

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
Faculdade de Direito
Programa de Pós-graduação em Direito

Francisco Magno Mairink

O ANTECEDENTE DAS MULTAS QUALIFICADAS

Belo Horizonte
2026

Francisco Magno Mairink

O ANTECEDENTE DAS MULTAS QUALIFICADAS

Dissertação de mestrado apresentada por Francisco Magno Mairink ao Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre.

Orientador: Prof. Dr. Paulo Roberto Coimbra Silva.

Belo Horizonte
2026

M228a Mairink, Francisco Magno
O antecedente das multas qualificadas. / Francisco Magno Mairink. –
Belo Horizonte - MG, 2026.
217 f.
Dissertação (Mestrado em Direito) Universidade Federal de Minas Gerais,
Belo Horizonte, 2026.
Orientador: Prof. Paulo Roberto Coimbra Silva.
Inclui referências.
1. Multa Qualificada. 2. Antecedente Normativo. 3. Limitação Negativa.
4. Dolo Normativo. 5. Jurisprudência Administrativa. I. Título. II. SILVA,
Paulo Roberto Coimbra. III. Universidade Federal de Minas Gerais.
349:336.225.68

Ficha catalográfica elaborada pela Bibliotecária: Patrícia Maria Pires Pena / CRB6 813



UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

UFMG

ATA DA DEFESA DA DISSERTAÇÃO DO ALUNO FRANCISCO MAGNO MAIRINK

Realizou-se, no dia 06 de março de 2026, às 15:00 horas, na Faculdade de Direito, da Universidade Federal de Minas Gerais, a defesa de dissertação, intitulada *O Antecedente das Multas Qualificadas*, apresentada por FRANCISCO MAGNO MAIRINK, número de registro 2024651946, graduado no curso de DIREITO, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em DIREITO, à seguinte Comissão Examinadora: Prof(a). Paulo Roberto Coimbra Silva - Orientador (UFMG), Prof(a). André Mendes Moreira (USP), Prof(a). Rodrigo Numeriano Dubourcq Dantas (IISP)

A Comissão considerou a dissertação:

☒ Aprovada, tendo obtido a nota 97.

☐ Reprovada

Finalizados os trabalhos, lavrei a presente ata que, lida e aprovada, vai assinada por mim e pelos membros da Comissão.

Belo Horizonte, 06 de março de 2026.


Prof(a). Paulo Roberto Coimbra Silva (Doutor) Nota: 97 (NOVENTA E SETE)


Prof(a). André Mendes Moreira (Doutor) Nota: 97 (NOVENTA E SETE)

Prof(a). Rodrigo Numeriano Dubourcq Dantas (Doutor) Nota: 97 (NOVENTA E SETE)

ASSINADO DIGITALMENTE
RODRIGO NUMERIANO DUBOURCQ DANTAS

A conformidade com a assinatura pode ser verificada em:
<http://serpro.gov.br/assinador-digital>

SERPRO

*À minha noiva, Beatriz,
primeira namorada
e eterna esposa.*

AGRADECIMENTOS

Antes de tudo, agradeço a Deus, pelo dom da vida e pela bênção de ter oportunidades de estudo como a que resultou neste trabalho.

Agradeço à minha noiva, Beatriz, meu grande amor. Sua sensibilidade e dedicação permitiram que este sonho fosse realizado. Anseio profundamente para que continuemos a concretizar nossos planos, juntos e em família.

Agradeço aos meus pais, Zenira e Agripa, meus professores de vida. Tudo que colhi nessa curta trajetória foi plantado com a afetuosa participação de vocês.

Agradeço ao meu irmão, Augusto, meu melhor amigo. Sua ternura e nossas divertidas conversas sempre me descontraem.

Agradeço ao Paulo, meu orientador. Sua paciência comigo e seu interesse pelo tema foram fundamentais para o desenvolvimento da pesquisa.

Agradeço ao André, minha referência profissional. Sem as oportunidades e o apoio que me deu, não teria chegado até aqui.

Agradeço ao César, minha inspiração acadêmica. Seu aconselhamento e sua generosidade foram imprescindíveis para que eu iniciasse e, enfim, terminasse este trabalho.

Agradeço a todos os meus familiares e amigos – nomeadamente, à Fernanda, à Maria Lúiza e à Déborah. Sua solidariedade jamais será esquecida.

E agradeço à Kiara, cuja companhia, entre um lambeijo e outro, me trouxe serenidade nos últimos meses.

“The fact is that when you speak a language, you get the capacity to formulate an indefinite number of novel claims, and so to entertain an indefinite number of novel intentions, plans, and conjectures. That is a kind of positive freedom to make and entertain novel claims, things that could be true, or things one could commit oneself to making true. One gets this explosion of positive expressive freedom, though, only by constraining oneself by linguistic norms – the norms one must acknowledge in practice as binding in order to be speaking some particular language. However open textured those norms may be, they involve genuine constraint. If one does not sufficiently respect the linguistic norms, then one ends up not saying, or thinking, anything at all. Of course, one need not say anything. One could just not ever say anything, though at the cost, as Sellars says, of having nothing to say. But the only way one can buy this positive, expressive freedom is by paying a price in negative freedom. One must constrain oneself by linguistic and conceptual norms”. (Robert Brandom)

RESUMO

A presente dissertação tem como objeto a delimitação do antecedente normativo das multas qualificadas. Trata-se de um tema importante, pois: (i) houve mudanças legislativas recentes introduzidas pela Lei nº 14.689/23; (ii) o RE nº 736.090/SC (Tema RG nº 863) conferiu eficácia de norma geral à lei da União Federal sobre a matéria; (iii) há dados que indicam o crescimento da cominação dessa penalidade nos últimos anos. Preliminarmente, considera-se que a identificação de limites positivos, consistentes em pressupostos conceituais extraídos dos artigos 44 da Lei nº 9.430/96 e 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, não oferece uma especificação conceitual plena do antecedente dessa norma sancionadora. Em tese, tal esforço tem pouca serventia ao propósito de se distinguir, de um lado, o ilícito em foco e, de outro, a infração punida pela multa de ofício, pois se atém, quase exclusivamente, à fixação de critérios de diferenciação entre a sonegação e a fraude – ambas puníveis pela mesma sanção. Por isso, indaga-se quais seriam os limites negativos do antecedente das multas qualificadas, isto é, quais são as hipóteses em que a norma sancionadora não pode ser aplicada, por uma incompatibilidade conceitual entre seu suporte fático e a situação concreta examinada pelo intérprete. Para tanto, a dissertação possui três capítulos de desenvolvimento. O primeiro relata a evolução legislativa dessa norma sancionadora, que foi segregada em três fases: a instituição, a consolidação e a reformulação. Busca-se, desse modo, apresentar a multa qualificada sob uma perspectiva diacrônica. Verifica-se que, ao longo do tempo, a doutrina se empenhou em identificar os pressupostos conceituais do antecedente dessa norma sancionadora, o que representou um avanço interpretativo relevante, mas insuficiente. O segundo capítulo de desenvolvimento se dirige ao marco teórico da pesquisa. Procura-se compreender como os princípios da culpabilidade, da imputação subjetiva e da presunção de inocência, uma vez conformados pelo subsistema fiscal, podem atuar como baliza interpretativa do ilícito punido pela multa qualificada. Observa-se que, no Direito Tributário Sancionador, o elemento subjetivo geral das infrações é a culpa, de modo que apenas excepcionalmente são tipificados ilícitos dolosos, como a sonegação e a fraude. Entretanto, a multa qualificada em particular só pode ser cominada se houver dolo normativo, que, indo além do dolo natural, pressupõe a efetiva consciência da ilicitude pelo agente. Por derradeiro, o terceiro capítulo de desenvolvimento examina acórdãos do CARF que afastaram a multa qualificada, para que, enfim, se afirmem as circunstâncias fáticas e jurídicas conceitualmente incompatíveis com o ilícito punido por essa sanção. Além de constatar quais alegações são insuficientes para justificar *per se* a imposição da penalidade, nota-se que certas situações concretas, por sua própria natureza, são insuscetíveis de aplicação da referida multa. Por meio de um método indutivo, pode-se afirmar que, em tais contextos, restam comprometidos ou o dolo normativo (por faltar efetiva consciência da ilicitude) ou a pretensão de ocultação do fato gerador (por haver transparência do sujeito passivo na relação com o fisco).

Palavras-chave: Multa Qualificada; Antecedente Normativo; Limitação Negativa; Dolo Normativo; Jurisprudência Administrativa.

ABSTRACT

This dissertation examines the delimitation of the normative antecedent of qualified tax penalties. The topic is relevant for three main reasons: recent legislative changes introduced by Law No. 14,689/23; Extraordinary Appeal No. 736,090/SC (General Repercussion Theme No. 863), which granted the Federal Union's statute general normative effect; empirical data indicating an increase in the application of this penalty in recent years. At the outset, the study argues that the identification of positive limits – understood as conceptual prerequisites derived from Article 44 of Law No. 9,430/96 and Articles 71 to 73 of Law No. 4,502/64 – does not provide a complete conceptual specification of the antecedent of this sanctioning rule. Such an approach is of limited usefulness for distinguishing the qualified offense from the violation punished by the ordinary tax assessment penalty, as it focuses almost exclusively on differentiating between tax evasion and fraud, both of which are subject to the same sanction. Accordingly, the dissertation specifically investigates the negative limits of the antecedent of aggravated penalties, that is, the situations in which the sanctioning rule cannot be applied due to a conceptual incompatibility between its factual predicate and the concrete case under examination. The analysis is developed across three chapters. The first chapter traces the legislative evolution of the aggravated penalty, divided into three phases: institution, consolidation, and reformulation. Its purpose is to present the sanction from a diachronic perspective. While legal scholarship has progressively sought to identify the conceptual elements of the antecedent of this sanctioning rule – representing a meaningful interpretive advance – such efforts are shown to be insufficient on their own. The second chapter establishes the theoretical framework of the research. It examines how the principles of culpability, subjective imputation, and the presumption of innocence, as shaped within the tax law subsystem, may function as interpretive constraints on the offense punished by the aggravated penalty. Although negligence is the general subjective element of offenses in punitive tax law, intentional offenses – such as tax evasion and fraud – are exceptionally typified. The qualified penalty, however, may only be imposed where normative intent is present, which goes beyond mere natural intent and requires effective awareness of the unlawfulness of the conduct. The third chapter analyzes decisions of the Administrative Council of Tax Appeals (CARF) that set aside the aggravated penalty, with the aim of identifying factual and legal circumstances conceptually incompatible with the offense punished by this sanction. Beyond determining which arguments are insufficient, per se, to justify its imposition, the study demonstrates that certain situations are, by their very nature, not amenable to the application of the aggravated penalty. Through an inductive method, it is concluded that, in such cases, either normative intent is lacking – due to the absence of proof of conscious awareness of illegality – or the intent to conceal the taxable event is negated by the taxpayer's transparency in its dealings with the tax authorities.

Keywords: Qualified Tax Penalty; Normative Antecedent; Negative Limitation; Normative Intent; Administrative Case Law.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADC	Ação Declaratória de Constitucionalidade
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
AgRg	Agravo Regimental
AI	Agravo de Instrumento
ARE	Recurso Extraordinário com Agravo
Art.	Artigo
BNDES	Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
CADH	Convenção Americana de Direitos Humanos (Pacto de São José da Costa Rica)
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CC	Código Civil (Lei Federal nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002)
COSIT	Coordenação-Geral de Tributação
CSLL	Contribuição social sobre o lucro líquido
CP	Código Penal (Decreto-Lei nº 2.488, de 7 de dezembro de 1940)
CPC	Código de Processo Civil (Lei Federal nº 13.105, de 16 de março de 2015)
CPI	Comissão Parlamentar de Inquérito
CPMI	Comissão Parlamentar Mista de Inquérito
CPP	Código de Processo Penal (Decreto-Lei nº 3.689, de 3 de outubro de 1941)
CRFB	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CSRF	Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CTN	Código Tributário Nacional (Lei Federal nº 5.172, de 25 de outubro de 1966)
DCTF	Declaração de Débitos e Créditos Tributários
DAA	Declaração de Ajuste Anual
DARF	Documento de Arrecadação de Receitas Federais
DL	Decreto-Lei
DRJ	Delegacia de Julgamento
DF	Distrito Federal
DIPJ	Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica

ECF	Escrituração Contábil Fiscal
EDcl	Embargos de Declaração
e-LACS	Livro Eletrônico de Apuração da CSLL
e-LALUR	Livro Eletrônico de Apuração do Lucro Real
GFIP	Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social
HC	<i>Habeas Corpus</i>
ICMS	Imposto sobre a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
INPC	Índice Nacional de Preços ao Consumidor
IPI	Imposto sobre produtos industrializados
IR	Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza
IRPF	Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza das pessoas físicas
IRPJ	Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza das pessoas jurídicas
IRRF	Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza retido na fonte
LCP	Lei Complementar
LEP	Lei de Execução Penal (Lei Federal nº 7.210, de 11 de julho de 1984)
LINDB	Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Decreto-Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942)
MF	Ministério da Fazenda
MG	Estado de Minas Gerais
MPF	Ministério Público Federal
MPV	Medida Provisória
p.	Página(s)
PAF	Processo Administrativo Fiscal
PFN	Procuradoria da Fazenda Nacional
PIS/Cofins	Contribuição ao Programa de Integração Social e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
RE	Recurso Extraordinário

REsp	Recurso Especial
RFB	Secretaria da Receita Federal do Brasil
RFFP	Representação Fiscal para Fins Penais
RG	Repercussão Geral
RICARF	Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Anexo à Portaria do Ministério da Fazenda nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023)
RIR	Regulamento do Imposto sobre a Renda (Decreto Federal nº 9.580, de 22 de novembro de 2018)
RO	Estado de Rondônia
SA	Sociedade anônima
SC	Estado de Santa Catarina
Simples	Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte
Selic	Sistema Especial de Liquidação e Custódia
SP	Estado de São Paulo
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TVF	Termo de Verificação Fiscal

SUMÁRIO

1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS.....	15
1.1 Tema da pesquisa, sua importância e hipótese	15
1.2 Plano de trabalho e método da pesquisa	18
2 REGIME JURÍDICO: DELIMITAÇÃO POSITIVA DO ILÍCITO PUNIDO PELA MULTA QUALIFICADA	20
2.1 A instituição da multa qualificada (dezembro de 1968 até maio de 2006)....	22
2.1.1 Histórico legislativo (dezembro de 1968 até maio de 2006).....	22
2.1.2 Pronunciamentos doutrinários (dezembro de 1968 até maio de 2006).....	31
2.2 A consolidação da multa qualificada (junho de 2006 até agosto de 2023) ..	35
2.2.1 Histórico legislativo (junho de 2006 até agosto de 2023).....	35
2.2.2 Pronunciamentos doutrinários (junho de 2006 até agosto de 2023).....	39
2.3 A ascensão da multa qualificada ao <i>status</i> de norma geral de Direito Tributário Sancionador (de setembro de 2023 até os dias atuais)	49
2.3.1 A vontade da lei e a vontade do legislador na edição da Lei nº 14.689/23.....	49
2.3.2 Para além do não confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade: os efeitos do RE nº 736.090/SC (Tema RG nº 863).....	56
2.4 Conclusões sobre o regime jurídico da multa qualificada	63
3 PERMEABILIDADE DOS PRINCÍPIOS GERAIS DE REPRESSÃO COMO BALIZA INTERPRETATIVA DO ILÍCITO PUNIDO PELA MULTA QUALIFICADA.....	70
3.1 Permeabilidade sistêmica dos princípios gerais de repressão	70
3.1.1 Definição abrangente de sanção	70
3.1.2 Classificação majoritariamente formal das sanções.....	73
3.1.3 Regime jurídico das sanções e potencial eficácia dos princípios gerais de repressão.....	77
3.2 De culpabilidade, imputação subjetiva e presunção de inocência no Direito Penal para presunção relativa de culpa no Direito Tributário Sancionador	80
3.2.1 O princípio da culpabilidade.....	80
3.2.2 O princípio da imputação subjetiva.....	85
3.2.2.1 Tipo doloso subjetivo (o dolo no Código Penal).....	87
3.2.2.1.1 Dolo direto e dolo eventual	89
3.2.2.1.2 Dolo normativo (ou <i>dolus malus</i> ou dolo específico)	90
3.2.2.2 Tipo culposo (a culpa no Código Penal)	92
3.2.2.2.1 Culpa consciente e culpa inconsciente	94
3.2.3 O princípio da presunção de inocência	95

3.2.4 Dolo e culpa na Lei nº 9.430/96 e no Código Tributário Nacional	99
3.2.4.1 A presunção relativa de culpa (artigo 136 do CTN)	100
3.2.4.2 Outros dispositivos do Código Tributário Nacional	106
3.3 Conclusões sobre a permeabilidade dos princípios gerais de repressão como baliza interpretativa do ilícito punido pela multa qualificada	109
4 JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA: DELIMITAÇÃO NEGATIVA DO ILÍCITO PUNIDO PELA MULTA QUALIFICADA.....	111
4.1 Órgão, recorte temporal e demais filtros da pesquisa.....	111
4.2 Jurisprudência da CSRF	116
4.2.1 Presunção legal de omissão de receitas e aproveitamento fiscal de ágio: dois temas recorrentes na jurisprudência administrativa	116
4.2.1.1 Presunção legal de omissão de receitas	116
4.2.1.2 Aproveitamento fiscal de ágio	118
4.2.2 Acórdãos proferidos em 2018.....	122
4.2.2.1 Acórdãos sobre a presunção de omissão de receita proferidos em 2018	122
4.2.2.2 Acórdãos sobre o aproveitamento fiscal de ágio proferidos em 2018	129
4.2.2.3 Acórdãos sobre temas diversos proferidos em 2018	133
4.2.2.4 Conclusões sobre a jurisprudência de 2018	136
4.2.3 Acórdãos proferidos em 2019.....	137
4.2.3.1 Acórdãos sobre a presunção de omissão de receita proferidos em 2019	137
4.2.3.2 Acórdãos sobre temas diversos proferidos em 2019	142
4.2.3.3 Conclusões sobre a jurisprudência de 2019	143
4.2.4 Acórdãos proferidos em 2020	144
4.2.4.1 Acórdãos sobre a presunção de omissão de receita proferidos em 2020	144
4.2.4.2 Conclusões sobre a jurisprudência de 2020	150
4.2.5 Acórdãos proferidos em 2021.....	151
4.2.5.1 Acórdãos sobre a presunção de omissão de receita proferidos em 2021	151
4.2.5.2 Acórdãos sobre o aproveitamento fiscal de ágio proferidos em 2021	157
4.2.5.3 Acórdãos sobre temas diversos proferidos em 2021	159
4.2.5.4 Conclusões sobre a jurisprudência de 2021	162
4.2.6 Acórdãos proferidos em 2022.....	163
4.2.6.1 Acórdãos sobre a presunção de omissão de receita proferidos em 2022	163
4.2.6.2 Acórdãos sobre o aproveitamento fiscal de ágio proferidos em 2022	165
4.2.6.3 Acórdãos sobre temas diversos proferidos em 2022	171
4.2.6.4 Conclusões sobre a jurisprudência de 2022	171
4.2.7 Acórdãos proferidos em 2023 (até 19 de setembro)	172
4.2.7.1 Acórdãos sobre a presunção de omissão de receita proferidos em 2023	172
4.2.7.2 Acórdãos sobre o aproveitamento fiscal de ágio proferidos em 2023	173
4.2.7.3 Acórdãos sobre temas diversos proferidos em 2023	174

4.2.7.4 Conclusões sobre a jurisprudência de 2023	176
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	177
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	186

1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

1.1 Tema da pesquisa, sua importância e hipótese

Em 2023, o artigo 44, parágrafo primeiro, da Lei Federal nº 9.430/96 foi objeto de relevante alteração legislativa. Até então, esse enunciado veiculava uma única norma sancionadora, a chamada multa qualificada, com alíquota de 150%. A partir da Lei Federal nº 14.689/23, a penalidade foi desmembrada em duas: (i) a multa qualificada de 100%, incidente sobre a sonegação, a fraude e o conluio tipificados nos artigos 71, 72 e 73 da Lei Federal nº 4.502/64 e (ii) a multa qualificada de 150%, incidente sobre a reincidência naquelas condutas.

De fato, tal modificação foi importante por tornar a norma sancionadora mais adequada¹ ao cumprimento de sua função preventiva². Além disso, teve a virtude de assegurar a sua não confiscatoriedade, com fundamento na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal³, que, aliás, no ano seguinte⁴, viria a submeter todos os entes federados aos limites trazidos a lume pela nova lei.

A alteração legislativa, contudo, parece ter deixado de enfrentar o principal problema relacionado à matéria: o suporte fático da multa qualificada. A despeito do expressivo esforço da doutrina para distinguir sonegação e fraude⁵, houve um

¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *HC nº 82.424/RS*. Habeas-corpus. Crime imprescritível. Conceituação. Abrangência constitucional. Liberdade de expressão. Limites. Ordem denegada. Relator: Ministro Moreira Alves, julgado em: 17 set. 2003. ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 116-120. MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 75.

² SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 61-63.

³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *ADI nº 551/DF*. Ação direta de inconstitucionalidade. §§ 2.º e 3.º do art. 57 do ato das disposições constitucionais transitórias da constituição do estado do rio de janeiro. Fixação de valores mínimos para multas pelo não-recolhimento e sonegação de tributos estaduais. Violação ao inciso IV do art. 150 da Carta da República. Relator: Ministro Ilmar Galvão, julgado em: 24 out. 2002.

⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *RE nº 736.090/SC*. Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tema nº 863. Direito tributário. Limite das multas qualificadas em razão de sonegação, fraude ou conluio. Necessidade de observância dos princípios do não confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade. Limite de 100% (cem por cento) do débito tributário ou, em caso de reincidência, de 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário. Relator: Ministro Dias Toffoli, julgado em: 03 out. 2024.

