, 1991.

- XAVIER, Alberto. *Conceito e natureza do acto tributário*. Coimbra: Almedina, 1972.
- _____. *Do lançamento no direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

Documentos

- Editais dos concursos públicos para Auditor Fiscal da Receita Federal, realizados em 2014, 2012 e 2009 constantes do site da ESAF, disponíveis em <<http://www.esaf.fazenda.gov.br>>.