⁵ *Verbi gratia*: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 194-199; GRECO, Marco Aurélio. Multa Agravada e em Duplicidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 76, p. 148-161, 2002; HALPERIN, Eduardo Kowarick. *Multa qualificada no direito tributário*. São Paulo: IBDT, 2021. p. 34-64 e 75-96; ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Infrações e sanções tributárias*. São Paulo, Dialética: 2003. p. 118-129; FAJERSZTAJN, Bruno. *Multas no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 305-326; BIANCO, João Francisco. *Sonegação, Fraude*

aumento desmedido na cominação da penalidade⁶. Em estudo estatístico recente, constatou-se que, entre os anos de 2011 e 2020, a multa qualificada foi a sanção tributária federal cuja cominação mais cresceu, em frequência e em valor real⁷. Em frequência, a imposição passou de 10% para 17% dos processos administrativos fiscais. Já em valor real, mais que dobrou: no início do período, representava 18,7% do valor das multas lançadas e, ao fim, passou a representar 39,6%. Tudo aponta, portanto, para a importância de se delimitar, com mais precisão, o ilícito punido pelo artigo 44, parágrafo primeiro, da Lei Federal nº 9.430/96.

Diante do exposto, esta dissertação se orienta pelas seguintes indagações: dada a recente mudança de regime jurídico promovida pela Lei nº 14.689/23, como devem ser aferidos e quais são os limites do antecedente da multa qualificada?

Para endereçar a questão, PAULO ROBERTO COIMBRA SILVA⁸ realça a importância da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Ensina o professor que esse órgão administrativo, no exercício de sua função de controle da legalidade dos lançamentos tributários federais, deve afastar a multa qualificada sobre fatos que não constituírem o ilícito punido por essa sanção. A leitura analítica desses acórdãos – ponderada com a comunicabilidade dos princípios gerais de repressão para o Direito Tributário Sancionador⁹ – permite a propositura de limites negativos para o antecedente da multa qualificada, consubstanciados em circunstâncias fáticas e jurídicas conceitualmente incompatíveis com a sua infração.

Pode-se, então, afirmar que a tentativa de descortinar o ilícito punido pela multa qualificada unicamente com base nos elementos que constam do artigo 44, parágrafo

e Conluio como Hipóteses de Agravamento da Multa na Legislação Tributária Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 133, p. 35-42, 2006; COVIELLO FILHO, Paulo. A Multa Qualificada na Jurisprudência Administrativa. *Análise Crítica das Recentes Decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 218, p. 130-141, 2013; MELLO, Roque Gadelha de. *Natureza e Aplicação das Multas Fiscais*. Salvador: Livraria Progresso Editora, 1958; TENÓRIO, Igor. *Direito Penal Tributário*. São Paulo: Bushatsky, 1973. p. 58-59; TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Planejamento Tributário e Multa Qualificada. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 179, p. 43-55, 2010; DANIEL NETO, Carlos Augusto. A Assimetria Conceitual entre as Sanções Administrativas e Penais na Tributação Federal. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, nº 46. p. 145-170, 2º semestre de 2020; ANDRADE, Leonardo Aguirra de. A Impossibilidade de a Receita Federal Aplicar a Multa Qualificada Federal de 150%. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, nº 37. p. 288-312, 1º semestre de 2017.

⁶ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Prefácio. In: JORGE, Alice de Abreu Lima et al. *Autocompensação de Tributos Federais*. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2020. p. 24.

⁷ SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. *Estudo sobre a aplicação de multas tributárias qualificadas: uma abordagem jurídica e econômica comparativa*. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, 2022. p. 61-65.

⁸ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Prefácio. In: JORGE, Alice de Abreu Lima et al. *Autocompensação de Tributos Federais*. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2020. p. 28.

⁹ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 265-292.

primeiro, da Lei nº 9.430/96 e, por remissão legislativa, dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64 representa um esforço importante e necessário, mas insuficiente para se delimitar a sua aplicação. Esses dispositivos legais apenas oferecem um conjunto de pressupostos fáticos para a configuração da sonegação, da fraude e do conluio (delimitação positiva). Mas (i) não oferecem as referências interpretativas a serem adotadas pelo aplicador na reconstrução dos sentidos¹⁰ daqueles enunciados e (ii) tampouco apresentam as situações conceitualmente incompatíveis com o cometimento das infrações ali tipificadas (delimitação negativa¹¹).

Em outras palavras, a especificação conceitual¹² do antecedente da multa qualificada, em sua plenitude, não depende apenas da decomposição *prima facie*¹³ dos pressupostos infracionais previstos nos textos de lei, por duas razões. A uma, porque o estudo de uma figura do Direito Tributário Sancionador não deve prescindir de verificar a potencial eficácia dos princípios gerais de repressão. Tais preceitos oferecem contribuições relevantes para o desenvolvimento do subsistema tributário, principalmente quando nele se manifesta a potestade punitiva estatal¹⁴. A duas, porque reconhecer as situações em que a multa qualificada não pode ser cominada é tão ou até mais significativo que indicar sua hipótese de aplicação. É pela identificação das hipóteses conceitualmente incompatíveis com as infrações em tela que podem ser diferenciadas, *a contrario sensu*, as condutas punidas pelo percentual de 150% daqueles atos sancionados à proporção de 75%.

Assim sendo, o contributo desta pesquisa à ciência jurídica consiste em verificar se a demarcação do antecedente da multa qualificada deve ser feita apenas com referência aos elementos das Leis nº 9.430/96 e nº 4.502/64 ou se deve, também, ter como fundamento as situações em que expressamente se rechaça a sua cominação, interpretadas à luz dos preceitos gerais de repressão conformados pelo Direito Tributário Sancionador.

¹⁰ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 50-55.

¹¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária*. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 150-153; DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. Belo Horizonte: Fórum, 2021. p. 210, 218-219, 234 e 314; ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 125-135.

¹² DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. Belo Horizonte: Fórum, 2021. p. 151-152 e 313-314

¹³ SILVA, Virgílio Afonso da. O conteúdo essencial dos direitos fundamentais e a eficácia das normas constitucionais. *Revista de Direito do Estado (RDE)*, Rio de Janeiro, 2006, p. 27 e 35.

¹⁴ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 265-292.

1.2 Plano de trabalho e método da pesquisa

A dissertação se encontra dividida em cinco capítulos: as considerações iniciais, três capítulos de desenvolvimento e as considerações finais. Para fins de compreensão dos objetivos específicos da pesquisa e do encadeamento lógico do texto, o presente tópico expõe, de forma sucinta, o objeto de cada capítulo de desenvolvimento.

Inicialmente, no capítulo 2, apresenta-se ao leitor a multa qualificada sob uma perspectiva majoritariamente legislativa. Tal exposição se encontra dividida em três fases: (i) a instituição da multa qualificada – dezembro de 1968 até maio de 2006; (ii) a consolidação da multa qualificada – junho de 2006 até agosto de 2023; (iii) a ascensão da multa qualificada ao *status* de norma geral de Direito Tributário Sancionador – setembro de 2023 até os dias atuais.

Nas duas primeiras, cuida-se de: (i) investigar a redação e a origem legislativa do texto vigente em cada estágio; (ii) analisar a bibliografia pertinente ao tema, elaborada no período, sobretudo no que se refere à diferenciação entre sonegação e fraude. Já na última fase, busca-se: (i) compreender as mudanças efetivadas pela Lei nº 14.689/23 no regime jurídico da multa qualificada; (ii) examinar as consequências do RE nº 136.090/SC (Tema RG nº 863) para a eficácia do novo regramento.

Tal análise leva a uma caracterização *prima facie* do ilícito punido pela multa qualificada, que foi denominada de delimitação positiva. Nela, identificam-se os pressupostos conceituais da sonegação, da fraude e do conluio, à luz da interpretação genética dos textos legais e dos ensinamentos doutrinários correspondentes.

Em seguida, o capítulo 3 busca compreender em que medida certos princípios reitores da repressão podem servir como baliza interpretativa do ilícito punido pela multa qualificada. Em ordem, trata-se de: culpabilidade, imputação subjetiva e presunção de inocência – preceitos que, uma vez acoplados e conformados ao subsistema fiscal, atuam como critérios de verificação da validade dos posicionamentos doutrinários revistos no capítulo anterior e da jurisprudência analisada no capítulo seguinte.

Na sequência, o capítulo 4 se propõe a examinar acórdãos do CARF que promoveram a desqualificação da multa ora analisada, isto é, decisões que reduziram a sanção em comento de 150% para 75%. Ou, em rigor, julgados que afastaram a

multa qualificada e, em seu lugar, mantiveram a multa de ofício (que se encontrava, até então, absorvida pela primeira). Por meio do exame do *case law*, o trabalho procura investigar as circunstâncias fáticas e jurídicas conceitualmente incompatíveis com o ilícito punido pela sanção prevista no artigo 44, parágrafo primeiro, da Lei nº 9.430/96.

Por fim, em termos metodológicos¹⁵, a pesquisa se adéqua à vertente jurídico-dogmática, pois tem como objeto uma norma sancionadora: a multa qualificada. Além disso, filia-se ao gênero teórico, na medida em que, por intermédio de uma abordagem conceitual, pretende propor limites ao antecedente normativo da sanção em análise. Entre os tipos genéricos de pesquisa, a investigação se ajusta aos modelos histórico-jurídico e jurídico-interpretativo, pois, inicialmente, narra a evolução da multa qualificada ao longo do tempo e, em seguida, examina as situações fáticas incompatíveis com a referida sanção em diversos aspectos, relações e níveis. Para tanto, vale-se de um raciocínio indutivo e qualitativo, por meio de fontes primárias (acórdãos do CARF, legislação federal e processos legislativos) e secundárias (bibliografia de Direito Tributário e de Direito Penal).

¹⁵ DIAS, Maria Tereza Fonseca; GUSTIN, Miracy Barbosa de Sousa; NICÁCIO, Camila Silva. *(Re)pensando a Pesquisa Jurídica*. São Paulo: Almedina, 2020. p. 64-89.

2 REGIME JURÍDICO: DELIMITAÇÃO POSITIVA DO ILÍCITO PUNIDO PELA MULTA QUALIFICADA

Não é raro que trabalhos acadêmicos se iniciem por narrativas histórico-teóricas que pouco ou nada agregam ao tema investigado¹⁶. Desde já, vale salientar que não é o caso da presente dissertação. Em verdade, a escolha por começar o relatório traçando uma linha do tempo do regime jurídico da multa qualificada se justifica pelos objetivos da própria pesquisa.

Como antecipado, o capítulo 4 versa sobre acórdãos lavrados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais a respeito do tema. Embora haja um recorte temporal fixo para a pesquisa jurisprudencial, as decisões lavradas nos períodos eleitos podem remeter a fatos geradores ocorridos em diferentes épocas. Isso porque, ainda que o fisco tenha apenas 360 (trezentos e sessenta) dias para proferir a decisão administrativa¹⁷, nem sempre o contencioso administrativo se encerra tão celeremente. Além disso, o prazo quinquenal para constituição do crédito tributário pode delongar ainda mais o intervalo entre o fato gerador e o lançamento¹⁸.

É comum, portanto, que ao tempo em que o recurso é apreciado, a legislação tenha passado por modificações supervenientes que, a depender de sua retroatividade¹⁹, devem ou não ser consideradas pelo julgador. Tal fenômeno ocorreu com a multa qualificada. Veja-se a comparação do texto original do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 com o texto legal vigente na atualidade:

Tabela 1 – Redação original e atual do artigo 44 da Lei nº 9.430/96

Redação original	Redação atual
Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: [...] II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.	Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: [...] § 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado 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, e passará a ser de: VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

¹⁶ DIAS, Maria Tereza Fonseca; GUSTIN, Miracy Barbosa de Sousa; NICÁCIO, Camila Silva. *(Re)pensando a Pesquisa Jurídica*. São Paulo: Almedina, 2020. p. 80-82.

¹⁷ Artigo 24 da Lei Federal nº 11.457, de 16 de março de 2007.

¹⁸ Artigo 173 do CTN.

¹⁹ Artigo 150, inciso III, da CRFB; artigo 106, inciso II, do CTN

	VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. § 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões. § 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando: I – não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964; II – houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo
--	---

Percebe-se, por exemplo, que a necessidade de reincidência do sujeito passivo não constava, originalmente, da Lei nº 9.430/96. Sua introdução, pela Lei nº 14.689/23, teve como resultado uma legislação mais benéfica aos contribuintes, pois estabelece mais uma condição à aplicação do percentual de 150%. Por isso, o atendimento desse requisito deve ser exigido de modo retroativo pelo CARF, nos termos do artigo 106, inciso III, alínea “c”, do CTN. Em outras palavras, os julgamentos posteriores à Lei nº 14.689/23 somente devem manter as multas de 150% quando fundadas na reincidência do sujeito passivo em praticar as condutas tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 – no estrito sentido do novel parágrafo 1º-A.

Na outra ponta, nem sempre a superveniência de uma alteração legislativa prejudica o entendimento já consolidado da jurisprudência administrativa. Um exemplo elucidativo desse ponto é a supressão do termo “evidente intuito de fraude” na Lei nº 9.430/96, que constava da sua redação original. Embora a expressão tenha sido excluída do diploma em 2006 (Medida Provisória nº 303, de 29 de junho), há diversos acórdãos atinentes a fatos geradores posteriores que desqualificam a multa pela ausência do “evidente intuito de fraude” do contribuinte (v. g., os acórdãos nº 9101-005.518, nº 9101-005.867, nº 9101-006.692, nº 9101-006.726 e nº 9101-006.727, que tratam de fatos ocorridos entre 2007 e 2012).

Provavelmente, isso se deve ao enunciado nº 14 da Súmula do CARF, que reforça a necessidade de comprovação de evidente intuito de fraude do sujeito passivo para fim de cominação da multa de 150%. Mesmo que o enunciado

subsequente, de nº 25, não a mencione, é possível afirmar que a expressão se consolidou na jurisprudência administrativa como um importante critério de análise de casos envolvendo a acusação de cometimento sonegação, fraude ou conluio.

Portanto, é pertinente e necessário que se conte a história da norma enunciada pelo artigo 44, parágrafo primeiro, da Lei nº 9.430/96. Essa linha do tempo se separa em três fases: (i) a instituição da multa qualificada – que durou de dezembro de 1968 até maio de 2006; (ii) a sua consolidação – de junho de 2006 até agosto de 2023; (iii) a sua ascensão ao *status* de norma geral – de setembro de 2023 até os dias atuais. No presente capítulo, cada uma dessas fases é esquadrihada, com referência adicional aos pronunciamentos doutrinários de cada período.

2.1 A instituição da multa qualificada (dezembro de 1968 até maio de 2006)

2.1.1 Histórico legislativo (dezembro de 1968 até maio de 2006)

Historicamente, a distinção que hoje se conhece entre multa de ofício e multa qualificada remonta, pelo menos, ao Decreto-Lei (DL) nº 401, de 30 de dezembro de 1968.

Embora houvesse, em tempos pretéritos, diplomas que permitiram ao fisco majorar a sanção pela existência de artifício doloso ou de evidente intuito de fraude, as normas sancionadoras até então vigentes eram consideravelmente distintas da atual, seja em seu antecedente, seja em seu consequente.

Por exemplo, em princípio, a legislação do imposto sobre consumo²⁰ não distinguia sonegação, fraude e conluio. Tal diferenciação só viria a ser instituída em 1964, quando da promulgação da Lei nº 4.502, que, por sua vez, se pauta por uma sistemática de gradação jamais replicada pela Lei nº 9.430/96. Já nos regramentos do imposto sobre a renda²¹ e do imposto do selo²², a diferença se encontrava, sobretudo, nos percentuais sancionatórios de até 2.700%, que destoam sobremaneira dos

²⁰ DL nº 301, de 24 de fevereiro de 1938; DL nº 739, de 24 de setembro de 1938; DL nº 7.219, de 30 de dezembro de 1944; DL nº 7.404, de 22 de março de 1945; DL nº 26.149, de 5 de janeiro de 1958.

²¹ DL nº 5.844, de 23 de setembro de 1943; DL nº 24.239, de 22 de dezembro de 1947; DL nº 40.7021, de 31 de dezembro de 1956; DL nº 3.470, de 28 de novembro de 1956; DL nº 47.373, de 7 de dezembro de 1959; Decreto nº 51.900, de 10 de abril de 1963; DL nº 58.400, de 17 de junho de 1968.

²² DL nº 4.655, de 3 de setembro de 1942; Decreto nº 32.392, de 9 março de 1953; Decreto nº 45.421, de 12 de fevereiro de 1959; Lei nº 4.505, de 30 de novembro de 1964.

atualmente aplicáveis²³ – o que, aliás, sugere existir uma função majoritariamente simbólica nessas remotas punições.

Para os fins desta pesquisa, o que se pode extrair de mais importante da legislação anterior ao DL nº 401/68 é a fixação de um critério de reprimenda dos ilícitos fiscais que continua a perseverar no Direito Tributário brasileiro. Trata-se da desequiparação entre, de um lado, as infrações verificadas pela simples consulta à escrituração do contribuinte e, de outro, aquelas condutas antijurídicas cujo cometimento depende da ocultação de algo pelo sujeito passivo. Mesmo que difusamente, o legislador²⁴⁻²⁵⁻²⁶ e a doutrina²⁷ daqueles anos parece ter notado que há uma disparidade considerável entre deixar, às claras, de adimplir com a obrigação tributária e fazê-lo de forma sub-reptícia. Por conseguinte, não se puniam – e ainda não se deve punir – essas duas hipóteses de maneira equivalente.

Adotando esse antigo – mas ainda adequado – critério, o artigo 21 do DL nº 401/68 dispunha que o lançamento de ofício de IR poderia ser acompanhado da cominação de uma entre duas multas possíveis, sendo ambas aplicáveis sobre a totalidade ou a diferença do imposto devido. A primeira, de 50% (cinquenta por cento), recairia sobre os casos de falta de declaração ou de declaração inexata – multa de ofício; a segunda, de 150% (cento e cinquenta por cento), incidente quando houvesse o evidente intuito de fraude definido nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64 – multa qualificada. Confira-se:

Art 21. Nos casos de lançamento "ex officio " do impôsto de renda, serão aplicadas as seguintes multas:
[...] b) de 50% (cinquenta por cento) sôbre a totalidade ou diferença de impôsto devido, nos casos de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese da alínea seguinte;
c) de 150% (cento e cinquenta por cento) sôbre a totalidade ou diferença do impôsto devido, nos casos de evidente intuito de fraude definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei número 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

²³ MELLO, Roque Gadelha de. *Natureza e Aplicação das Multas Fiscais*. Salvador: Livraria Progresso Editora, 1958. p. 151-160.

²⁴ Na legislação do imposto sobre consumo: artigos 219, parágrafo sexto, alínea "a", e 220 dos DLs nº 301/38 e nº 739/38; artigo 188 dos DLs nº 7.219/44 e nº 7.404/45; artigo 189 do Decreto nº 26.149/49; artigo 201 do Decreto nº 43.711/58.

²⁵ Na legislação do imposto sobre a renda: artigo 31 da Lei nº 3.470/58; artigo 145 do Decretos nº 47.373/59 e 51.900/63; artigo 445 do Decreto nº 58.400/66; artigo 34 da Lei nº 4.502/64; art. 15 do Decreto-Lei nº 352/68.

²⁶ Na legislação do imposto do selo: artigos 65 a 68 do DL nº 4.655/42, do Decreto nº 32.392/53 e do Decreto nº 45.421; art. 29 da Lei nº 4.505/64.

²⁷ MELLO, Roque Gadelha de. *Natureza e Aplicação das Multas Fiscais*. Salvador: Livraria Progresso Editora, 1958. p. 151-164.

Pela leitura do enunciado normativo, pode-se segregá-lo em dois elementos textuais: (i) os casos de evidente intuito de fraude e (ii) as definições contidas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 (sonegação, fraude e conluio).

É preciso compreender a relação entre esses elementos. Afinal, trata-se (i) de hipóteses autônomas de cominação da multa de 150%; (ii) de requisitos cumulativos para a configuração da infração ou (iii) de uma restrição da extensão semântica de um termo pelo outro?

Na primeira exegese, os fatos praticados pelo contribuinte seriam apenados pela multa qualificada simplesmente pela presença (i) do evidente intuito de fraude ou (ii) de uma das condutas tipificadas pela Lei nº 4.502/64. Na segunda, o ilícito só se configuraria se, concomitantemente, se fizessem presentes (i) o evidente intuito de fraude e (ii) uma das condutas definidas pela Lei nº 4.502/64. Na terceira – que se assemelha, mas não se confunde com a segunda – só seria punível pela multa de 150% o evidente intuito de fraude que se consubstanciasse em alguma das condutas previstas nos artigos 71 a 73.

Para que essa dúvida seja solucionada, deve-se recorrer à sintaxe do trecho posterior à expressão “definidos”. Está-se diante de uma oração subordinada adjetiva reduzida de particípio, de valor restritivo. Isso quer dizer, em termos semânticos, que as condutas descritas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64 especificam, delimitam – ou melhor, restringem a extensão semântica do termo evidente intuito de fraude. Prevalece, então, a terceira interpretação supracitada.

Isso não significa, contudo, que o evidente intuito de fraude, em sentido amplo, se resuma às definições legais de sonegação, fraude ou conluio. De fato, ele possui um significado próprio, mais abrangente, cuja relevância para fim de aplicação da multa prevista no artigo 21, alínea “c”, do DL nº 401/68 se limita às hipóteses dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

É necessário, então, compreender qual seria o significado mais amplo de evidente intuito de fraude, restringido pelas definições legais de sonegação, fraude e conluio. Tal esforço foi envidado pela doutrina da época, como demonstra o tópico seguinte, separando-se o conteúdo semântico do evidente intuito de fraude em dois: (i) uma exigência de *standard* probatório robusto, expresso no léxico “evidente”; (ii) a imputação do dolo normativo, contida no termo “intuito de fraude”.

Já os dispositivos da Lei nº 4.502/64 citados no artigo 21 do DL nº 401/68 estabelecem os conceitos legais de sonegação, fraude e conluio. Sua inspiração é o Anteprojeto do Código Tributário Nacional elaborado por RUBENS GOMES DE SOUSA²⁸. O Anteprojeto continha um livro inteiro dedicado à matéria. Conforme lecionado pelo autor à época, o estabelecimento de normas gerais de Direito Tributário Sancionador poderia servir à assimilação das figuras de ilícito penal, uniformizando os critérios punitivos de cada ramo²⁹.

Os dispositivos propostos no Anteprojeto veiculavam: uma legalidade específica para sanções fiscais (artigo 270); a retroatividade benigna (artigo 271); a territorialidade (artigo 272); a independência das instâncias punitivas (parágrafos do artigo 272); a interpretação mais favorável ao acusado (artigo 273); as circunstâncias agravantes e atenuantes (artigo 276 e seguintes); o concurso de agentes (artigo 282 e seguintes); as condições de imputabilidade e de punibilidade (artigo 285 e seguintes); a responsabilidade pelas infrações (artigo 291); as espécies de penalidade e sua forma de aplicação graduada (artigo 292 e seguintes).

Ainda era nova, entretanto, a ideia de serem fixadas leis nacionais em matéria tributária, no sentido de normas editadas pela União Federal, mas com eficácia sobre todos os entes federados³⁰. Mesmo que tal possibilidade já contasse com previsão constitucional³¹, não se sabia, ao certo, quais matérias poderiam ser tratadas por um diploma dessa natureza, havendo opiniões diversas sobre o assunto³².

À época, GERALDO ATALIBA³³ chegou a afirmar que a determinação do sentido e do alcance da expressão “normas gerais de direito financeiro” seria um dos mais delicados e difíceis problemas até então enfrentados pela doutrina. Não poderia, afinal, ser diferente, haja vista o risco possivelmente representado por essa legislação à autonomia tributária e financeira dos entes subnacionais, que compunha a tradição

²⁸ SOUSA, Rubens Gomes de. *Relatório geral aprovado pela Comissão Especial nomeada pelo Ministro da Fazenda para elaborar o Projeto de Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. p. 337.

²⁹ SOUSA, Rubens Gomes de. Normas gerais do direito financeiro. *Revista de Direito Administrativo*, v. 37, 1954, p. 32.

³⁰ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 144-145.

³¹ Artigo 5º, inciso XV, alínea “b”, da Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 18 de setembro de 1946.

³² MOREIRA, André Mendes. *A Regra da Legalidade Tributária: uma reconstrução à luz da evolução constitucional, legislativa e jurisprudencial*. 2021. Tese (livre-docência) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2021. p. 129-130.

³³ ATALIBA, Geraldo. Normas gerais do direito financeiro. *Revista de Direito Administrativo*, v. 82, 1965, p. 39.

constitucional brasileira desde o período imperial³⁴. Com efeito, isso levou os integrantes da Comissão Especial do Código Tributário Nacional a apresentarem, no mínimo, sete sugestões ao Anteprojeto endereçando a matéria³⁵. No entanto, em vez de estabelecer os limites da norma geral de maneira ampla, preferiram apreciar cada matéria individualmente, optando por excluí-la ou por mantê-la no CTN a depender do seu caráter fundamental e basilar³⁶.

Desse modo, divergindo da posição acadêmica de seu relator geral³⁷ – e da posição perfilhada no capítulo 3 desta pesquisa –, a Comissão Especial e, posteriormente, o Congresso Nacional deliberaram por suprimir o Livro VII do Anteprojeto do CTN, que versava sobre as infrações fiscais e suas penalidades. Mantiveram-se apenas alguns dispositivos específicos, que foram considerados fundamentais e basilares pois dotados de cariz constitucional³⁸ ou afeitos à obrigação tributária penal em sentido amplo³⁹.

No entanto, para que não se perdesse o esforço legislativo ali empreendido, deu-se outro destino a parcela dos dispositivos excluídos. Foi o que aconteceu, por exemplo, com os artigos 278 a 280 do Anteprojeto, que apontavam a sonegação, a fraude e o conluio como circunstâncias agravantes dos ilícitos fiscais. Tais disposições foram reproduzidas nos supracitados artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, cujo objeto era o antigo imposto de consumo. A solução é engenhosa: se tais preceitos não poderiam ser havidos como normas nacionais, que eles fossem transformados em normas federais e, portanto, se aplicassem apenas às exações de competência da União. Veja-se que os enunciados são praticamente iguais:

Tabela 2 – Artigos 278 a 280 do Anteprojeto do CTN e artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64

Anteprojeto do CTN	Lei nº 4.502/64
--------------------	-----------------

³⁴ MOREIRA, André Mendes. *A Regra da Legalidade Tributária: uma reconstrução à luz da evolução constitucional, legislativa e jurisprudencial*. 2021. Tese (livre-docência) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2021. p. 48.

³⁵ SOUSA, Rubens Gomes de. *Relatório geral aprovado pela Comissão Especial nomeada pelo Ministro da Fazenda para elaborar o Projeto de Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. p. 86.

³⁶ SOUSA, Rubens Gomes de. *Relatório geral aprovado pela Comissão Especial nomeada pelo Ministro da Fazenda para elaborar o Projeto de Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. p. 88.

³⁷ SOUSA, Rubens Gomes de. Normas gerais do direito financeiro. *Revista de Direito Administrativo*, v. 37, 1954, p. 32-33.

³⁸ V. g. artigo 106, inciso II do CTN.

³⁹ V. g., artigo 136 do CTN.

“Art. 278. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, por parte da autoridade administrativa: I. Da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II. Das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente. Art. 279. 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 tributo devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento. Art. 280. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 278 e 279”⁴⁰.	“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”.
---	--

A incorporação, na legislação federal, dos dispositivos que haviam sido propostos para o CTN indica ter havido a aquiescência da maioria dos representantes da sociedade quanto ao conteúdo desses artigos de lei.

Entretanto, isso não significa que a inclusão dessas disposições tenha ficado imune a críticas nas sessões congressuais. Um exemplo disso é a Emenda Supressiva nº 75⁴¹ apresentada no Senado Federal, que arguia: (i) a desnecessidade de se prever esses conceitos em lei, pois teriam natureza doutrinária; (ii) se fossem mesmo necessárias, essas disposições deveriam ser transferidas da legislação relativa ao imposto sobre consumo para um Código Tributário – posição que este trabalho adota, com amparo em RUBENS GOMES DE SOUSA⁴²; (iii) não estaria clara, pelo texto proposto, a distinção entre sonegação e fraude.

A par das críticas aduzidas ao longo do processo legislativo, cumpre apontar que existe uma diferença fundamental entre os papéis exercidos por essas regras em cada diploma normativo, ainda que seus textos tenham redação virtualmente idêntica.

⁴⁰ SOUSA, Rubens Gomes de. *Relatório geral aprovado pela Comissão Especial nomeada pelo Ministro da Fazenda para elaborar o Projeto de Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. p. 337.

⁴¹ BRASIL. *Projeto de Lei nº 2.360/64*. Dispõe sobre o imposto de consumo e reorganiza a diretoria de rendas internas. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=202694&fichaAmigavel=nao>, p. 673.

⁴² SOUSA, Rubens Gomes de. Normas gerais do direito financeiro. *Revista de Direito Administrativo*, v. 37, 1954, p. 32-33.

No Anteprojeto, propunha-se que as leis fixassem valores mínimos e máximos para as multas fiscais⁴³. Assim, incumbiria ao aplicador, diante do caso concreto, efetuar a dosimetria da sanção tributária, tendo como principal critério as circunstâncias agravantes e atenuantes previstas na norma geral⁴⁴. Entre essas agravantes, encontravam-se a sonegação, a fraude e o conluio⁴⁵.

Percebe-se que as regras veiculadas pelos artigos 278 a 280 do Anteprojeto do CTN não constituiriam, sob esse regime, normas sancionadoras autônomas cuja incidência justificaria, por si só, a punição do agente. Seria necessária uma segunda norma jurídica – efetivamente sancionadora – lavrada pelo ente federado competente, cujos dizeres determinariam a aplicação de multa pelo cometimento de certa infração⁴⁶. Somente quando aplicável essa segunda regra, poder-se-ia cogitar a ocorrência de sonegação, de fraude ou de conluio, para fim de dosimetria da pena impingida ao acusado – mais especificamente, para seu agravamento dentro dos limites legais. Essa origem do texto como uma possível norma geral de agravamento de outras sanções explica a dificuldade enfrentada pela doutrina ao longo dos anos – e até atualmente – em se conceituar e em se estabelecer os limites do ilícito punido pela multa qualificada, fato que só reforça a relevância da presente investigação. Também explica a confusão de nomenclatura, ainda frequente, entre a multa qualificada (artigo 44, parágrafo primeiro, da Lei nº 9.430/96) e a multa agravada (artigo 44, parágrafo segundo, da Lei nº 9.430/96)

Já na Lei nº 4.502/64, concatenada com o artigo 21 do DL nº 401/68 (e, futuramente, com a Lei nº 9.430/96), sonegação, fraude e conluio não são circunstâncias de agravamento da infração, mas ilícitos tributários autônomos que, por sua própria definição, sempre vêm acompanhados do inadimplemento da obrigação tributária principal.

⁴³ Artigo 294 do Anteprojeto do CTN (SOUSA, Rubens Gomes de. *Relatório geral aprovado pela Comissão Especial nomeada pelo Ministro da Fazenda para elaborar o Projeto de Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. p. 341).

⁴⁴ Artigo 295 do Anteprojeto do CTN (SOUSA, Rubens Gomes de. *Relatório geral aprovado pela Comissão Especial nomeada pelo Ministro da Fazenda para elaborar o Projeto de Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. p. 341-342).

⁴⁵ Artigo 276 do Anteprojeto do CTN (SOUSA, Rubens Gomes de. *Relatório geral aprovado pela Comissão Especial nomeada pelo Ministro da Fazenda para elaborar o Projeto de Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. p. 336-337).

⁴⁶ Artigo 270 do Anteprojeto do CTN (SOUSA, Rubens Gomes de. *Relatório geral aprovado pela Comissão Especial nomeada pelo Ministro da Fazenda para elaborar o Projeto de Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. p. 334-335).

A diferenciação é sutil e é aprofundada no tópico 2.2 e no capítulo 4 desta dissertação. Apenas para fins de esclarecimento, cumpre antecipar que a principal consequência prática dessa distinção é que sonegação, fraude e conluio não são características relativas ao modo como se deu o inadimplemento tributário (por exemplo, a falta de pagamento de quantia vultosa ou de forma reiterada), mas, sim, uma segunda conduta antijurídica, que, quando ocorre, sempre está acompanhada da falta de recolhimento do crédito tributário (mesmo que não se resuma a ela).

Como se observa, já em seu nascedouro no DL nº 401/68, pretendia-se que a multa qualificada fosse entendida como uma sanção autônoma, e não como uma multa de ofício mais gravosa. Embora o legislador tenha tido a oportunidade de trilhar um caminho diverso, optou-se por segregá-las, como duas normas sancionadoras independentes. Isso foi declarado pelo artigo 21 do DL nº 401/68, o qual inaugurou a multa qualificada nos moldes que hoje são conhecidos. O dispositivo é expresso ao afirmar que se está diante de duas multas – no plural. Além disso, topograficamente, trata-se de cada penalidade em uma alínea, denotando sua independência. E, ao fim do primeiro inciso, que versa sobre multa de ofício, determina-se que sua cominação deve ser excepcionada nas hipóteses da multa qualificada.

Não se está, portanto, diante de um agravamento, mas de uma sanção autônoma, com antecedente e consequente normativos próprios. Mesmo que o antecedente da segunda norma pressuponha a prática do ilícito apenado pela primeira, a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio deve ser punida apenas pela multa qualificada, por expressa determinação do artigo 44. De todo modo, a cominação conjunta dessas sanções seria vedada pelo princípio da consunção (ou da absorção), que consiste tanto em técnica de solução do conflito de normas como em mecanismo de aplicação do *ne bis in idem*⁴⁷. Impõe-se, por força desse preceito, a absorção da infração meio pela infração fim, assim como a consunção da sanção mais branda pela mais severa. Desse modo, a multa qualificada consome (ou absorve) a multa de ofício.

Tendo assim se dirigido, o legislador tributário reforçou a necessidade de se estudar o antecedente da multa qualificada para delinear seus limites positivos (pressupostos conceituais) e negativos (incompatibilidades conceituais) – objetivo que se pretende alcançar na presente pesquisa. Antes, porém, de a doutrina iniciar o

⁴⁷ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 370-372 e 377.

descortinamento desse ilícito, a penalidade passou por mudanças relevantes, sobretudo em seu consequente normativo.

A Medida Provisória (MPV) nº 297, de 28 de junho de 1991 elevou as alíquotas da multa de ofício para 80% e da multa qualificada para 240%. Foi efêmera, no entanto, a eficácia desse diploma normativo, pois o prazo constitucional de 30 dias para conversão da medida em lei transcorreu sem o pronunciamento das casas legislativas⁴⁸. A inércia em deliberar o projeto de lei de conversão resultou da falta do quórum exigido para instalação de Comissão Mista, que, a seu turno, se deveu ao recesso parlamentar⁴⁹⁻⁵⁰.

Por isso, aos 29 de julho, na iminência do retorno aos trabalhos congressuais, a Presidência da República reeditou a MPV, sob o nº 298. Aproveitou-se, porém, a oportunidade para, mais uma vez, majorar os percentuais sancionatórios das multas de ofício e qualificada, desta feita para 100% e 300%, respectivamente.

Como relata a Ata da 48ª Sessão Conjunta do Congresso Nacional ocorrida em 20 de agosto de 1991, a justificativa dada pelos técnicos da Receita Federal do Brasil e aceita por Deputados e Senadores para o aumento das alíquotas foi que, consoante à nova legislação, a correção monetária dos créditos tributários decorrentes de multa seria consideravelmente reduzida⁵¹. Até então, esses créditos eram calculados sobre o imposto atualizado monetariamente⁵². No entanto, com a edição da MPV nº 298/91, só seria possível atualizá-los após o último dia útil do décimo segundo mês da data de vencimento. E mesmo nessa hipótese, tinha-se como referência a variação acumulada do Índice Nacional de Preços ao Consumidor (INPC) apurada a partir do quinto mês de vencimento⁵³. Ante os índices hiperinflacionários daqueles anos, entendeu-se que a cominação da multa na proporção de 80% ou de 240% poderia não representar, em termos reais, ônus financeiro suficiente para apenar o sujeito passivo e desincentivar o cometimento da infração. Assim, deliberou-se pela elevação do percentual sancionatório.

⁴⁸ Artigo 62, parágrafo único, da CRFB, em sua redação original.

⁴⁹ Artigo 57 da CRFB, em sua redação original.

⁵⁰ BRASIL. *Diário do Congresso Nacional*, Ano XLVI, nº 62, quarta-feira, 21 de agosto de 1991, p. 2.433.

⁵¹ BRASIL. *Diário do Congresso Nacional*, Ano XLVI, nº 62, quarta-feira, 21 de agosto de 1991, p. 2.433-2.436.

⁵² Artigo 9º do Decreto-Lei nº 1.968, de 23 de novembro de 1982

⁵³ Artigos 3º, 4º e 35 da MPV nº 298/91.

Passados alguns anos, foi editada a Lei do Ajuste Tributário (Lei Federal nº 9.430/96). O novo diploma tinha uma série de propósitos⁵⁴, dentre os quais se destacam: (i) a modernização das normas do IRPJ e da CSLL, em matéria de Direito Tributário Internacional, inclusive – Capítulos I e II; (ii) o aperfeiçoamento das regras de substituição tributária do IPI – Capítulo III; (iii) a adaptação dos procedimentos de fiscalização e de cobrança à economia estabilizada pelo Plano Real⁵⁵ – Capítulo IV.

Neste último desiderato, uma das medidas tomadas foi a significativa redução das penalidades em comento, que passaram a ter as alíquotas de 75% (multa de ofício) e de 150% (multa qualificada). Ressalvando-se a mudança de percentual, o enunciado que veicula a multa qualificada continuou, contudo, com redação praticamente idêntica à do artigo 21 do DL nº 401/68. Veja-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte; II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Além disso, (i) estendeu-se a multa duplicada para as hipóteses de ressarcimento indevido decorrente de incentivo ou benefício fiscal⁵⁶; (ii) permitiu-se a sua cominação de maneira isolada⁵⁷.

2.1.2 Pronunciamentos doutrinários (dezembro de 1968 até maio de 2006)

Sobre os diplomas vigentes entre dezembro de 1968 e maio de 2006, debruçaram-se diversos autores, com destaque para RUY BARBOSA NOGUEIRA, MARCO AURÉLIO GRECO e EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO.

⁵⁴ BRASIL. *Projeto de Lei nº 2.448/96*. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=202694&fichaAmigavel=nao>, p. 431-434.

⁵⁵ BRASIL. *Projeto de Lei nº 2.448/96*. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=202694&fichaAmigavel=nao>, p. 117 e 431.

⁵⁶ Artigo 44, parágrafo quarto, da Lei nº 9.430/96 (redação original).

⁵⁷ Artigos 43 e 44, parágrafo primeiro, incisos II a V, da Lei nº 9.430/96 (redação original).

Após afastar a tese de que poderia existir uma responsabilidade objetiva em matéria de Direito Tributário Sancionador⁵⁸, RUY BARBOSA NOGUEIRA⁵⁹ classifica as infrações fiscais em culposas e dolosas.

Os ilícitos fiscais culposos decorrem da negligência, da imprudência ou da imperícia do agente. Subdividem-se em formais e substanciais, consistindo estes na violação ao poder de tributar em razão do inadimplemento da obrigação tributária principal e aqueles na ofensa ao poder regulamentar pelo desatendimento da obrigação tributária acessória. Para exemplificar, o autor cita o erro de modelo na emissão de nota fiscal e o erro de cálculo do crédito tributário como infrações formal e substancial, respectivamente.

Já as infrações fiscais dolosas, que, particularmente, importam ao presente trabalho, consistem na sonegação, na fraude e no conluio referidos pelos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64. Reconstituindo cada um desses enunciados, o autor propõe que o *discrímen* entre sonegação e fraude se pautar pela diferença entre a obrigação tributária principal e o crédito tributário, acolhida pela Constituição Federal e pelo Código Tributário Nacional⁶⁰⁻⁶¹.

Nessa linha, por meio da sonegação, impede-se ou retarda-se a apuração da existência de uma obrigação tributária principal, isto é, de um vínculo jurídico que obriga o contribuinte a dar pecúnia ao fisco (sentido estático – em aproximação, o *Schuld*). Para tanto, omite-se da fazenda pública o conhecimento do fato gerador – já ocorrido – ou das condições pessoais do contribuinte. Já mediante a fraude, impede-se, reduz-se ou difere-se o crédito tributário, é dizer, o direito subjetivo do fisco de apurar e cobrar o cumprimento da obrigação tributária principal, conferindo-lhe, por meio de lançamento, liquidez, certeza e exigibilidade (sentido dinâmico – em aproximação, o *Haftung*).

Outro estudo elaborado naqueles anos foi o de MARCO AURÉLIO GRECO⁶², o qual assinala que a cominação da multa qualificada deve se encontrar adstrita a

⁵⁸ Cf. tópico 3.2.4.1.

⁵⁹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 194-199.

⁶⁰ Artigo 146, inciso III, alínea “b” da CRFB. Artigos 139 a 141 do CTN.

⁶¹ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 2077-2085; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 838-841; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 600-603.

⁶² GRECO, Marco Aurélio. Multa Agravada e em Duplicidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 76, p. 148-161, 2002.

situações absolutamente excepcionais, chamadas por ele de “exceção da exceção”⁶³. A regra é que o sujeito passivo pague o tributo espontaneamente, não se sujeitando a nenhuma penalidade. A exceção, por sua vez, é simplesmente deixar de recolhê-lo, submetendo-se à multa de 75%, nos termos do artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 (redação original). Finalmente, a exceção da exceção consiste em, além de inadimplir com a obrigação tributária principal, incorrer em evidente intuito de fraude, sujeitando-se à multa de 150%, nos termos do artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96 (redação original).

Esse caráter excepcionalíssimo da norma sancionadora ora examinada tem como consequência a necessidade de interpretá-la de modo estrito e aplicá-la de maneira cautelosa⁶⁴. Isso implica circunscrever a cominação da multa qualificada às condutas que inequivocamente se enquadrarem em seu pressuposto fático. Afasta-se, para isso, qualquer tipo de situação que possa estar subordinada à subjetividade do intérprete, como as divergências de interpretação. A par de decorrer da dupla excepcionalidade do dispositivo, tal percepção é endossada pelo léxico “evidente”, empregado pelo menos desde o DL nº 401/68. Exige-se, portanto, um *standard* probatório robusto para a cominação da multa qualificada, para que ela fique restrita às hipóteses absolutamente nítidas e com qualificação jurídica incontroversa.

Buscando, pois, compreender o sentido do ilícito punido pela multa qualificada, o autor verifica que o intuito de fraude aludido pela Lei nº 9.430/96 traduz um elemento subjetivo especial do tipo (dolo normativo, dolo específico ou *dolus malus*)⁶⁵. Parece, porém, ter havido uma imprecisão na conceituação desse instituto. Conforme explanado adiante⁶⁶, concorda-se com a ideia de que o dolo normativo não se resume à finalidade do agente, mas, além disso, acredita-se ser necessário distingui-lo do dolo natural. A consciência envolvida pelo dolo específico é, então, da ilicitude dos fatos praticados e não apenas da realização da conduta típica.

Ademais, não se trata, conforme o publicista, da fraude à lei⁶⁷, que agrediria, indiretamente, o espírito da lei ou o sistema jurídico como um todo, mas da fraude

⁶³ GRECO, Marco Aurélio. Multa Agravada e em Duplicidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 76, p. 151, 2002.

⁶⁴ GRECO, Marco Aurélio. Multa Agravada e em Duplicidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 76, p. 151-152, 2002.

⁶⁵ GRECO, Marco Aurélio. Multa Agravada e em Duplicidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 76, p. 149-150, 152 e 156-157, 2002.

⁶⁶ Cf. tópicos 3.2.3.1 e 4.2.2.1.

⁶⁷ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. A fraude à lei tributária e os negócios jurídicos indiretos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 61, p. 98-108, 2000.

contra o fisco, que viola, diretamente, a norma tributária. Tal transgressão se efetiva por meio da prática de alguma das condutas tipificadas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

Apenas uma dessas condutas é focalizada pelo autor: a fraude (artigo 72 da Lei nº 4.502/64), que não deve ser confundida com o evidente intuito de fraude (artigo 44 da Lei nº 9.430/96)⁶⁸. Para ele, o artigo 72 contemplaria duas formas de se executar o ilícito punido pela multa qualificada, cada qual suficiente para a sua cominação. A primeira consiste em impedir ou retardar a ocorrência de um fato gerador que se encontra em processo formativo; a segunda corresponde a excluir ou modificar as características do fato gerador já ocorrido.

Diferentemente, EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO⁶⁹ sustenta que a figura tratada pelo artigo 72 da Lei nº 4.502/64 é praticamente idêntica à fraude lei. Entretanto, nenhuma das duas poderia ser considerada apenas um descumprimento indireto à lei, pois, mesmo que dirigida ao seu espírito, a violação constituiria uma ilegalidade como outra qualquer. Nessa linha, o autor declara que a fraude punida pelo artigo 44 da Lei nº 9.430/96 consiste em ação praticada com ardil, astúcia, malícia ou má-fé, pela qual o sujeito passivo impede a ocorrência ou modifica algum dos aspectos do fato gerador da relação jurídica tributária. A sonegação⁷⁰, por sua vez, teria como núcleo apenas o ato de subtrair da autoridade fiscal o conhecimento da ocorrência do fato gerador ou de circunstâncias aptas a interferir na obrigação tributária.

Já com relação ao dolo, há similaridades entre as exposições de AURÉLIO GRECO⁷¹ e de ANDRADE FILHO⁷². Ambos reconhecem que o dolo exigido para a configuração da sonegação e da fraude é o penal. Além disso, deixam de explicitar a distinção entre dolo natural e dolo normativo. No entanto, diferentemente do primeiro, o segundo parece ter equiparado o sentido criminal da palavra à sua acepção civil.

⁶⁸ GRECO, Marco Aurélio. Multa Agravada e em Duplicidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 76, p. 153-156, 2002.

⁶⁹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Infrações e sanções tributárias*. São Paulo, Dialética: 2003. p. 122-124.

⁷⁰ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Infrações e sanções tributárias*. São Paulo, Dialética: 2003. p. 122.

⁷¹ GRECO, Marco Aurélio. Multa Agravada e em Duplicidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 76, p. 149-150, 152 e 156-157, 2002.

⁷² ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Infrações e sanções tributárias*. São Paulo, Dialética: 2003. p. 127-128.

Por derradeiro, ANDRADE FILHO⁷³ ensina que a verificação, pelo intérprete, da existência de dolo independe do conhecimento da vontade interna do agente. Para esse fim, precisa-se apreciar a “linguagem dos fatos”, na qual se exterioriza a intenção do infrator.

2.2 A consolidação da multa qualificada (junho de 2006 até agosto de 2023)

2.2.1 Histórico legislativo (junho de 2006 até agosto de 2023)

Entre 2006 e 2023, o artigo 44 da Lei nº 9.430/96 passou por algumas alterações em seu conteúdo. Para os fins desta investigação, duas delas devem ser destacadas, uma de ordem formal e outra de ordem material.

Formalmente, a segregação entre multa de ofício e multa qualificada deixou de ser feita por incisos alternativos, o que endossa a importância de se aplicar o princípio da consunção para afastamento do *bis in idem*. Materialmente, excluiu-se do texto legal a expressão “evidente intuito de fraude”, que, de acordo com a jurisprudência administrativa, não deixou de compor o antecedente normativo da multa qualificada, a despeito da emissão de novo enunciado sumular a respeito.

Tais alterações foram promovidas pelas Medidas Provisórias nº 303, de 29 de junho de 2006 e nº 351, de 22 de janeiro de 2007 e pela Lei Federal nº 11.488, de 15 de junho de 2007. Mais uma vez, a primeira MPV não foi convertida em lei pelo Congresso Nacional tempestivamente⁷⁴, de modo que o Poder Executivo editou a segunda, transformada na Lei nº 11.488/07. Desde o ato lavrado em junho de 2006, já constavam as duas mudanças supracitadas, que não foram reformuladas ao longo do processo legislativo. O dispositivo, então, passou a ser o seguinte:

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

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

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

⁷³ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Infrações e sanções tributárias*. São Paulo, Dialética: 2003. p. 127-128.

⁷⁴ Artigo 62, parágrafo terceiro, da CRFB.

De início, diga-se que a segregação entre multa de ofício e multa qualificada por meio de parágrafo não prejudica a autonomia dessas normas sancionadoras – mesmo que, anteriormente, essa dicotomia estivesse mais clara, em razão (i) do tratamento da matéria em dois incisos alternativos do *caput*⁷⁵ e (ii) da expressa afirmação de que o inciso I seria a regra geral e o inciso II seria a exceção.

Ocorre que, para constatar a separação entre a multa de ofício e a multa qualificada no regime posterior ao ano de 2006, o intérprete deve considerar que, em termos de técnica legislativa, os parágrafos costumam enunciar exceções às normas estabelecidas pelos artigos⁷⁶. Portanto, com a nova redação, a excepcionalidade deixou de ser transcrita no texto legal, mas foi incorporada à lógica do diploma legislativo⁷⁷.

Isso não reduz a importância da autonomia entre a multa de ofício e a qualificada, mas apenas a torna menos explícita ao aplicador. E se, por um lado, essa parcial implicitude não pode ser negada, por outro, o tratamento da matéria nos moldes atuais reforça a relevância de se aplicar o princípio da consunção, para que a multa de ofício seja absorvida pela multa qualificada quando o inadimplemento tributário é acompanhado do cometimento de sonegação, fraude ou conluio.

Já no que tangencia a supressão da expressão “evidente intuito de fraude”, uma análise perfunctória da matéria poderia indicar que, a partir da MPV nº 303/06, o atendimento a esse requisito seria desnecessário para a cominação da multa qualificada.

Um indício que sustentaria essa interpretação é a jurisprudência administrativa consolidada nos enunciados sumulares. Entre 2006 e 2023, o Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais aprovou duas súmulas sobre a matéria: a de nº 14, aprovada em 2006 e a de nº 25, aprovada em 2009. Este trabalho se debruça sobre o entendimento do CARF no capítulo quatro. Cumpre, neste momento, apenas explanar em que medida tais enunciados se concatenam com as mudanças legislativas ocorridas nesse ínterim. Veja-se, então, o que dizem essas súmulas.

Tabela 3 – Súmulas nº 14 e 25, do Pleno da CSRF

⁷⁵ Artigo 11, inciso III, alínea “d” da LCP nº 95/98.

⁷⁶ Artigo 11, inciso III, alínea “c” da LCP nº 95/98.

⁷⁷ Artigo 11, inciso III, alínea “c” da LCP nº 95/98.

Súmula nº 14 de 2006	Súmula nº 25 de 2009
“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”.	“A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64”.

Nota-se que os enunciados possuem teores muito parecidos. A diferença reside, sobretudo, na exclusão da expressão “evidente intuito de fraude” pela Súmula nº 25 e na inclusão das “hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64”. Dado o seu momento de aprovação, poder-se-ia alegar que a jurisprudência do Conselho se adaptou ao texto legal vigente a partir da MP nº 303/06, dispensando-se a demonstração do evidente intuito de fraude para a cominação da multa qualificada. À luz do exposto no tópico anterior, isso poderia significar que, para a cominação da multa qualificada, teria havido (i) a redução do *standard* probatório e (ii) a dispensa de imputação de dolo normativo.

Mas esse entendimento não resiste à consulta aos precedentes que serviram de *holding* para o segundo enunciado sumular. Todos eles deixaram de manter a duplicação da penalidade sob o fundamento de que o fisco não se desincumbiu de demonstrar o evidente intuito de fraude do contribuinte, alguns inclusive citando a Súmula nº 14 (acórdãos nº 04-00.883; nº 04-00.762; nº 104-23659; nº 104-23697; nº 3402-00.145). Esse fato é reforçado pela existência, até os dias atuais, de precedentes administrativos nesse sentido (v. g., acórdãos nº 9101-005.518, nº 9101-005.867, nº 9101-006.692, nº 9101-006.726 e nº 9101-006.727).

Significa dizer que a jurisprudência administrativa continua a condicionar a validade das multas qualificadas aos dois aspectos do evidente intuito de fraude – a saber, (i) o *standard* probatório robusto e (ii) o dolo normativo. Qual seria, então, nos anos seguintes ao de 2006, o fundamento jurídico dessas condições? Em princípio, a Lei nº 9.430/96 e a Súmula nº 25 do CARF não poderiam exercer esse mister, pois nenhuma das duas contém essa exigência expressa. Embora este ponto se encontre detalhado no capítulo 3, para efeito de elucidação, cumpre desde logo registrar que, atualmente, a exigência de evidente intuito de fraude para cominação das multas qualificadas encontra fundamento no acoplamento estrutural, para o subsistema fiscal, dos princípios penais da culpabilidade, da imputação subjetiva e da presunção de inocência.

Tendo isso em vista, verifica-se que a jurisprudência consolidada pelas Súmulas nº 14 e nº 25 do CARF é praticamente idêntica. Se sua coexistência serve a algo é apenas para: (i) reiterar a força do entendimento por elas representado; (ii) sugerir que, já naqueles anos, existia, pelo menos, uma proximidade entre os ilícitos punidos pelas diferentes multas qualificadas.

O último ponto decorre da constatação de que ambos os enunciados foram aprovados pelo Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a quem incumbia se pronunciar sobre as matérias que fossem de interesse das três seções de julgamento (à época, chamados de Conselhos de Contribuintes)⁷⁸. Disso decorre que os significados de sonegação, fraude e conluio são relevantes para a cominação de multa qualificada em lançamentos de, por exemplo, IRPJ (Primeiro Conselho de Contribuintes), IPI (Segundo Conselho de Contribuintes) e II (Terceiro Conselho de Contribuintes)⁷⁹. Nesses anos, portanto, o interesse na definição desses fatos jurídicos já era transversal na competência tributária da União Federal, não se limitando, de modo específico, a uma determinada exação, mas a todas aquelas que fossem instituídas pela RFB. Atualmente, essa proximidade se ascendeu ao *status* de uma norma geral, que produz efeitos sobre todos os entes federados, conforme expõe o tópico 2.3.

Similarmente, as mudanças efetivadas pelas MPVs nº 303/06 e 351/07 e pela Lei nº 11.488/07 não impactaram a definição dos contornos do antecedente da multa qualificada. Isso porque, para além da supressão da expressão “evidente intuito de fraude” – que não produziu efeitos práticos, em razão do acoplamento de princípios gerais de repressão –, houve apenas uma reorganização dos dispositivos da Lei nº 9.430/96, provavelmente para que se dispusesse, de modo claro, sobre a diferença percentual entre a multa de ofício de 75% e a multa isolada de 50%⁸⁰.

⁷⁸ Artigo 6º, V, do Anexo I da Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998.

⁷⁹ Artigo 3º, V, do Anexo I da Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998; Artigos 7º a 9º do Anexo II da Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998.

⁸⁰ “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;

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”.

2.2.2 Pronunciamentos doutrinários (junho de 2006 até agosto de 2023)

Entre junho de 2006 e agosto de 2023, os trabalhos acadêmicos a respeito da multa qualificada se avolumaram, com destaque para os seguintes autores: JOÃO FRANCISCO BIANCO, GABRIEL LACERDA TROIANELLI, PAULO COVIELLO FILHO, LEONARDO AGUIRRA DE ANDRADE, CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO, BRUNO FAJERSZTAJN e EDUARDO KOWARICK HALPERIN.

Logo em 2006, JOÃO FRANCISCO BIANCO⁸¹ se propõe a atingir objetivo muito similar ao que se buscou no tópico anterior: analisar as transformações ocorridas na legislação de regência da multa qualificada por força da Medida Provisória editada naquele ano.

De pronto, o autor verifica que a retirada da expressão “evidente intuito de fraude” do texto legal obriga que se dê ainda maior importância às definições de sonegação, fraude e conluio constantes dos artigos 71, 72 e 73⁸². Nesse desiderato, ele constata que esses dispositivos de lei possuem uma nota em comum: o dolo, no sentido criminal da palavra⁸³. Não se trata, então, do dolo do Direito Civil, que tem natureza de defeito do negócio jurídico⁸⁴.

A justificativa apresentada por BIANCO⁸⁵ para o acolhimento da acepção penal do termo é autêntica e pode ser parcialmente adotada. Quanto ao artigo 71, ele explica que a sonegação já traz consigo a malícia do dolo civil. Assim, seria redundante e desnecessário que o legislador expressasse no texto de lei o adjetivo “doloso”, com o significado do Direito Privado. Já quanto ao artigo 72, BIANCO⁸⁶ afirma que tanto a fraude como o dolo constituem defeitos autônomos do negócio jurídico, razão pela qual um não poderia adjetivar o outro na acepção emprestada pelo Direito Civil, sob pena de ausência de sentido conceitual. Com base nisso, o dolo mencionado nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 só pode ter acepção criminal.

⁸¹ BIANCO, João Francisco. Sonegação, Fraude e Conluio como Hipóteses de Agravamento da Multa na Legislação Tributária Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 133, p. 35-42, 2006.

⁸² BIANCO, João Francisco. Sonegação, Fraude e Conluio como Hipóteses de Agravamento da Multa na Legislação Tributária Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 133, p. 36-37, 2006

⁸³ Artigo 18 do CP.

⁸⁴ Artigos 145 a 150 do CC.

⁸⁵ BIANCO, João Francisco. Sonegação, Fraude e Conluio como Hipóteses de Agravamento da Multa na Legislação Tributária Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 133, p. 39-41, 2006

⁸⁶ Artigos 145 a 150 e 158 a 165 do CC.

Esse raciocínio parece coerente e fundamentado, mas tem-se uma pontual reserva relativamente ao modo como o dolo penal foi descrito. Ele se ateve unicamente à figura do dolo natural, que consiste na consciente vontade de realização do fato típico⁸⁷. Deixou, então, de cogitar que o elemento subjetivo da sonegação, da fraude e do conluio pode ser o dolo normativo, que pressupõe a efetiva consciência da ilicitude. Essa é uma falha recorrente da doutrina e até mesmo da jurisprudência administrativa, como destacado adiante⁸⁸.

Passados alguns anos, a matéria foi objeto de investigação por GABRIEL LACERDA TROIANELLI⁸⁹. Abstraindo-se do aspecto doloso, o autor sustenta que o atributo que aproxima as condutas tipificadas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64 é o ânimo de ocultar algo do fisco, que se manifesta de dois modos distintos: (i) na sonegação, impede-se ou retarda-se o conhecimento da ocorrência do fato gerador; (ii) na fraude, impedem-se, reduzem-se ou retardam-se fatos relevantes para a correta exigência do tributo⁹⁰.

É possível traçar um paralelo entre essa concepção e os ensinamentos de RUY BARBOSA NOGUEIRA⁹¹, aos quais já se referiu⁹². Afinal, a ocultação promovida pela sonegação impede a apuração do surgimento da obrigação tributária principal, ao passo que a levada a efeito pela fraude impacta na apuração e na cobrança do crédito tributário.

Indo além, TROIANELLI⁹³ exemplifica situações em que a jurisprudência administrativa da época manteve a multa qualificada. São algumas delas: emissão de notas fiscais calçadas; contas bancárias fictícias; escrituração pública por valor inferior ao efetivamente praticado; apresentação de documentação falsa; falsidade ideológica; utilização de notas fiscais emitidas por empresas inexistentes; uso de documentos falsos de empresa inexistente. Para ele, todas essas condutas

⁸⁷ BIANCO, João Francisco. Sonegação, Fraude e Conluio como Hipóteses de Agravamento da Multa na Legislação Tributária Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 133, p. 38-39, 2006.

⁸⁸ Cf. tópicos 3.2.3.1.2, 3.2.4.1 e 4.2.

⁸⁹ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Planejamento Tributário e Multa Qualificada. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 179, p. 43-55, 2010.

⁹⁰ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Planejamento Tributário e Multa Qualificada. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 179, p. 47-49, 2010.

⁹¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 194-199.

⁹² Cf. tópico 2.1.2.

⁹³ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Planejamento Tributário e Multa Qualificada. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 179, p. 49, 2010.

carregariam a intenção de enganar ou de ocultar algo do fisco, o que, em certo sentido, poderia consubstanciar o *dolus malus*.

Em seguida, o assunto foi abordado por PAULO COVIELLO FILHO⁹⁴, que retomou a necessidade de se estudar as mudanças efetuadas a partir da MPV nº 303/06. O autor declara que, até 2006, o antecedente da multa qualificada conteria dois requisitos cumulativos⁹⁵: (i) o evidente intuito de fraude e (ii) uma das condutas tipificadas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64. A partir da Medida Provisória, o primeiro requisito deixaria de ser exigível com força de lei, ainda que a doutrina e a jurisprudência continuem a lhe dar importância⁹⁶. Tal posição é relevante, mas a análise aqui desenvolvida aponta para outra direção.

Primeiramente, entende-se que, na legislação pretérita ao ano de 2006, não havia uma cumulação de pressupostos conceituais. Julga-se que isso só seria possível se o artigo 44 da Lei nº 9.430/96 tivesse uma redação próxima da seguinte: aplica-se a multa de 150% “nos casos em que reste caracterizado o evidente intuito de fraude e seja verificada a prática de qualquer das condutas definidas nos arts. 71, 72 e 73”. Não é o caso. O texto original da Lei nº 9.430/96 é expresso ao afirmar que se aplica a multa de 150% “nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis”. Como dito, a função sintática da oração que iniciada pelo vocábulo “definido” é de oração subordinada adjetiva reduzida de participio de valor restritivo, o que sugere que as condutas descritas na Lei nº 4.502/64 restringem a extensão semântica do termo evidente intuito de fraude.

Em segundo lugar, considera-se que o evidente intuito de fraude continua a ser necessário, com força de lei, para a cominação da multa qualificada, em suas duas dimensões – de robustez probatória e de dolo normativo. A diferença está no fundamento jurídico dessa imposição. De fato, a partir da MPV nº 303/06, o evidente intuito de fraude deixou de figurar na Lei nº 9.430/96, mas continua a ser exigido em

⁹⁴ COVIELLO FILHO, Paulo. A Multa Qualificada na Jurisprudência Administrativa. Análise Crítica das Recentes Decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 218, p. 130-141, 2013.

⁹⁵ COVIELLO FILHO, Paulo. A Multa Qualificada na Jurisprudência Administrativa. Análise Crítica das Recentes Decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 218, p. 131, 2013.

⁹⁶ COVIELLO FILHO, Paulo. A Multa Qualificada na Jurisprudência Administrativa. Análise Crítica das Recentes Decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 218, p. 131-132, 2013.

razão dos preceitos da culpabilidade⁹⁷, da imputação subjetiva⁹⁸ e da presunção de inocência⁹⁹. Conforme exposto a seguir¹⁰⁰, tais princípios reitores do Direito Penal são comunicáveis¹⁰¹ ao Direito Tributário Sancionador. Assim, além de a jurisprudência e doutrina permanecerem condicionando a multa qualificada ao evidente intuito de fraude, como afirmado por COVIELLO FILHO¹⁰², o próprio direito positivo também continua a impor esse requisito.

LEONARDO AGUIRRA DE ANDRADE¹⁰³ também se propôs a investigar os contornos das infrações apenadas pela multa qualificada. Nesse intuito, desde logo, afirma que a sonegação (artigo 71) se traduz em obstaculizar o conhecimento pelo fisco de informações sobre o fato gerador ou sobre a obrigação tributária. A seu juízo, tal definição seria demasiadamente abrangente, o que levaria a sua complementação por tipos penais similares (artigo 1º da Lei nº 8.137/90)¹⁰⁴.

Embora o paralelo traçado com os delitos não seja raro na doutrina, entende-se, neste trabalho, que tal percurso hermenêutico pode fragilizar a autonomia do Direito Tributário Sancionador. Como expõe o próximo capítulo desta pesquisa, os princípios reitores da repressão maturados pelas ciências penais são permeáveis ao presente ramo, mas não podem ser aqui eficazes sem a devida conformação às especificidades do subsistema fiscal. Igualmente, vincular a definição de ilícitos como a sonegação, a fraude e o conluio – que são antecedentes da multa de 150% – ao que a lei penal define como crime contra a ordem tributária poderia vulnerabilizar a prerrogativa, que é privativa da lei tributária¹⁰⁵, de estabelecer quais condutas constituem infrações ao subsistema fiscal.

No que toca à fraude (artigo 72), o autor apresenta uma discordância parcial da posição de MARCO AURÉLIO GRECO¹⁰⁶⁻¹⁰⁷. Por um lado, concorda com o último por

⁹⁷ Artigo 5º, inciso LVII, da CRFB; artigo 8º, item 2, da CADH.

⁹⁸ Artigos 21, 22 e 26 a 28 do CP.

⁹⁹ Artigo 18 do CP; artigo 136 do CTN.

¹⁰⁰ Cf. capítulo 3.

¹⁰¹ Artigo 107, incisos I, III e IV, do CTN.

¹⁰² COVIELLO FILHO, Paulo. A Multa Qualificada na Jurisprudência Administrativa. Análise Crítica das Recentes Decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 218, p. 133, 2013.

¹⁰³ ANDRADE, Leonardo Aguirra de. A Impossibilidade de a Receita Federal Aplicar a Multa Qualificada Federal de 150%. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, nº 37. p. 288-312, 1º semestre de 2017.

¹⁰⁴ ANDRADE, Leonardo Aguirra de. A Impossibilidade de a Receita Federal Aplicar a Multa Qualificada Federal de 150%. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, nº 37. p. 290-292, 1º semestre de 2017.

¹⁰⁵ Artigo 97, inciso V, do CTN.

¹⁰⁶ Cf. tópico 2.1.2.

¹⁰⁷ GRECO, Marco Aurélio. Multa Agravada e em Duplicidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 76, p. 148-161, 2002.

afirmar que não se está diante de fraude à lei e tampouco de fraude contra credores¹⁰⁸; por outro, diverge dele por não reputar adequada a especificação de fatos geradores em curso de formação¹⁰⁹. Para ANDRADE¹¹⁰, a fraude fiscal consistiria no falseamento doloso de registros e documentos relativos ao fato gerador, como ocorreria, por exemplo, com a simulação.

No entanto, ao focalizar a figura do dolo, o autor parece ter combinado as figuras do dolo natural e do dolo normativo, o que não parece a abordagem mais consentânea com as normas penais vigentes na contemporaneidade. Embora, inicialmente, o trabalho resuma o dolo à realização consciente e voluntária do tipo penal (o que corresponde ao dolo natural)¹¹¹, na sequência, esse instituto é definido com referência à obra de ANÍBAL BRUNO¹¹²⁻¹¹³, um dos fundadores das ciências penais e representante das teorias causalista da tipicidade e psicológica ou psicológico-normativa da culpabilidade¹¹⁴. Essas concepções estão detalhadas adiante, mas cumpre antecipar que (i) elas não prevalecem desde a Reforma do Código Penal de 1984, que se orientou pela teoria finalista da ação¹¹⁵; (ii) elas não se pautam por uma definição natural de dolo, anteriormente mencionada pelo autor, mas por uma aceção normativa.

Outro trabalho digno de nota é o elaborado por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO¹¹⁶, para quem não há perfeita simetria entre os antecedentes da multa qualificada e o delito de falsidade com supressão de tributo¹¹⁷. O ilícito punido pela multa de 150% seria mais restrito que o crime contra a ordem tributária, sob dois aspectos: um, de cunho objetivo e outro, de caráter subjetivo.

¹⁰⁸ Artigos 158 a 165 do CC.

¹⁰⁹ ANDRADE, Leonardo Aguirra de. A Impossibilidade de a Receita Federal Aplicar a Multa Qualificada Federal de 150%. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, nº 37. p. 292-295, 1º semestre de 2017.

¹¹⁰ ANDRADE, Leonardo Aguirra de. A Impossibilidade de a Receita Federal Aplicar a Multa Qualificada Federal de 150%. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, nº 37. p. 293, 1º semestre de 2017.

¹¹¹ ANDRADE, Leonardo Aguirra de. A Impossibilidade de a Receita Federal Aplicar a Multa Qualificada Federal de 150%. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, nº 37. p. 297, 1º semestre de 2017.

¹¹² BRUNO, Anibal. *Direito Penal: parte geral*. Rio de Janeiro: Forense, 1967. p. 60.

¹¹³ ANDRADE, Leonardo Aguirra de. A Impossibilidade de a Receita Federal Aplicar a Multa Qualificada Federal de 150%. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, nº 37. p. 297, 1º semestre de 2017.

¹¹⁴ BATISTA, Nilo. *Anibal Bruno, Penalista*. Rio de Janeiro: Editora Liber Juris Ltda., 1978. p. 23-25.

¹¹⁵ PRADO, Luiz Regis. *Tratado de Direito Penal brasileiro: parte geral*. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 741-743.

¹¹⁶ DANIEL NETO, Carlos Augusto. A Assimetria Conceitual entre as Sanções Administrativas e Penais na Tributação Federal. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, nº 46. p. 145-170, 2º semestre de 2020.

¹¹⁷ Artigos 1º e 2º da Lei Federal nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

Em termos objetivos, a sanção fiscal teria dois antecedentes principais: (i) a sonegação, consistente em impedir ou retardar o conhecimento da autoridade sobre a ocorrência do fato gerador ou sobre condições pessoais que afetem a obrigação tributária; (ii) a fraude, traduzindo-se em impedir ou retardar o fato gerador ou modificar suas características para reduzir, diferir ou evitar o tributo devido¹¹⁸. Nota-se que ambas as hipóteses envolvem o ato ou o efeito de fazer algo sobre o fato gerador, seja impedi-lo, retardá-lo, modificá-lo ou obstar seu conhecimento pelo fisco. Para o autor, o fato gerador referido pelos artigos 71 a 72 da Lei nº 4.502/64 não seria a hipótese de incidência do tributo¹¹⁹, mas aquele evento verificado na concretude dos acontecimentos¹²⁰, que, conforme conhecida lição doutrinária¹²¹⁻¹²², encerra apenas os aspectos material, pessoal, espacial e temporal da norma tributária. Excluir-se-iam, então, do escopo da multa qualificada aquelas ações ou omissões que produzirem efeito apenas sobre a alíquota e a base de cálculo da exação, pois elas compõem o aspecto quantitativo da norma tributária (alheio ao fato gerador).

Já a sanção penal puniria, amplamente, o ato de falsidade do qual resulta a supressão de tributo¹²³. O autor remonta à Lei Federal nº 4.729, de 14 de julho de 1965, que seria a primeira norma a criminalizar a sonegação fiscal no Brasil. Sua exposição de motivos teria consignado que a tipificação dessa conduta se deve a uma suposta insuficiência das sanções tributárias. Por isso, ter-se-ia buscado estabelecer um tipo penal mais abrangente, que envolvesse situações não abarcadas pela multa qualificada¹²⁴. Por conseguinte, diferentemente da multa de 150%, a caracterização do crime contra a ordem tributária independeria do conceito técnico de fato gerador.

Na outra ponta, em termos subjetivos, existiria uma diferença entre as espécies de dolo exigidas para a cominação de cada uma dessas sanções. A multa qualificada dependeria do dolo específico de sonegar ou de fraudar (dolo normativo ou *dolus*

¹¹⁸ DANIEL NETO, Carlos Augusto. A Assimetria Conceitual entre as Sanções Administrativas e Penais na Tributação Federal. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, nº 46. p. 151-152, 2º semestre de 2020.

¹¹⁹ Artigo 114 do CTN.

¹²⁰ Artigo 113, parágrafo primeiro, do CTN.

¹²¹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2018. p. 58.

¹²² Artigos 146, inciso III, alínea “a” e 154, inciso I da CRFB.

¹²³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 827-832.

¹²⁴ DANIEL NETO, Carlos Augusto. A Assimetria Conceitual entre as Sanções Administrativas e Penais na Tributação Federal. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, nº 46. p. 145-156, 2º semestre de 2020.

malus). Por sua vez, à configuração do crime contra a ordem tributária, bastaria o dolo “genérico”¹²⁵ – mais precisamente, o dolo natural.

Para embasar essa última afirmação, DANIEL NETO¹²⁶ se vale, mais uma vez, da interpretação genética e da vontade do legislador, mas desta feita remetendo ao processo legislativo que resultou na Lei nº 8.137/90. Nele, teria sido apresentada uma emenda para criar uma causa de aumento de pena fundada no dolo específico do agente, em termos idênticos à redação original do artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96. A rejeição dessa proposta pelo Poder Legislativo atestaria que, conforme a lei penal aprovada, seria dispensável a presença de dolo específico para a ocorrência do delito, sendo bastante o dolo “genérico”.

A argumentação apresentada pelo autor apresenta alguma solidez, mas, sobretudo no que se refere à distinção objetiva, não se revela a mais convincente à luz dos critérios aqui utilizados. Não parece possível que o delito fiscal negue a estruturação científica e positiva do Direito Tributário. Do contrário, comprometer-se-ia o que MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI¹²⁷ convencionou chamar de unidade do injusto. O ensinamento da autora tem como fundamento a tradicional separação entre norma e lei, atribuída a KARL BINDING¹²⁸. Em suma, o caráter criminoso da conduta não pode ser extraído com fundamento exclusivo na lei penal, pois o seu texto se limita a descrever as condutas típicas e a imputar-lhes as penas devidas. Para que se valora a ação como um crime em sentido científico (fato típico, ilícito e culpável), é necessário que o intérprete também considere a legislação do subsistema cujo bem jurídico foi lesado pela infração. Tal interpretação integrativa tem como resultado a norma penal, que é objeto de descumprimento pelo agente do delito.

Isso se aplica às infrações penais de todas as ordens, inclusive aos crimes de fundo fiscal. Portanto, só é possível falar em crime contra a ordem tributária se o artigo 1º da Lei nº 8.137/90 for interpretado à luz do CTN e das demais regras de Direito Tributário. Aliás, em certo sentido, é possível afirmar que o Supremo Tribunal Federal

¹²⁵ DANIEL NETO, Carlos Augusto. A Assimetria Conceitual entre as Sanções Administrativas e Penais na Tributação Federal. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, nº 46. p. 157-158, 2º semestre de 2020.

¹²⁶ DANIEL NETO, Carlos Augusto. A Assimetria Conceitual entre as Sanções Administrativas e Penais na Tributação Federal. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, nº 46. p. 158-160, 2º semestre de 2020.

¹²⁷ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. Belo Horizonte: Fórum, 2021. p. 159-160. DERZI, Misabel de Abreu Machado. Da unidade do injusto no direito penal tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 63, 1994. p. 219.

¹²⁸ BINDING, Karl. *As normas e suas infrações* (Die normen und ihre übertretungen). Imprensa: Vitória, 2002. p. 54-59.

encampou essa perspectiva na Súmula Vinculante nº 24¹²⁹. Ao condicionar a ocorrência dos crimes da Lei nº 8.137/90 ao lançamento definitivo do tributo, o STF acaba por submetê-los ao controle de legalidade efetuado pelas autoridades fiscais no contencioso administrativo, cujo critério, em tese, é a própria legislação tributária.

Nesse sentido, os delitos positivados no artigo 1º da Lei nº 8.137/90 não podem renunciar ao conceito técnico-científico de fato gerador¹³⁰. A tese oposta prejudicaria a própria norma penal, pois sua reconstrução, em crimes de fundo fiscal, deve ser feita conjugadamente com a lei tributária.

Em que pese isso, nada obsta que, de fato, haja uma assimetria entre o ilícito punido pela multa qualificada e os crimes tipificados na Lei nº 8.137/90. É possível que tal desigualdade resida especificamente no elemento subjetivo de cada infração. E, nesse ponto, é merecedora de acolhimento a percepção de CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO¹³¹, máxime por observar a particularidade do dolo exigido para a cobrança da multa de 150%. Não se trata do dolo enquanto elemento subjetivo geral dos tipos, típico dos crimes contra a ordem tributária¹³², mas do *dolus malus* (chamado pelo autor de dolo específico e, pela dogmática penal, de dolo normativo).

De mais a mais, a investigação de BRUNO FAJERSZTAJN¹³³ também parece ter se aproximado dessa conclusão. Antes disso, porém, com fundamento nas obras de RUY BARBOSA NOGUEIRA¹³⁴⁻¹³⁵ e de LEANDRO PAULSEN¹³⁶, o autor classifica¹³⁷ as multas fiscais em conformidade com a infração cometida pelo contribuinte, segregando-as em: (i) multas decorrentes da falta de recolhimento de tributo por infração culposa; (ii) multas decorrentes da falta de recolhimento de tributo

¹²⁹ “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo”.

¹³⁰ Artigos 146, inciso III, alínea “a” e 154, inciso I da CRFB e 113, parágrafo primeiro, do CTN.

¹³¹ DANIEL NETO, Carlos Augusto. A Assimetria Conceitual entre as Sanções Administrativas e Penais na Tributação Federal. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, nº 46. p. 157-160, 2º semestre de 2020

¹³² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Sexta Turma). *AgRg no AREsp nº 1.192.690/SP*. Demonstração da autoria e da intenção de fraudar a ordem tributária. Prescindibilidade de especial fim de agir. Relator: Ministro Rogerio Schietti Cruz, julgado em: 17 mai. 2018. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Quinta Turma). *AgRg nos EDcl no REsp nº 1.417.240/SP*. Crime de apropriação indébita previdenciária. Inépcia da denúncia. Incidência da Súmula n. 7 do Superior Tribunal de Justiça – STJ. Autoria coletiva. Descrição genérica dos fatos. Crime omissivo próprio. Não recolhimento. Consumação. Dolo genérico configurado. Relator: Ministro Joel Ilan Paciornik, julgado em: 23 out. 2018.

¹³³ FAJERSZTAJN, Bruno. *Multas no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 278, 283, 285, 305-326.

¹³⁴ Cf. tópico 2.1.2.

¹³⁵ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 194-199.

¹³⁶ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 367-386.

¹³⁷ FAJERSZTAJN, Bruno. *Multas no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 305-326.

por infração dolosa; (iii) multas decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias; (iv) multas decorrentes de recolhimento de tributo em atraso; (v) multas decorrentes de compensação indevida. Como exemplo de cada uma, cita a multa de ofício, a multa qualificada, a multa por erro de classificação fiscal¹³⁸, a multa de mora¹³⁹ e a multa isolada¹⁴⁰, respectivamente.

Ao aprofundar a segunda classe¹⁴¹, o autor ponderou que a excepcionalidade da multa qualificada notada por MARCO AURÉLIO GRECO¹⁴²⁻¹⁴³ decorre de um elemento subjetivo, qual seja: a vontade de violar a norma tributária. O presente trabalho vai além: a vontade consciente exigida pelos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64 é especificamente a de sonegar, fraudar ou conluir.

Prosseguindo com a revisão bibliográfica, julga-se que a pesquisa a qual de forma mais clara conceituou o antecedente da multa qualificada e estabeleceu o *standard* probatório exigido para sua configuração foi a de EDUARDO KOWARICK HALPERIN¹⁴⁴, cujos ensinamentos se assemelham aos de EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO¹⁴⁵.

De plano, o HALPERIN¹⁴⁶ sustenta que o dolo tratado pela Lei nº 4.502/64 é o do Direito Penal, por duas razões. A primeira é que a lei tributária empregou tal definição sem atribuir-lhe outro significado, o que obriga o intérprete a procurá-lo no interior do próprio sistema jurídico¹⁴⁷. A segunda é que, conforme exposto a seguir¹⁴⁸, há uma identidade ontológica entre as sanções penais e as fiscais¹⁴⁹, fato que possibilita a aplicação dos princípios daquele ramo na presente discussão.

¹³⁸ Artigo 84 da MPV nº 2.158, de 24 de agosto de 2001.

¹³⁹ Artigo 61 da Lei nº 9.430/96.

¹⁴⁰ Artigo 18 da Lei nº 10.833/03.

¹⁴¹ FAJERSZTAJN, Bruno. *Multas no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 307-315.

¹⁴² Cf. tópico 2.1.2.

¹⁴³ GRECO, Marco Aurélio. Multa Agravada e em Duplicidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 76, p. 148-161, 2002.

¹⁴⁴ HALPERIN, Eduardo Kowarick. *Multa qualificada no direito tributário*. São Paulo: IBDT, 2021. p. 34-64 e 75-96.

¹⁴⁵ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Infrações e sanções tributárias*. São Paulo, Dialética: 2003. p. 122-128.

¹⁴⁶ HALPERIN, Eduardo Kowarick. *Multa qualificada no direito tributário*. São Paulo: IBDT, 2021. p. 39-41.

¹⁴⁷ AVILA, Humberto Bergmann. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 50.

¹⁴⁸ Cf. tópico 3.1.2.

¹⁴⁹ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 88, 198-199

Indo além, HALPERIN¹⁵⁰ verifica que não se trata de qualquer dolo, mas do dolo específico, pois os artigos 71 a 73 exprimem um especial fim de agir do sujeito passivo. Por meio dele, o agente orienta sua conduta para uma finalidade ilícita específica, qual seja: a realização do fato gerador sem a ciência da Fiscalização.

Aliás, é precisamente esse atributo que sonegação e fraude têm em comum. Ambas buscam o desconhecimento fiscal de que a obrigação tributária principal surgiu e o têm como resultado. A diferença, a seu turno, está no modo com que a realização do fato gerador é obnubilada do fisco. Por um lado, na sonegação, o sujeito passivo simplesmente priva da fiscalização a ciência do surgimento da obrigação principal – como se nenhum fato tivesse ocorrido¹⁵¹. Por outro lado, na fraude, há uma sofisticação: o sujeito passivo pratica outro fato, que prejudica a compreensão da realidade pelo fisco, privando o conhecimento fazendário de que a obrigação principal surgiu¹⁵².

Em abordagem metafórica – e bastante esclarecedora, diga-se – HALPERIN¹⁵³ exemplifica a distinção entre sonegação e fraude em situações hipotéticas. Suponha-se que o horário de início de determinada aula é às oito horas. Uma certa feita, o aluno A decide comparecer à classe às oito horas e cinco minutos sem se submeter às advertências escolares. Há duas formas possíveis de A cometer essa irregularidade: (i) ele pode solicitar que o colega B apague a lâmpada da sala às sete horas e cinquenta e nove minutos e a reacenda às oito horas e seis minutos, de modo que o professor não saberá que A chegou atrasado; (ii) ele pode atrasar o relógio da sala em seis minutos, de modo que o professor entenda que não houve atraso. A metáfora da luz apagada representa a sonegação, pois a fiscalização (professor) foi simplesmente privada do conhecimento da realidade; enquanto a metáfora do relógio atrasado representa a fraude, pois a percepção da realidade da fiscalização (professor) foi alterada em suas características essenciais.

¹⁵⁰ HALPERIN, Eduardo Kowarick. *Multa qualificada no direito tributário*. São Paulo: IBDT, 2021. p. 41-42.

¹⁵¹ HALPERIN, Eduardo Kowarick. *Multa qualificada no direito tributário*. São Paulo: IBDT, 2021. p. 75-77.

¹⁵² HALPERIN, Eduardo Kowarick. *Multa qualificada no direito tributário*. São Paulo: IBDT, 2021. p. 81-84.

¹⁵³ HALPERIN, Eduardo Kowarick. *Multa qualificada no direito tributário*. São Paulo: IBDT, 2021. p. 75-77 e 81-84.

Por fim, o autor¹⁵⁴ registra que o dolo específico pressuposto por ambas as infrações possui um *standard* probatório particular. Em suma, é necessário que o acervo de provas suporte, acima de qualquer dúvida razoável, a cominação da multa qualificada. Para tanto, não se precisa acessar o estado mental do sujeito passivo. Basta verificar como a intenção do agente se exterioriza em seus atos, por meio da indagação: há sentido em seu comportamento? A imputação do dolo, nesse diapasão, está restrita às situações em que, acima de qualquer dúvida razoável, o comportamento do contribuinte só faz sentido se pautada pela persecução de um fim ilícito. Não há que se imputar dolo quando, diante do contexto e das circunstâncias da conduta praticada pelo agente, haja sentido na busca de um fim lícito.

2.3 A ascensão da multa qualificada ao *status* de norma geral de Direito Tributário Sancionador (de setembro de 2023 até os dias atuais)

2.3.1 A vontade da lei e a vontade do legislador na edição da Lei nº 14.689/23

Se no recorte temporal anterior poucas mudanças haviam sido efetuadas no regime jurídico da multa qualificada, em 2023 houve uma reorganização profunda no conteúdo normativo dessa sanção. Isso se deve à Lei nº 14.689, de 20 de setembro, que, originalmente, tinha como objeto principal a retomada do voto de qualidade nos julgamentos colegiados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Após sucessivas mudanças no critério de desempate aplicável às sessões do Conselho¹⁵⁵, o Poder Executivo enviou ao Congresso Nacional um Projeto de Lei para endereçar a matéria, sob o nº 2.384/23¹⁵⁶. Tratava-se de uma proposta curta, composta por apenas seis dispositivos, os quais, além de tratarem da substituição do *in dubio pro contribuinte* pelo voto de qualidade, dispunham acerca do contencioso administrativo de baixa complexidade e do estabelecimento de critérios de conformidade e de autorregulização tributária.

¹⁵⁴ HALPERIN, Eduardo Kowarick. *Multa qualificada no direito tributário*. São Paulo: IBDT, 2021. p. 34-39 e 42-57.

¹⁵⁵ Cf. tópico 4.1.

¹⁵⁶ BRASIL. *Parecer nº 127, de 2023*. Redação final do Projeto de Lei nº 2.384, de 2023, da Presidência da República. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9445294&ts=1752085443530&disposition=inline..>

Na Câmara dos Deputados, o Projeto passou por modificações significativas. Por exemplo, foram incluídos enunciados sobre não confisco, transações tributárias e redução de consectários legais em julgamento de recurso administrativo por voto de qualidade. Entre as emendas acolhidas, destaca-se, por pertinência ao trabalho, a de nº 36, que propunha alterar o artigo 44 da Lei nº 9.430/96 em diversos pontos.

Após ser aprovado na Câmara, o Projeto de Lei foi enviado ao Senado Federal, que em poucas semanas deliberou por aprová-lo com as alterações no regime da multa qualificada sugeridas pela primeira casa parlamentar, remetendo-o à Presidência da República para sanção ou veto.

Em maior parte, as alterações ao artigo 44 da Lei nº 9.430/96 foram vetadas pelo Poder Executivo, sem a rejeição desses vetos por parte do Congresso Nacional. Ao fim do processo legislativo, a Lei nº 14.689/23 veio a ser sancionada de maneira a atribuir à multa qualificada o seguinte regime jurídico:

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

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

[...] § 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado 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, e passará a ser de:

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo.

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões.

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando:

I – não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964;

II – houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo.

Como se pode observar, o texto legal passou a contemplar alguns novos e relevantes elementos. O mais importante deles é o desmembramento da norma sancionadora, até então unitária, em duas: (i) a multa qualificada sem reincidência, cujo percentual é de 100% e (ii) a multa qualificada com reincidência, cujo percentual é de 150%. Para efeito de aplicação desse dispositivo, considera-se como

reincidência a repetição de qualquer das condutas dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64 no prazo de dois anos contados do lançamento.

Considera-se que a definição legal de reincidência poderia ser mais precisa. Em especial, se sonegação, fraude e conluio constituem ilícitos tributários autônomos – tanto que conceituados de forma segregada –, não parece adequado que o cometimento de um deles sirva de fundamento para caracterizar a reincidência em relação a outro. Some-se a isso a necessidade de delimitar de modo mais claro o marco inicial do biênio. Caso apresentada defesa administrativa, os dois anos devem ser contados da intimação do sujeito passivo acerca do auto de infração ou da constituição definitiva do crédito tributário?

Uma alternativa para superar tais imprecisões pode ser encontrada, mais uma vez, no Anteprojeto do CTN. Em seu artigo 277¹⁵⁷, estabelecia-se que o marco inicial para a contagem do prazo de reincidência é a decisão definitiva transitada em julgado. Ademais, com acerto, o Anteprojeto distinguia a reincidência genérica da específica, sendo esta última caracterizada pela prática reiterada de infrações com idêntica capitulação legal. Assim, a prática de sonegação seguida de fraude, ou de fraude seguida de conluio – ainda que este último seja fraudulento – não configuraria reincidência específica, em razão das diversas capitulações legais.

Se a Lei nº 14.689/23 tivesse cuidado de se inspirar no Anteprojeto, outra consequência relevante que se adviria seria que a reincidência em matéria de sonegação, fraude ou conluio somente se caracterizaria quando ambas as infrações envolvessem o inadimplemento do mesmo tributo. Isso porque o suporte fático da norma sancionadora é o descumprimento da obrigação tributária principal, cuja existência pressupõe a ocorrência do fato gerador de um tributo específico.

De mais a mais, com a inclusão do parágrafo 1º-C, foram parcialmente juridicizadas algumas das lições doutrinárias às quais este trabalho se referiu. Trata-se de uma iniciativa importante, pois representa um avanço na infundável tentativa de se interpretar e aplicar corretamente a norma jurídica.

¹⁵⁷ “Art. 277. Reincidência é a nova infração da legislação tributária da mesma pessoa jurídica de direito público interno, cometida pelo mesmo contribuinte, ainda que seja diverso o agente, dentro em cinco anos do cumprimento da penalidade, ou da extinção da punibilidade, relativas a infração anterior apurada por decisão definitiva e passada em julgado.

§ 1º. A reincidência é específica quando ambas infrações têm a mesma capitulação legal, e genérica nos demais casos.

§ 2º. Na conceituação da reincidência não se computam as condenações por tentativa”.

No inciso I do parágrafo 1º-C, expressou-se que as multas qualificadas serão inaplicáveis quando não restar configurada, individualizada e comprovada a sonegação, a fraude ou o conluio. Seu fundamento é o *standard* probatório demandado por essas sanções¹⁵⁸. Tal inclusão é merecedora de reconhecimento, pois diminui o esforço exegético necessário à imposição da exigência probatória, que, desde a MPV nº 303/06, havia passado a depender da introjeção dos princípios gerais de repressão no sistema fiscal.

Já no inciso II do parágrafo 1º-C, consignou-se que as sanções em comento não devem ser cominadas quando houver sentença penal de mérito pela absolvição do sujeito passivo. O grau de indeterminação semântica (ou genericidade)¹⁵⁹ desse último dispositivo deve ser alvo de apontamentos. Apenas para exemplificar, não está claro qual é o tipo penal cuja absolvição levaria ao descabimento da multa qualificada – valendo registrar não ser raro que a cominação dessas sanções seja feita em procedimentos fiscalizatórios iniciados pela existência de investigações policiais de crimes de naturezas diversas, nem sempre contra a ordem tributária¹⁶⁰.

Além disso, o enunciado parece pressupor uma biunivocidade entre os antecedentes das multas qualificadas e dos crimes contra a ordem tributária que, como dito, não necessariamente existe. A única certeza que há é que ambas as sanções punem infrações que são dolosas. Mesmo assim, a primeira se pauta pelo dolo normativo e a segunda pelo dolo natural.

Compreende-se que o inciso II deveria ser reformulado para exprimir que só haverá inaplicabilidade das multas qualificadas por sentença penal absolutória se a decisão judicial (i) versar especificamente sobre crimes contra a ordem tributária¹⁶¹ e (ii) se fundar na falta de dolo do agente (quem não tem dolo natural não pode ter dolo normativo, pois este é um *plus* àquele¹⁶²). Isso, entretanto, não implicará que, se desatendidas essas condições, a sanção deveria ser mantida. É possível que, mesmo assim, o fisco tenha que cancelar a multa tributária, desde que verifique não haver subsunção entre o ilícito por ela apenado e a conduta perpetrada pelo sujeito passivo. Para tanto, o julgador administrativo pode até mesmo repisar os fundamentos da

¹⁵⁸ HALPERIN, Eduardo Kowarick. *Multa qualificada no direito tributário*. São Paulo: IBDT, 2021. p. 34-39 e 42-57.

¹⁵⁹ AVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da Indeterminação no Direito*: entre a indeterminação aparente e a determinação latente. São Paulo: Malheiros/JusPodivm, 2024. p. 49-53.

¹⁶⁰ Cf. capítulo 4.

¹⁶¹ Artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90.

¹⁶² Cf. tópico 3.2.3.1.2.

sentença judicial, desde que demonstre sua relevância para o Direito Tributário Sancionador. O ponto aqui ressaltado é que não se revela adequado equiparar os antecedentes das sanções fiscal e penal. Trata-se de manifestações independentes da potestade punitiva do Estado, pertencentes a campos autônomos do Direito. Sob essa perspectiva, a simples existência de sentença criminal absolutória não levaria, por si só, ao cancelamento da sanção tributária, salvo se demonstrada sua inaplicação pelas normas fiscais ou penais acopladas ao presente ramo (ainda que por atividade interpretativa do julgador). Até o momento, porém, a verificação dessas duas condições não se faz necessária, pois o parágrafo 1^a-C, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96 determina, amplamente, a inaplicabilidade da multa qualificada quando há sentença penal absolutória.

Em linha com abordagem genética utilizada neste capítulo, vale salientar que parece existir uma desarmonia entre a Lei nº 14.689/23 e a vontade manifestada pelos parlamentares no processo legislativo que resultou em sua aprovação.

Como justificativa para apresentação da Emenda nº 36, o Deputado¹⁶³ apontou que o Núcleo de Estudos Fiscais da Fundação Getúlio Vargas¹⁶⁴ concluiu não ser rara, no direito alienígena, a adoção de sistemáticas de gradação de sanções fiscais. Os pareceres aprovados pela maioria¹⁶⁵ dos integrantes da Câmara¹⁶⁶ e do Senado¹⁶⁷ repetiram que a emenda em questão deveria ser aprovada porque possibilitaria a gradação das multas qualificadas.

Embora não se possa negar que, com a nova Lei, a multa qualificada se encontra mais graduada do que antes estivera, não se deve superestimar as

¹⁶³ BRASIL. *Emenda de Plenário nº 36, de 2023*. Disciplina a proclamação de resultados de julgamentos, na hipótese de empate na votação no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e dispõe sobre conformidade tributária no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda e sobre o contencioso administrativo fiscal de baixa complexidade. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2294436&filename=EMP%2036%20=%3E%20PL%20384/2023.

¹⁶⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz de *et al.* *Estudo sobre a aplicação de multas tributárias qualificadas: uma abordagem jurídica e econômica comparativa*. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, 2022. p. 61-65.

¹⁶⁵ Artigo 47 da CRFB.

¹⁶⁶ BRASIL. *Parecer Preliminar de Plenário nº 2, de 2023*. Disciplina a proclamação de resultados de julgamentos, na hipótese de empate na votação no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e dispõe sobre conformidade tributária no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda e sobre o contencioso administrativo fiscal de baixa complexidade. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2298319&filename=PRLP%202%20=%3E%20PL%20384/2023.

¹⁶⁷ BRASIL. *Parecer nº 127, de 2023*. Redação final do Projeto de Lei nº 2.384, de 2023, da Presidência da República. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9445294&ts=1752085443530&disposition=inline..>

consequências dessa alteração legislativa. A segregação da multa qualificada federal em duas evita que a sanção de 150% seja aplicada de modo indiscriminado, mas, na outra ponta, possibilita que, doravante, a multa de 100% seja cominada sem critérios de ponderação claros.

Portanto, entende-se que a Lei nº 14.689/23 não incorporou, efetivamente, uma metodologia de graduação de penalidades ao Direito Tributário Sancionador brasileiro. Em verdade, ela representa a perda de uma oportunidade de se instituir uma sistemática definitiva de dosimetria das multas¹⁶⁸ ou, ao menos, de se recuperarem os critérios de gradação propostos por RUBENS GOMES DE SOUSA no Anteprojeto do CTN (artigos 67 e seguintes da Lei nº 4.502/64).

Essa perda de oportunidade fica ainda mais clara se for considerado que o texto enviado à sanção presidencial continha dispositivos estabelecendo que: (i) a multa qualificada seria reduzida a 75% se o sujeito passivo (i.i) tomasse medidas para sanar os efeitos da sonegação, da fraude e do conluio ou (i.ii) se tais infrações tivessem sido praticadas às claras; (ii) a multa de ofício seria reduzida para 50% em havendo (ii.i) erro escusável, (ii.ii) divergência interpretativa ou (ii.iii) adoção, pelo sujeito passivo, de práticas reiteradas – do mercado, inclusive; (iii) a multa de ofício seria relevada se o sujeito passivo tivesse um histórico positivo de conformidade fiscal. Não fosse o veto desses dispositivos, poder-se-ia, de fato, falar em um primeiro passo em direção à dosimetria e à gradação das sanções tributárias, como sugerem os pronunciamentos parlamentares proferidos ao longo do processo legislativo.

Diante dessa desarmonia entre a vontade do legislador e a vontade da lei expressa na comparação entre os registros parlamentares e o texto sancionado pela Presidência da República, cumpre assinalar aquela que seria, supõe-se, a *ratio iuris*¹⁶⁹ do artigo 8º da Lei nº 14.689/23. Indaga-se qual seria a razão jurídica por detrás do desmembramento da multa qualificada em duas: (i) uma de 100%, aplicável sobre a sonegação, a fraude e o conluio e (ii) outra de 150%, aplicável sobre a reincidência no cometimento de qualquer desses ilícitos.

De fato, a resposta pode ser encontrada no direito alienígena. Não reside, porém, na busca por gradação ou dosimetria das multas fiscais, mas numa ideia mais

¹⁶⁸ Para um estudo específico a respeito, recomenda-se: HUBAIDE, Sávio Jorge Costa. *Dosimetria das sanções tributárias: possibilidade e critérios*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2023.

¹⁶⁹ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 124 e 126.

ampla: a necessidade de descriminalização do Direito Tributário. LORENZO DEL FEDERICO e FRANCESCO MONTANARI¹⁷⁰ a definem, num sentido finalístico, como toda circunstância pela qual o legislador reduz, mitiga ou atenua substancialmente as sanções tributárias.

Não se cuida da descriminalização em sentido estrito, que, conforme os autores, significa excepcionar o caráter *contra legem* ou, em alguns casos, criminal de certas infrações. Trata-se aqui de uma noção mais compreensiva, que abrange situações variadas, como a exoneração de multas sobre infrações formais das quais não decorram prejuízo ao fisco, a redução da penalidade por comportamentos virtuosos do contribuinte, a transformação de uma punição em uma medida compensatória e, até mesmo, a gradação da penalidade, a depender da intensidade da ofensa cometida pelo infrator.

Conforme lecionado pelos professores italianos¹⁷¹, a descriminalização das sanções tributárias se fundamenta na jurisprudência da *European Court of Justice* e da *European Court of Human Rights*, que determina a racionalização e a simplificação das normas sancionadoras. Sua importância como princípio geral é de tal monta que pode até mesmo ser utilizada como método de minoração dos efeitos do acúmulo desnecessário de sanções na União Europeia. Em suma, o raciocínio é que quanto menos onerosas forem as punições imputadas pelos Estados-membros, mais toleráveis serão as consequências de um eventual *bis in idem*.

Como se observa, a descriminalização do Direito Tributário é preceito de aplicação inespecífica que tem como cerne a importância e as vantagens de se mitigarem as consequências das sanções fiscais. É precisamente nesse ponto que tal princípio se liga à Lei nº 14.689/23. A principal mudança do diploma foi, como antecipado, desmembrar a multa qualificada em duas. Conforme a nova legislação, os ilícitos que anteriormente eram punidos pela multa de 150% (sonegação, fraude e conluio) são, hoje, apenados à alíquota de 100%. Estabeleceu-se uma condição adicional para que seja impingida aos sujeitos passivos a sanção de 150%, qual seja: a sua reincidência no cometimento daquelas infrações. Houve, então, substancial

¹⁷⁰ FEDERICO, Lorenzo del; MONTANARI, Francesco. *Decriminalization of Tax Law by Administrative Penalties on Tax Duties*. In: SEER, Roman; WILMS, Anna Lenna. *Surcharges and Penalties in Tax Law*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2015. p. 101-116.

¹⁷¹ FEDERICO, Lorenzo del; MONTANARI, Francesco. *Decriminalization of Tax Law by Administrative Penalties on Tax Duties*. In: SEER, Roman; WILMS, Anna Lenna. *Surcharges and Penalties in Tax Law*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2015. p. 101-116.

redução das sanções fiscais, o que, para os autores, pode trazer vantagens em termos de racionalização e de simplificação do sistema jurídico tributário.

Com efeito, o caráter benigno dessa alteração atrai a aplicação do artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, que confere eficácia retroativa ao artigo 8º da Lei nº 14.689/23. Tal matéria é de mérito e deve ser objeto de pronunciamento expresso na decisão do processo administrativo, pois se atrela não apenas à apuração do *quantum debeatur*, mas também ao fundamento jurídico do crédito tributário em via de constituição. Não se deve, então, deixar essa questão para ser apreciada quando da liquidação do acórdão.

Até porque, do contrário, ao sujeito passivo não seria possível recorrer contra a falta de redução da multa por retroatividade benigna. Conforme o Parecer Normativo COSIT nº 2, de 23 de agosto de 2016, em face do despacho de liquidação, só cabe a apresentação de pedido de revisão para correção de erro de fato, consistente em inexatidão dos cálculos fazendários. Não é o caso do pleito de aplicação retroativa do artigo 8º da Lei nº 14.689/23.

2.3.2 Para além do não confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade: os efeitos do RE nº 736.090/SC (Tema RG nº 863)

Pouco mais de um ano após a promulgação da Lei nº 14.689/23, o Supremo Tribunal Federal apreciou matéria bastante controvertida no Direito Tributário Sancionador, qual seja: a possível inconstitucionalidade do percentual da multa qualificada. Especificamente, indagou-se se haveria violação ao não confisco, à proporcionalidade ou à razoabilidade na cobrança da referida sanção em alíquota superior a 100%.

Tal debate – assim como tudo que se referir ao consequente da multa qualificada – não é objeto do presente trabalho acadêmico. Focaliza-se, de modo exclusivo, o antecedente da referida penalidade, com o objetivo de investigar seus limites positivos (pressupostos conceituais) e propor-lhe limites negativos (incompatibilidades conceituais). Mas essa aparente diferença temática não significa que o RE nº 736.090/SC (Tema RG nº 863) seja impertinente à pesquisa. Em verdade, ele pode oferecer uma contribuição valiosa, que potencialmente expandirá a relevância deste estudo. É conferir.

Em suma, a divergência acerca da aplicabilidade do não confisco sobre as sanções fiscais, tangenciada no referido precedente, é mais delicada do que parece, principalmente porque o CTN¹⁷² e a CRFB¹⁷³ exprimem, de modo inconfundível, que tributos e sanções têm naturezas jurídicas distintas. A despeito da literalidade desses dispositivos, é possível afirmar que o eventual comprometimento do mínimo existencial deve levar à vedação ao uso confiscatório de multas¹⁷⁴. No Tema de Repercussão Geral¹⁷⁵, contudo, o Supremo deixou de adentrar nessas nuances doutrinárias. O tribunal preferiu assentar que, seja por força do não confisco, seja por imposição da razoabilidade ou da proporcionalidade, é inconstitucional que as multas qualificadas excedam a 100%, salvo se houver reincidência (caso em que a alíquota é constitucional até o percentual de 150%). Veja-se:

Até que seja editada lei complementar federal sobre a matéria, a multa tributária qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio limita-se a 100% (cem por cento) do débito tributário, podendo ser de até 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário caso se verifique a reincidência definida no art. 44, § 1-A, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23.

De plano, chama a atenção o início do texto da tese. O que o STF quis dizer no trecho “até que seja editada lei complementar federal sobre a matéria [...]”? Curiosamente, essa redação remete a memória a outros Temas de RG, que versam sobre o exercício de competência concorrente pelos entes federados subnacionais¹⁷⁶.

¹⁷² Artigo 3º do CTN.

¹⁷³ Artigo 150, inciso IV, CRFB.

¹⁷⁴ MARINHO, Marina Soares. *Propriedade de quem? Proteção social e confisco tributário no Brasil*. 2024. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2024. p. 130-137.

¹⁷⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *RE nº 736.090/SC*. Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tema nº 863. Direito tributário. Limite das multas qualificadas em razão de sonegação, fraude ou conluio. Necessidade de observância dos princípios do não confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade. Limite de 100% (cem por cento) do débito tributário ou, em caso de reincidência, de 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário. Relator: Ministro Dias Toffoli, julgado em: 03 out. 2024.

¹⁷⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *ADI nº 851.108/SP*. Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Competência suplementar dos estados e do Distrito Federal. Artigo 146, III, a, CF. Normas gerais em matéria de legislação tributária. Artigo 155, I, CF. ITCMD. Transmissão causa mortis. Doação. Artigo 155, § 1º, III, CF. Definição de competência. Elemento relevante de conexão com o exterior. Necessidade de edição de lei complementar. Impossibilidade de os estados e o Distrito Federal legislarem supletivamente na ausência da lei complementar definidora da competência tributária das unidades federativas. Relator: Ministro Dias Toffoli, julgado em: 01 mar. 2021; BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *RE nº 1.016.605/MG*. Constitucional. Tributário. Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA). Recolhimento em estado diverso daquele que o contribuinte mantém sua sede ou domicílio tributário. Impossibilidade. Relator: Ministro Marco Aurélio, julgado em: 16 set. 2020; BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *ADI nº 1.926/PE*. Direito constitucional e tributário. Ação direta. Lei estadual que regulamenta taxa judiciária, custas e emolumentos do estado de Pernambuco. Constitucionalidade. Relator: Ministro Roberto Barroso, julgado em: 20 abr. 2020; BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *ADI*

Em casos dessa ordem, discute-se a possibilidade de os estados e o Distrito Federal fazerem as vezes da União, na ausência de uma lei complementar federal que estabeleça as normas gerais de determinado imposto¹⁷⁷. A título de exemplo, por não existir uma norma geral do ITCMD: podem os estados, em substituição ao ente central, editar suas próprias leis complementares, estabelecendo o fato gerador, a base de cálculo e o contribuinte da sobredita exação?

O Supremo tem jurisprudência tranquila no sentido de que, sim, é constitucional o pleno exercício dessa competência legislativa. E a fundamentação é sólida: no Texto Magno, há dispositivo expresso nesse sentido¹⁷⁸. Existem apenas duas ressalvas à permissão: (i) por força do princípio da simetria, é necessário que os entes federados se valham de espécie legislativa¹⁷⁹ idêntica à que deveria ter sido utilizada pela União; (ii) sobrevindo norma federal, suspende-se a eficácia do diploma estadual ou distrital.

Pois bem. É de se notar que a segunda ressalva possui teor bastante similar à primeira oração da tese firmada no Tema RG nº 863. Em ambas, condiciona-se a eficácia da regra (legal ou jurisprudencial) à inexistência de uma lei complementar federal sobre a matéria. Tal fato sinaliza para uma posição fundamental do tribunal supremo: a multa qualificada é matéria de norma geral, à semelhança dos demais assuntos listados no artigo 24 da CRFB. No acórdão¹⁸⁰, isso está expresso em pronunciamentos tanto do Relator como dos vogais. Observe-se:

As limitações qualitativas e quantitativas às sanções tributárias devem ser estabelecidas, observadas a razoabilidade e a proporcionalidade, pelo legislador complementar, consoante o art. 146, inciso III, do texto constitucional. A finalidade seria não só conferir efetividade às normas constitucionais protetivas do sujeito passivo, mas também uniformizar o tratamento da matéria nas legislações dos diversos entes da federação¹⁸¹.

nº 429/CE. Ação direta de inconstitucionalidade. Tributário. Normas gerais de direito tributário. Competência concorrente da união, estados e distrito federal para legislar sobre direito tributário. Artigo 24, inciso I, da CRFB/88. Ausência de inconstitucionalidade. Relator: Ministro Luiz Fux, julgado em: 20 ago. 2014.

¹⁷⁷ Artigo 146, inciso III, alínea “a”, CRFB.

¹⁷⁸ Artigo 24, parágrafo terceiro, da CRFB.

¹⁷⁹ Artigo 59 da CRFB.

¹⁸⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *RE nº 736.090/SC*. Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tema nº 863. Direito tributário. Limite das multas qualificadas em razão de sonegação, fraude ou conluio. Necessidade de observância dos princípios do não confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade. Limite de 100% (cem por cento) do débito tributário ou, em caso de reincidência, de 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário. Relator: Ministro Dias Toffoli, julgado em: 03 out. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *RE nº 736.090/SC*. Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tema nº 863. Direito tributário. Limite das multas qualificadas em razão de sonegação, fraude ou conluio. Necessidade de observância dos princípios do não confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade. Limite de 100% (cem por cento) do débito tributário ou, em caso

No trecho acima, o Relator externa sua posição de que tanto os limites quantitativos como os limites qualitativos das sanções tributárias devem ser fixados em lei complementar. Aqueles se referem ao percentual da sanção e residem no conseqüente da norma punitiva, ao passo que estes se referem ao ilícito apenado e encontram morada no antecedente da multa qualificada. Isso está claro não apenas na primeira oração do excerto, mas no fundamento jurídico utilizado pela decisão. Em vez de se ancorar na regulação às limitações constitucionais ao poder de tributar¹⁸² (como o não confisco¹⁸³), o voto condutor se amparou nas “normas gerais de legislação tributária”¹⁸⁴, que têm sentido consideravelmente mais amplo. O efeito de tal entendimento consta do fim do excerto: à referida lei complementar, cumpre não apenas efetivar as normas protetivas do contribuinte perante o exercício da potestade punitiva estatal, mas também uniformizar o tratamento do Direito Tributário Sancionador nas legislações dos diversos entes da federação.

Convergingo para essa concepção, pode-se citar o pronunciamento de alguns dos Ministros vogais:

O Senhor Ministro Flávio Dino: [...] Entretanto, no que diz com a competência de cada ente dispor, no âmbito de sua autonomia, de forma diversa à tese principal, penso que a competência da União para editar normas gerais e o princípio da segurança jurídica impõem que os parâmetros utilizados pelo ente maior sejam observados de forma obrigatória pelos demais entes federativos¹⁸⁵.

O Senhor Ministro Cristiano Zanin: [...] Nessa perspectiva, parece-me adequada a posição do Ministro Relator, no sentido de definir o parâmetro adotado atualmente pela União como limite para a multa tributária qualificada por sonegação, fraude ou conluio para todos os entes da federação até que o Congresso Nacional disponha sobre a matéria, de forma ampla e sistematizada, no livre exercício de sua competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária (art. 146, III, da Constituição), e sem qualquer limitação, em princípio, de seu poder de conformação para estabelecer regras de graduação das penalidades de forma proporcional às condutas que objetiva coibir¹⁸⁶.

de reincidência, de 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário. Relator: Ministro Dias Toffoli, julgado em: 03 out. 2024, p. 22.

¹⁸² Artigo 146, inciso II, da CRFB.

¹⁸³ Artigo 150, IV, da CRFB.

¹⁸⁴ Artigo 146, inciso III, da CRFB.

¹⁸⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *RE nº 736.090/SC*. Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tema nº 863. Direito tributário. Limite das multas qualificadas em razão de sonegação, fraude ou conluio. Necessidade de observância dos princípios do não confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade. Limite de 100% (cem por cento) do débito tributário ou, em caso de reincidência, de 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário. Relator: Ministro Dias Toffoli, julgado em: 03 out. 2024, p. 51-53.

¹⁸⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *RE nº 736.090/SC*. Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tema nº 863. Direito tributário. Limite das multas qualificadas em razão de

O Senhor Ministro Alexandre de Moraes: [...] Efetivamente, conforme bem destacado pelo Eminentíssimo Relator, os percentuais estabelecidos pelo legislador federal podem ser adotados como teto para os demais entes federativos - que, no exercício de sua autonomia, podem fixar percentuais diferentes, desde que mais favoráveis aos contribuintes¹⁸⁷.

Dada a amplitude dessa norma geral, os Ministros vogais também tomaram a liberdade de tecer considerações acerca do ilícito punido pela multa qualificada:

O Senhor Ministro Cristiano Zanin: [...] Ressalto que compreendo a gravidade das condutas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 (respectivamente sonegação, fraude e conluio), que são apenadas com a multa qualificada em questão. São condutas que têm o dolo como elemento e podem, inclusive, ensejar representação fiscal para fins penais, a ser encaminhada pela Receita Federal ao Ministério Público. Portanto, são condutas que merecem cautela na sua apuração pela autoridade administrativa e rigor quanto à sua repulsa pelo ordenamento jurídico.

O Senhor Ministro André Mendonça: [...] Então, meu apelo também, se é que está havendo isso, mas foi objeto de sustentação, é que não cabe ao Fisco aplicar esse tipo de multa da qual nós estamos tratando simplesmente por divergência interpretativa da norma, que não constitua dolo ou erro grosseiro¹⁸⁸.

Retornando ao voto condutor, afirma-se que essa norma geral seria relevante para conferir racionalidade ao sistema jurídico tributário¹⁸⁹, ponto em que também é acompanhado pelos demais Ministros¹⁹⁰.

sonegação, fraude ou conluio. Necessidade de observância dos princípios do não confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade. Limite de 100% (cem por cento) do débito tributário ou, em caso de reincidência, de 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário. Relator: Ministro Dias Toffoli, julgado em: 03 out. 2024, p. 64-66.

¹⁸⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *RE nº 736.090/SC*. Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tema nº 863. Direito tributário. Limite das multas qualificadas em razão de sonegação, fraude ou conluio. Necessidade de observância dos princípios do não confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade. Limite de 100% (cem por cento) do débito tributário ou, em caso de reincidência, de 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário. Relator: Ministro Dias Toffoli, julgado em: 03 out. 2024, p. 109.

¹⁸⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *RE nº 736.090/SC*. Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tema nº 863. Direito tributário. Limite das multas qualificadas em razão de sonegação, fraude ou conluio. Necessidade de observância dos princípios do não confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade. Limite de 100% (cem por cento) do débito tributário ou, em caso de reincidência, de 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário. Relator: Ministro Dias Toffoli, julgado em: 03 out. 2024, p. 65 e 72.

¹⁸⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *RE nº 736.090/SC*. Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tema nº 863. Direito tributário. Limite das multas qualificadas em razão de sonegação, fraude ou conluio. Necessidade de observância dos princípios do não confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade. Limite de 100% (cem por cento) do débito tributário ou, em caso de reincidência, de 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário. Relator: Ministro Dias Toffoli, julgado em: 03 out. 2024, p. 22.

¹⁹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *RE nº 736.090/SC*. Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tema nº 863. Direito tributário. Limite das multas qualificadas em razão de sonegação, fraude ou conluio. Necessidade de observância dos princípios do não confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade. Limite de 100% (cem por cento) do débito tributário ou, em caso

A despeito dessa e de outras vantagens, o Relator observa que a Lei Complementar ainda não foi promulgada pelo Congresso Nacional. Isso posto, o julgador ressalta a importância de que o Supremo Tribunal tome alguma providência, uma vez que já se encontra provocado pela sociedade:

Ocorre que, até então, o legislador complementar não editou normas gerais a respeito dos limites qualitativos e quantitativos das sanções tributárias impostas por infração à legislação tributária, objeto do tema em discussão. Na ausência dessas normas e estando em jogo norma constitucional protetiva de direitos fundamentais do contribuinte, como a vedação do confisco, cumpre ao Poder Judiciário, ante provocação, atuar¹⁹¹.

Até que seja aprovado o referido projeto de lei complementar no Congresso Nacional [nº 124/22], as controvérsias jurídicas que são submetidas ao Supremo Tribunal Federal, notadamente na sistemática da repercussão geral, devem ser solucionadas de modo a garantir o mínimo de uniformidade e coerência ao regime atualmente em vigor, sempre na busca de maior segurança jurídica na relação entre a administração tributária das três esferas da federação e os contribuintes. Dessa perspectiva, até que o Congresso Nacional disponha sobre a matéria, considero razoável a adoção dos parâmetros previstos na lei federal para a multa qualificada em discussão¹⁹².

Julgo, ademais, que as limitações quanto às multas qualificadas em razão de sonegação, fraude ou conluio previstas na legislação federal devem ser adotadas igualmente para as multas do mesmo tipo previstas nas legislações dos estados, do Distrito Federal e dos municípios¹⁹³.

Dada, então, a premissa de que a multa qualificada – em seu antecedente e em seu consequente – é matéria de norma geral, qual foi a postura adotada pelo Supremo na tese em comento? Parecem existir dois caminhos possíveis: (i) ou o STF editou a norma geral das multas qualificadas ou (ii) o tribunal conferiu eficácia de norma geral ao artigo 44 da Lei nº 9.430/96, com as alterações promovidas pela Lei

de reincidência, de 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário. Relator: Ministro Dias Toffoli, julgado em: 03 out. 2024, p. 65 e 78.

¹⁹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *RE nº 736.090/SC*. Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tema nº 863. Direito tributário. Limite das multas qualificadas em razão de sonegação, fraude ou conluio. Necessidade de observância dos princípios do não confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade. Limite de 100% (cem por cento) do débito tributário ou, em caso de reincidência, de 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário. Relator: Ministro Dias Toffoli, julgado em: 03 out. 2024, p. 23.

¹⁹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *RE nº 736.090/SC*. Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tema nº 863. Direito tributário. Limite das multas qualificadas em razão de sonegação, fraude ou conluio. Necessidade de observância dos princípios do não confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade. Limite de 100% (cem por cento) do débito tributário ou, em caso de reincidência, de 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário. Relator: Ministro Dias Toffoli, julgado em: 03 out. 2024, p. 35.

¹⁹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *RE nº 736.090/SC*. Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tema nº 863. Direito tributário. Limite das multas qualificadas em razão de sonegação, fraude ou conluio. Necessidade de observância dos princípios do não confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade. Limite de 100% (cem por cento) do débito tributário ou, em caso de reincidência, de 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário. Relator: Ministro Dias Toffoli, julgado em: 03 out. 2024, p. 37.

nº 14.689/23. No entanto, de certo modo, ambas as opções podem ser objeto de crítica por, eventualmente, desafiarem a independência entre os três Poderes da República¹⁹⁴: em uma, de modo mais contundente, o tribunal avocaria para si a atribuição privativa do Legislativo de editar normas gerais de Direito Tributário¹⁹⁵; em outra, de maneira mais moderada, o STF se reputaria competente para atribuir a uma lei ordinária o *status* e a função de uma lei complementar.

A segunda explicação faz mais sentido que a primeira. A começar pelo fato de que a independência entre os Poderes da República não é absoluta, mas apenas relativa¹⁹⁶. Isso significa que, em que pese competir a cada Poder o exercício das funções que lhe são típicas, é possível que, atipicamente, um ingresse nas funções exercidas pelo outro, desde que haja autorização constitucional para tanto. Não há, na Constituição da República Federativa do Brasil, permissão para que os órgãos do Poder Judiciário editem normas gerais em matéria de Direito Tributário, o que já afasta a procedência da primeira interpretação cogitada acima.

Noutra margem, há acórdãos da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que conferem aos atos oriundos do Poder Legislativo *status* e efeitos distintos do que lhes houvera emprestado o parlamento. São alguns exemplos: (i) o fenômeno da recepção constitucional¹⁹⁷ de diplomas penais como lei ordinária (v. g., o DL nº 201/67¹⁹⁸ e o CP) e de diplomas fiscais como lei complementar (v. g., o DL nº 404/68¹⁹⁹ e o CTN); (ii) o caráter supralegal, mas infraconstitucional dos tratados internacionais sobre direitos humanos anteriores à Emenda Constitucional nº 45/04²⁰⁰; (iii) a autonomia dos entes subnacionais para escolherem o índice de juros de mora aplicável a seus créditos tributários, desde que limitado ao índice Selic – eleito pela

¹⁹⁴ Artigo 3º da CRFB.

¹⁹⁵ Artigos 24, inciso I, e 48, inciso I, da CRFB.

¹⁹⁶ MOREIRA, André Mendes. *A Regra da Legalidade Tributária: uma reconstrução à luz da evolução constitucional, legislativa e jurisprudencial*. 2021. Tese (livre-docência) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2021. p. 226-229.

¹⁹⁷ Kelsen, Hans. *Teoria Geral do Direito e do Estado*. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 172; MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2023. p. 181-182.

¹⁹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). *HC nº 74.675/PA*. Direito constitucional, penal e processual penal. Ação penal contra prefeito municipal: Decreto-lei nº 201/67: recepção pela Constituição de 1988. Relator: Ministro Sydney Sanches, julgado em: 04 fev. 1997.

¹⁹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). *AgRg no AI nº 346.807/MG*. Tributário. Acórdão em harmonia com o entendimento do plenário desta Corte acerca da recepção, como lei complementar, do Decreto-Lei nº 406/68. Relator: Ministro Ilmar Galvão, julgado em: 18 dez. 2001.

²⁰⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma). *HC nº 88.240/SP*. Direito processual. Habeas corpus. Prisão civil do depositário infiel. Pacto de São José da Costa Rica. Relatora: Ministra Ellen Gracie, julgado em: 07 out. 2008.

União Federal (artigo 61, parágrafo terceiro, da Lei nº 9.430/96)²⁰¹. Parece, então, existir uma percepção de que a função do STF de guarda da Constituição Federal abarca a faculdade requalificar o *status* e os efeitos da norma *sub judice*.

Sob essa perspectiva, é possível afirmar que, ao atribuir ao artigo 44 da Lei nº 9.430/96 a eficácia de uma norma geral das multas qualificadas, o Supremo Tribunal Federal agiu com autocontrole, sem exorbitar a sua delegação constitucional. O ponto nevrálgico reside em constatar que o STF não está atribuindo outra espécie ao diploma legal. Está, apenas, conferindo à norma por detrás desse dispositivo (reconstruída a partir dele) a eficácia de norma geral, por meio de um precedente vinculante.

2.4 Conclusões sobre o regime jurídico da multa qualificada

Neste capítulo inicial, buscou-se apresentar ao leitor a multa qualificada por meio de uma narrativa histórico-legislativa. Nesse intuito, dividiu-se o tratamento da multa qualificada ao longo do tempo em três fases: (i) a instituição da multa qualificada – que durou de dezembro de 1968 até maio de 2006; (ii) a sua consolidação – de junho de 2006 até agosto de 2023; (iii) a sua ascensão ao *status* de uma norma geral – de setembro de 2023 até os dias atuais.

Na primeira fase, destacou-se o Decreto-Lei nº 401/68 como o primeiro a tratar da multa qualificada nos moldes atualmente conhecidos. Embora, preteritamente, já estivesse implícita na legislação federal a ideia de se punir distintamente as infrações fiscais praticadas às claras daquelas cometidas de modo sub-reptício, tal diploma foi o primeiro a explicitar tal diferenciação.

Tal enunciação consta da alínea “c” do artigo 21, segundo a qual se aplica a multa de 150% nos casos de evidente intuito de fraude definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 (sonegação, fraude e conluio). A interpretação desse dispositivo deve considerar que ele enuncia uma oração subordinada adjetiva reduzida de participio de valor restritivo, pois isso explica a relação entre os elementos textuais (i) evidente intuito de fraude e (ii) sonegação, fraude e conluio. Em suma, não se trata

²⁰¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *ARE nº 1.216.078/SP*. Recurso extraordinário com agravo. Direito Financeiro. Legislação de entes estaduais e distrital. Índices de correção monetária e taxas de juros de mora. Créditos tributários. Percentual superior àquele incidente nos tributos federais. Incompatibilidade. Relator: Ministro Dias Toffoli, julgado em: 29 ago. 2019..

de hipóteses autônomas, tampouco de requisitos cumulativos, mas da restrição da extensão semântica do evidente intuito de fraude pelas práticas tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

A descrição legal dessas condutas foi concebida por RUBENS GOMES DE SOUSA, na elaboração do Anteprojeto do CTN. Naquele contexto, contudo, o papel exercido por tais disposições era outro. Diferentemente de hoje, não se tratava de normas sancionadoras autônomas, mas de hipóteses de agravamento a serem consideradas diante do caso concreto pelo aplicador da lei tributária na dosimetria da sanção. Por conseguinte, conforme a proposta do relator geral do Anteprojeto, a aplicação das regras em comento dependia da incidência de outra multa, cujo percentual seria agravado pela existência de sonegação, de fraude ou de conluio.

Essa é uma diferença relevante, pois obriga que, consoante o DL nº 401/68 e a Lei nº 4.502/64, o intérprete aprofunde a compreensão do ilícito punido pela multa qualificada, não devendo se limitar a caracterizá-lo como uma forma de se cometer o inadimplemento tributário, mas como uma conduta adicional ao descumprimento da obrigação tributária principal. Essa percepção viria a se confirmar, futuramente, na jurisprudência do CARF.

Ainda na primeira fase, o regime jurídico da multa qualificada passou por majorações em seu consequente, que tiveram o intento de adaptá-lo aos índices inflacionários daqueles anos. Até que, com a estabilização econômica, editou-se a Lei nº 9.430/96, que retornou o percentual da multa qualificada para 150%.

Por se tratar, à época, de uma nova legislação – e de um sistema tributário ainda em construção, diga-se – os estudos sobre a multa qualificada eram incipientes. Entre os pronunciamentos doutrinários do período, há que se destacar: (i) a distinção entre sonegação e fraude pautada pela diferença entre obrigação tributária e crédito tributário; (ii) a percepção de que o “evidente intuito de fraude” impõe tanto um elemento subjetivo especial ao tipo como também a exigência de certo *standard* probatório para sua imputação.

Na segunda fase, por sua vez, ocorreu a consolidação da multa qualificada, isto é, a estabilização da sistemática instituída no período anterior. Trata-se de um período de sedimentação da matéria, que se notabilizou, por um lado, pela inexistência de alterações normativas de relevo e, por outro, pelo aumento de manifestações doutrinárias e pela consolidação da jurisprudência administrativa sobre a matéria.

A despeito de não ter havido modificação normativa, houve, de fato, um ajuste no texto legal: suprimiu-se do artigo de lei a expressão “evidente intuito de fraude”. Isso, porém, não produziu efeitos na interpretação da regra em comento. O *standard* probatório e a demonstração do dolo normativo continuaram a ser necessários para a cominação da multa qualificada, como confirmado pelas Súmulas nº 14 e nº 25 do CARF, emitidas no período.

O mais relevante nessa fase temporal foi o aprofundamento doutrinário da matéria. Nesse sentido, um importante avanço foi a percepção de que a fraude referida pela Lei nº 4.502/64 se distingue da fraude à lei e da fraude contra credores. Além disso, consolidou-se a posição de que a acepção de dolo empregada nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64 é a do Direito Penal. Nem sempre, porém, se notou que se trata particularmente do dolo normativo – e, não, do dolo natural.

Além disso, propôs-se que a diferenciação entre sonegação e fraude repouse no modo como se omite do fisco a realização do fato gerador. Na sonegação, o sujeito passivo simplesmente priva das autoridades fazendárias a ciência do surgimento da obrigação principal, como se nenhum fato tivesse ocorrido. Na fraude, por sua vez, o sujeito passivo pratica outro fato, que corrompe a compreensão da realidade pelas autoridades fiscais.

Ademais, uma significativa contribuição da literatura no período foi a assimilação de que o dolo não precisa ser comprovado pelo acesso do intérprete ao estado mental agente, mas pelo modo como se exterioriza na conduta *sub examine*. Para tanto, o intérprete deve indagar se há algum sentido lícito na conduta analisada. Imputa-se a conduta como dolosa se, acima de qualquer dúvida razoável, ela só fizer sentido se pautada pela persecução de um fim ilícito, consistente na ocultação do surgimento da obrigação tributária principal pelo contribuinte.

A terceira fase da multa qualificada se caracteriza por uma profunda modificação em seu regime jurídico, ensejada pela Lei nº 14.689/23. Desmembrou-se a norma sancionadora em duas: (i) a multa qualificada sem reincidência, cujo percentual é de 100% e (ii) a multa qualificada com reincidência, cujo percentual é de 150%.

Em complemento, foi incluído o parágrafo 1º-C ao artigo 44 da Lei nº 9.430/96. Seu primeiro inciso teve o mérito de expressar a exigência de configuração, individualização e comprovação da dolosa prática de sonegação, fraude e conluio. Seu segundo inciso, todavia, possui disposição consideravelmente indeterminada.

Afirma-se que, em havendo absolvição criminal do sujeito passivo, cancela-se a multa qualificada. Entretanto, não está claro: (i) qual o tipo penal cuja absolvição leva à desqualificação da multa; (ii) se qualquer fundamento absolutório implicaria o afastamento da sanção fiscal em comento. Sugere-se que a inaplicabilidade da multa qualificada por decisão judicial dependa desta última (i) versar sobre crime contra a ordem tributária e (ii) se fundamentar na ausência de dolo do agente.

A despeito desses avanços, houve uma desarmonia entre a Lei promulgada e a vontade dos parlamentares expressa ao longo da tramitação do Projeto de Lei. A Emenda nº 36, que propusera as mudanças supracitadas, tinha como justificativa a necessidade de se instituir, no Direito Tributário Sancionador brasileiro, uma sistemática de dosimetria das sanções tributárias. No entanto, em razão da falta de rejeição dos vetos presidenciais pelo Congresso Nacional, a maior parte das disposições que levariam à graduação das penalidades foi excluída do texto final. Não foi, então, instituída uma sistemática efetiva de dosimetria da sanção tributária.

Diante desse descompasso, propõe-se que a Lei nº 14.689/23 tenha como *ratio iuris* a descriminalização do Direito Tributário, em sentido amplo. Esse preceito enfatiza a importância e as vantagens de se minorar as sanções fiscais para conferir racionalidade e simplicidade ao sistema jurídico tributário. O novo diploma se filia a tal perspectiva na medida em que estabelece uma condição a mais à cominação da multa qualificada no percentual de 150%, qual seja: a reincidência. A alteração possui, por conseguinte, um caráter benigno, o que leva a sua retroatividade, inclusive.

Outra substancial alteração no tratamento da multa qualificada observada no período foi a atribuição de efeitos de norma geral à Lei nº 9.430/96 pelo Supremo Tribunal Federal. Isso se sucedeu no RE nº 736.090/SC (Tema RG nº 863), em que está implicado que tanto os limites quantitativos como os limites qualitativos da Lei nº 9.430/96 devem vincular a todos os entes federados. Isso significa que não apenas os 100% devem ser vistos como o percentual máximo para essas penalidades (excepcional somente em caso de reincidência), mas que o antecedente dessas normas sancionadoras deve ter como referência as Leis nº 9.430/96 e nº 4.502/64.

Tendo em vista (i) essa atribuição de efeitos de norma geral às leis em comento e (ii) a origem textual dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64 como circunstâncias agravantes gerais das infrações tributárias, é natural a dificuldade enfrentada pela doutrina e pelos aplicadores da norma sancionadora em compreender os limites da multa qualificada. Mesmo que em parte, isso também explica o demasiado

crescimento da cominação da multa qualificada em autos de infração registrado na introdução deste trabalho.

Como se viu, a distinção entre sonegação e fraude é um trabalho hercúleo, pois envolve a escolha entre um critério de diferenciação que, simultaneamente: (i) faça justiça às similaridades textuais entre os artigos 71 e 72 e (ii) atenda à necessidade de, de alguma maneira, distinguir os dois conceitos, pela qual se justificaria a referência a cada um por dispositivos segregados. Para esse fim, citou-se os dois critérios que se entende serem os mais claros. Conforme o primeiro, a sonegação atacaria a obrigação tributária, enquanto a fraude teria como alvo o crédito tributário. Consoante o segundo, por seu turno, a sonegação simplesmente ocultaria a existência do fato gerador (de modo omissivo), ao passo que a fraude envolveria a prática de uma segunda ação, que corromperia a apreensão do fato gerador pelas autoridades fazendárias (de modo comissivo).

Sem adentrar no mérito do acerto de cada uma dessas distinções, fato é que há considerável abstratividade em ambos os critérios, o que diminui severamente seu potencial de produção de efeitos práticos. Por isso, entende-se que o caminho para se demarcar o ilícito punido pela multa qualificada não é identificar seus limites positivos, mas seus limites negativos. Isto é, não basta apontar quais características devem, de modo necessário, estar presentes para a configuração da sonegação, da fraude ou do conluio. Tampouco basta distinguir sonegação, fraude e conluio. Para fins de especificação conceitual, esses caminhos parecem nos levar apenas a uma caracterização *prima facie* do ilícito punido pela sanção em comento (100% ou 150%), que não se mostra suficiente a uma das suas principais funções: distinguir-se da infração punida pela multa de ofício (75%). É preciso ir além, para se propor limites negativos ao antecedente da multa qualificada. Em outras palavras, é necessário que as circunstâncias conceitualmente incompatíveis com essa sanção sejam desnudadas, para que contra elas se aplique somente a multa de 75%.

Cumpra-se acentuar que esse interesse acadêmico pela delimitação negativa das normas jurídicas não é inédito, sobretudo entre os autores do Direito Tributário. Apenas para exemplificar, professores como SACHA CALMON NAVARRO COELHO, MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI e HUMBERTO BERGMANN ÁVILA trataram de diferentes temas sob essa mesma perspectiva.

A teoria de SACHA CALMON²⁰² se pauta, entre outros pontos, justamente por conectar a norma de incidência tributária às diversas espécies exonerativas (imunidades, isenções, reduções de bases de cálculo, reduções de alíquotas, deduções, créditos, entre outras). Firme na diferenciação entre norma jurídica e texto de lei, o autor sugere que a exoneração tributária enseja alterações qualitativas ou quantitativas que, respectivamente, recaem sobre o antecedente ou o consequente da norma impositiva. Se no segundo caso a obrigação existe, mas tem suas condições de adimplemento modificadas para menos, no primeiro, sequer há obrigação, pois o fato jurígeno foi desqualificado pela legislação. Significa dizer que as circunstâncias exonerativas qualitativas delimitam, negativamente, a hipótese de incidência tributária.

Conforme MISABEL DERZI²⁰³, por seu turno, as causas justificadoras das infrações penais devem se integrar ao próprio tipo penal (*Tatbestand*) para formar uma unidade dialética de sentido, pela qual se pode valorar e delimitar o antijurídico tanto em sentido positivo quanto em sentido negativo. Além disso, segundo a autora²⁰⁴, o pensamento conceitual, prevalente no Direito Tributário e no Direito Penal, separa objetos em classes e em espécies tendo-se como critério não apenas a sua identidade, mas também a sua diferença.

Ademais, HUMBERTO ÁVILA²⁰⁵ ensina que o Sistema Constitucional Tributário delimita o exercício do poder de tributar tanto positiva quanto negativamente. As limitações positivas representam um dever de ação estatal, subdividindo-se entre limitações formais (v. g., regras de competência) e materiais (v. g., princípio da determinabilidade fática, pelo qual o conteúdo da lei deve ser determinável). Noutra margem, as limitações negativas implicam um dever de abstenção estatal e consistem nas imunidades tributárias. O autor as qualifica como exceções às regras de competência, razão pela qual estas últimas só podem ser compreendidas em sua plenitude se concatenadas com as normas imunizantes. Noutros termos, as imunidades delimitam negativamente a competência tributária.

²⁰² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária*. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 150-153.

²⁰³ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. Belo Horizonte: Fórum, 2021. p. 210 e 218-219.

²⁰⁴ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. Belo Horizonte: Fórum, 2021. p. 314 e 234.

²⁰⁵ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 125-135.

Portanto, em adição aos atributos conceituais positivos do ilícito punido pela multa qualificada já identificados pela doutrina, a presente pesquisa propõe que: (i) se identifique as referências hermenêuticas a serem adotadas pelo intérprete quando da reconstrução do sentido do artigo 44 da Lei nº 9.430/96; (ii) se verifique quais situações são conceitualmente incompatíveis com as infrações tipificadas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64. É o que se pretende efetuar nos capítulos seguintes.

3 PERMEABILIDADE DOS PRINCÍPIOS GERAIS DE REPRESSÃO COMO BALIZA INTERPRETATIVA DO ILÍCITO PUNIDO PELA MULTA QUALIFICADA

3.1 Permeabilidade sistêmica dos princípios gerais de repressão

Dada a premissa metodológica de que o marco teórico é uma “afirmação específica” de um determinado autor que “dirige o olhar do pesquisador”²⁰⁶, a pesquisa ora relatada se orienta pela ideia de PAULO ROBERTO COIMBRA SILVA²⁰⁷ de que os princípios gerais de repressão possuem eficácia, ao menos potencial e ainda que com diferentes matizes, sobre todas as manifestações da potestade sancionadora do Estado.

Tal concepção parte de certos pressupostos cuja assimilação é importante para a delimitação do objeto da pesquisa, a despeito de não se confundirem com o marco em si²⁰⁸. Tendo isso em vista, o presente capítulo passa brevemente por esses pressupostos (especialmente no que tange à definição e à classificação das sanções). Em seguida, o trabalho efetivamente trata do marco teórico adotado (permeabilidade dos princípios gerais de repressão) e, por fim, destaca as principais consequências do acolhimento dessa linha de entendimento para a dissertação (em particular, no estudo dos preceitos da culpabilidade, da imputação subjetiva e da presunção de inocência).

3.1.1 Definição abrangente de sanção

É bastante conhecida a lição de SACHA CALMON NAVARRO COELHO²⁰⁹ de que a sanção é o contra-ataque da ordem jurídica em face daqueles que a desrespeitam. Talvez, a difusão desse ensinamento – e sua adoção por PAULO ROBERTO COIMBRA SILVA²¹⁰ – derive do caráter elucidativo do excerto, que

²⁰⁶ DIAS, Maria Tereza Fonseca; GUSTIN, Miracy Barbosa de Sousa; NICÁCIO, Camila Silva. *(Re)pensando a Pesquisa Jurídica*. São Paulo: Almedina, 2020. p. 91.

²⁰⁷ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 265-292.

²⁰⁸ DIAS, Maria Tereza Fonseca; GUSTIN, Miracy Barbosa de Sousa; NICÁCIO, Camila Silva. *(Re)pensando a Pesquisa Jurídica*. São Paulo: Almedina, 2020. p. 93-94.

²⁰⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e Prática das Multas Tributárias*. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 14.

²¹⁰ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 79.

simboliza a distinção proposta por COELHO entre normas impositivas e sancionadoras.

Em suma, a diferença reside no conteúdo de cada juízo condicional: as normas impositivas têm como hipótese um fato lícito e como consequência uma prestação; já as normas sancionadoras têm como hipótese um fato ilícito (o descumprimento da norma impositiva) e como consequência uma sanção. Ou seja, as primeiras impõem uma obrigação – se H (hipótese), então P (prestação); e as segundas sancionam o seu descumprimento – se ÑP (descumprimento da prestação), então S (sanção).

Essa diferenciação remete à obra de HANS KELSEN em, pelo menos, dois pontos. Além de se pautar por uma teoria estática – que observa o sistema jurídico como um dado, abstraindo-se de sua produção e aplicação²¹¹ –, a separação entre normas impositivas e sancionadoras se fundamenta na classificação entre normas primárias e secundárias sugerida pelo jusfilósofo.

Originalmente, KELSEN²¹² propunha ser primária a norma que imputa a sanção e secundária a que impõe uma determinada conduta. O sentido dessa distinção é duplo, pois decorre tanto da importância ontológica como da necessidade lógico-deôntica de cada uma. Nessa linha, a norma sancionadora se qualificava como primária porque: (i) a sanção institucionalizada e heterônoma é o fator distintivo entre o Direito e os demais sistemas normativos (como a moral)²¹³; (ii) implicitamente, a previsão legal de uma punição já carrega em si uma obrigação de se adotar o comportamento oposto (sob pena de se sofrer as consequências legais). Falava-se, pois, numa dependência (ou “não autonomia”²¹⁴) que a norma secundária possui da primária ou, sob uma perspectiva de técnica legislativa, numa superficialidade desta, já que implícita naquela.

²¹¹ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 50; FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação*. São Paulo: Atlas, 2018. p. 142; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 472-476; CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 89.

²¹² KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Direito e do Estado*. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 86-87.

²¹³ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2007. p. 331. DERZI, Misabel de Abreu Machado; BREYNER, Frederico Menezes. Multas tributárias e a vedação de confisco nos recentes julgamentos do STF. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). (Org.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2015, v. 19, p. 319-345; SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 56.

²¹⁴ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 39-41.

Entretanto, após críticas diversas²¹⁵, em obra publicada postumamente²¹⁶, o jusfilósofo reconsiderou sua posição, sustentando ser primária a regra que estabelece o dever e secundária a que imputa a sanção. A despeito da mudança terminológica, as premissas da classificação foram mantidas na teoria do autor.

Não é necessário detalhar a relevância de HANS Kelsen para a ciência do Direito²¹⁷, mas, apenas para exemplificá-la, vale apontar sua utilização como fonte para a formulação de outras correntes filosóficas, como é o caso da teoria de CARLOS COSSIO²¹⁸. Aderindo em parte à perspectiva do austríaco, o autor argentino recupera a importância do cumprimento espontâneo do dever jurídico²¹⁹. Por isso, propõe não haver dois tipos normativos autônomos (impositivo e sancionador), mas apenas elementos lógicos que, unidos por juízo disjuntivo²²⁰, compõem uma única estrutura normativa – a denominada norma complexa²²¹. Essa norma complexa se desdobra, pois, em dois momentos assim dispostos: “dada a hipótese (H), deve ser a prestação (P) e dada a não prestação (ÑP), deve ser a sanção”²²². Assim, o indivíduo tem duas alternativas: ou ele cumpre a prestação espontaneamente, ou ele se submete à sanção. Na primeira alternativa, incide a chamada endonorma (em aproximação, a impositiva); enquanto, na segunda, incide a perinorma (em aproximação, a sancionadora).

No Direito Tributário, a teoria kelseniana é retratada por SACHA CALMON NAVARRO COELHO²²³, e por outros²²⁴, na diferenciação entre o tributo (norma

²¹⁵ Kelsen, Hans. *Teoria Geral do Direito e do Estado*. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 12. DUARTE, José Florentino. Prefácio. In: Kelsen, Hans. *Teoria Geral das Normas*. Porto Alegre: Fabris, 1986. p. 8.

²¹⁶ Kelsen, Hans. *Teoria Geral das Normas*. Porto Alegre: Fabris, 1986. p. 181.

²¹⁷ Coelho, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária*. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 44-49. CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 41-46. SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 39-45.

²¹⁸ COSSIO, Carlos. *La teoría egológica del derecho y el concepto jurídico de libertad*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1964. p. 356-374.

²¹⁹ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 45-47.

²²⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e prática das multas tributárias*. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 15.

²²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 49.

²²² COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária*. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 97.

²²³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 63-66. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária*. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 44-49, 60 e 93-96. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e Prática das Multas Tributárias*. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 10-15.

²²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 105.

primária, impositiva ou de conduta) e a multa (norma secundária ou sancionadora). De maneira apropriada, tal classificação foi adotada por SILVA²²⁵. Naturalmente, há, contudo, diferenças pontuais entre as posições dos autores, que não comprometem sua afinidade teórica. Por exemplo, ao contrário de COELHO²²⁶, SILVA²²⁷ qualifica o juro como uma subespécie de sanção. Isso decorre das funções atribuídas às normas sancionadoras, que são ligeiramente mais abrangentes na concepção do segundo autor, em comparação com a do primeiro. Além das funções repressiva, preventiva e didática, apontadas por COELHO²²⁸, SILVA²²⁹ identifica um quarto escopo: o reparatório, que se faz presente de maneira alternativa à função punitiva. Portanto, as normas sancionadoras podem ser subdivididas em: punitivas (em matéria fiscal, destacam-se as multas²³⁰) e reparatórias (juros). De todo modo, os autores compartilham da posição de que a diferença essencial entre as multas e os juros não é apenas a função punitiva ou compensatória, mas a sua causa: a hipótese da multa é a infração, enquanto a hipótese do juro é o dano²³¹.

Diante do exposto, é possível, com amparo em PAULO ROBERTO COIMBRA SILVA, definir a sanção como a consequência abstratamente prevista pela norma jurídica em contrapartida: (i) à prática de ilícitos ou (ii) ao cometimento de danos. O presente trabalho focaliza uma sanção decorrente da prática de ilícito (qual seja, a multa qualificada veiculada pelo artigo 44, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430/96) e busca, de modo específico, delinear o seu pressuposto fático, por meio da identificação de notas conceituais irrenunciáveis derivadas da jurisprudência do CARF.

3.1.2 Classificação majoritariamente formal das sanções

²²⁵ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 39-45.

²²⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e Prática das Multas Tributárias*. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 71-74. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 905-906.

²²⁷ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 117.

²²⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e Prática das Multas Tributárias*. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 45 e 58.

²²⁹ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 65-68.

²³⁰ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 219.

²³¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e Prática das Multas Tributárias*. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 110-111. SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 65-68.

Como observado no tópico anterior, o presente trabalho adota um conceito abrangente de sanção, razão pela qual a abordagem do tema demanda a especificação da natureza da norma sancionadora em foco. Afinal, SILVA²³² menciona a existência, em rol não exaustivo, de sanções de natureza civil, comercial, trabalhista, processual, penal, administrativa, tributária, ambiental, eleitoral e urbanística. Entretanto, em linha com a posição do autor²³³, critérios funcionais e materiais são insuficientes para, sob uma perspectiva conceitual²³⁴, classificar a norma sancionadora.

Veja-se o caso da multa qualificada. Ela possui função punitiva (pois tem como causa um ilícito, em vez de um dano), preventiva (porque penaliza o infrator reincidente com maior intensidade) e didática (tendo em vista a exigência de individualização da conduta infracional pelo lançamento²³⁵). Mas não são tais aspectos teleológicos que conferem natureza fiscal à multa qualificada, na medida em que: (i) há sanções fiscais sem função punitiva (juros) e (ii) há sanções de outras naturezas que compartilham das três funções supracitadas – embora, ultimamente, teorias agnósticas da pena (que negam às sanções qualquer função jurídica) têm se tornado relevantes²³⁶.

Além disso, o fato de a multa qualificada se dirigir, em tese, a infrações mais graves não a caracteriza como uma sanção fiscal, pois tal especificidade não é típica do Direito Tributário Sancionador, mas do Direito Penal, que se orienta pelos princípios da fragmentariedade e da mínima intervenção (ou subsidiariedade)²³⁷. Tais

²³² SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 88-129.

²³³ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 88, 198-199.

²³⁴ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. Belo Horizonte: Fórum, 2021. p. 193-194. DERZI, Misabel de Abreu Machado. Tipos e Conceitos. A incompatibilidade do modo de pensar por “Tipos” as regras de Competência Tributária Constitucionais (Federalismo, Separação de Poderes, Segurança Jurídica e Direitos e Garantias Fundamentais). In: MITIDIERO, Daniel; ADAMY, Pedro (coord.). (Org.). *Direito, razão e argumento* - a reconstrução dos fundamentos democráticos e republicanos do Direito Público com base na Teoria do Direito. Salvador: Juspodivm, 2020, p. 176-200. MOREIRA, André Mendes e RIBEIRO, Jamir Calili. Metodologia do Direito Tributário e o Modo de Raciocinar por Tipo e por Conceitos. In: Sacha Calmon Navarro Coelho (Org.). *Segurança Jurídica*. Rio de Janeiro: GEN-Forense, 2013, v. 1, p. 524.

²³⁵ Parágrafo 1º-C do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

²³⁶ ZAFFARONI, Eugenio Raúl; BATISTA, Nilo; ALAGIA, Alejandro; SLOKAR, Alejandro. *Direito Penal Brasileiro*: primeiro volume – Teoria Geral do Direito Penal. Rio de Janeiro: Revan, 2017, p. 108-112.

²³⁷ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 148, 201 e 272; SILVA, Paulo Roberto Coimbra. O Princípio da Presunção de Inocência e a Presunção de Culpa no Direito Tributário. In: SILVA, Paulo Roberto Coimbra (Org.). *Princípios Gerais da Repressão e Princípios Tributários*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2024, v. 1, p. 24; BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal*: parte geral. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 55-58;

princípios estabelecem que as sanções penais devem procurar proteger o conjunto (ou fragmento) de bens jurídicos mais relevantes contra as formas mais graves de agressão. Em complemento, o recurso à criminalização só é cabível se efetivamente necessário²³⁸ – isto é, se constatado que sanções de outras naturezas (administrativa, ambiental, tributária, dentre outras) são insuficientes para a punição da conduta. O Direito Penal tem, portanto, o caráter de *ultima ratio legis*, que não se faz presente no Direito Tributário Sancionador²³⁹. Logo, a gravidade da infração punida pela multa qualificada não a define como uma sanção de natureza fiscal.

De igual maneira, o fato de se estar diante de uma multa também não caracteriza a medida prevista no art. 44, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430/96 como uma sanção de natureza fiscal. Existem multas processuais, civis, eleitorais e, até mesmo, penais. Em especial, consistem, estas últimas, nas denominadas penas de prestação pecuniária (artigo 43, inciso I, do CP), que são uma modalidade de pena restritiva de direito substitutiva da pena privativa de liberdade.

Dessa forma, verifica-se que os critérios funcionais e materiais apresentados acima são insuficientes para a determinação da natureza das sanções. Em razão dessa insuficiência, SILVA sustenta existir entre as normas sancionadoras uma identidade ontológica, estrutural e teleológica, independentemente de sua natureza jurídica. Resta, então, de acordo com o autor²⁴⁰⁻²⁴¹, classificá-las a partir de um critério majoritariamente formal, qual seja: a natureza de seu suporte fático e da legislação em que a penalidade é veiculada. Em outras palavras, terá natureza administrativa a sanção que reprima infrações administrativas e esteja prevista na legislação administrativa; terá natureza penal, a que reprima infrações penais e conste da

PRADO, Luiz Regis. *Tratado de Direito Penal brasileiro: parte geral*. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 281-283.

²³⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *HC nº 82.424/RS*. Habeas-corpus. Crime imprescritível. Conceituação. Abrangência constitucional. Liberdade de expressão. Limites. Ordem denegada. Relator: Ministro Moreira Alves, julgado em: 17 set. 2003. ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 116-120. MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 75.

²³⁹ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 285-287; SILVA, Paulo Roberto Coimbra. O Princípio da Presunção de Inocência e a Presunção de Culpa no Direito Tributário. In: SILVA, Paulo Roberto Coimbra (Org.). *Princípios Gerais da Repressão e Princípios Tributários*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2024, v. 1, p. 27.

²⁴⁰ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 88, 198-199.

²⁴¹ Também nesse sentido: MACHADO, Hugo de Brito. Teoria das Sanções Tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções Administrativas Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 164-168.

legislação penal; terá natureza tributária, a que sancione infrações fiscais e esteja disciplinada na legislação tributária, e assim sucessivamente.

Para exemplificar essa distinção, SILVA seleciona a multa penal e a multa fiscal²⁴². Por um lado, a multa de natureza penal²⁴³: (i) é cominada em face de ilícitos penais (crimes e contravenções²⁴⁴), sejam eles de fundo fiscal ou não; (ii) é fixada privativamente pela União²⁴⁵, por intermédio de lei ordinária²⁴⁶; (iii) é executada pelo Ministério Público²⁴⁷ perante o Juízo de Execuções Criminais²⁴⁸, com fundamento em título executivo judicial²⁴⁹, qual seja, a sentença penal condenatória²⁵⁰ transitada em julgado²⁵¹. Por outro lado, a multa de natureza fiscal: (i) é cominada em face de infrações estritamente fiscais; (ii) é fixada por lei em sentido estrito do ente federativo competente para a instituição do tributo correspondente²⁵², que se sujeita às normas gerais previstas no CTN²⁵³; (iii) é executada pela fazenda pública competente para sua fixação perante as Varas especializadas (se existentes), com fundamento em título executivo extrajudicial, qual seja, a certidão de dívida ativa²⁵⁴.

Como antecipado, a multa analisada nesta dissertação se encontra veiculada pela Lei nº 9.430/96, que, conforme seu preâmbulo, “dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências”. Particularmente, o artigo 44, parágrafo 1º, consta da “Seção V” do diploma, intitulada “Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições”. Essa penalidade deve obediência às normas gerais em matéria

²⁴² SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 151-157.

²⁴³ Artigo 43, inciso I, do CP.

²⁴⁴ Art. 1º do CP.

²⁴⁵ Artigo 22, inciso I, da CRFB.

²⁴⁶ Artigo 5º, XXXIX, CRFB.

²⁴⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *ADI nº 3.150/DF*. Execução penal. Constitucional. Ação direta de inconstitucionalidade. Pena de multa. Legitimidade prioritária do Ministério Público. Necessidade de interpretação conforme. Procedência parcial do pedido. Relator: Ministro Roberto Barroso, julgado em: 13 ago. 2018.

²⁴⁸ Artigos 66 e 67 da LEP.

²⁴⁹ Artigo 515, inciso VI, do CPC.

²⁵⁰ Artigo 283 do CPP.

²⁵¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *HC nº 84.078/MG*. Habeas corpus. Inconstitucionalidade da chamada “execução antecipada da pena”. Art. 5º, LVII, da Constituição do Brasil. Dignidade da pessoa humana. Art. 1º, III, da Constituição do Brasil. Relator: Ministro Eros Grau, julgado em: 05 fev. 2009; BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *ADC nº 43/DF*. Pena. Execução provisória. Impossibilidade. Princípio da não culpabilidade. Relator: Ministro Marco Aurélio, julgado em: 07 nov. 2019.

²⁵² Artigo 97, inciso V, do CTN.

²⁵³ Artigo 146, inciso III, alínea “b”, da CRFB; artigos 113, parágrafo 1º, e 142 do CTN.

²⁵⁴ Artigo 784, inciso IX, do CPC; artigos 113, parágrafo 1º, e 142 do CTN.

tributária, a exemplo da retroatividade benigna, como tratado no tópico 2.3.2. Mas a submissão do diploma ao CTN não se limita a esse ponto, sendo explicitada por outros dispositivos da Lei, como os artigos 32 (consequências da inobservância de requisitos de imunidade) e 74 (suspensão da exigibilidade de débito pela apresentação de manifestação de inconformidade). Portanto, sob o critério majoritariamente formal sugerido por SILVA, é certa a natureza fiscal da multa qualificada, a despeito de suas funções punitiva, preventiva e didática.

3.1.3 Regime jurídico das sanções e potencial eficácia dos princípios gerais de repressão

Do tópico anterior, extrai-se que a diferença entre a sanção fiscal e a sanção penal proposta por PAULO ROBERTO COIMBRA SILVA é majoritariamente formal, e se liga diretamente ao regime jurídico ao qual cada espécie se encontra, em tese, submetida. À multa penal, aplica-se o regramento penal; à multa fiscal, aplica-se a legislação tributária. E é precisamente por isso que elas são diferentes.

Isso não significa, todavia, que o Direito Tributário Sancionador esteja isolado do restante do sistema jurídico, devendo obediência tão somente às normas fiscais. Afinal, a premissa da diferenciação proposta pelo autor é que sanções penais e tributárias são idênticas em termos ontológicos, teleológicos e estruturais. Essa identidade possibilita que, por analogia²⁵⁵, os princípios gerais de repressão desenvolvidos pela dogmática penal tenham eficácia no âmbito do Direito Tributário Sancionador. Sendo assim, mesmo que a sanção fiscal e a sanção penal sejam regidas, preferencial e respectivamente, pelo Direito Tributário e pelo Direito Penal, as normas deste último ramo podem ser aplicadas, com temperamentos, quando da incidência da multa tributária.

Tal entendimento decorre sobretudo da adoção, por PAULO ROBERTO COIMBRA SILVA²⁵⁶, de uma perspectiva sistêmica que atribui dois postulados ao Direito: (i) a adequação valorativa, que vincula os legisladores e os aplicadores a um

²⁵⁵ BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Brasília: Editora Universidade de Brasília. 1999. p. 150-156.

²⁵⁶ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 265-292; CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002. p. 12-13, 14, 66-78, 86-99. LUHMANN, Niklas. *A nova teoria dos sistemas*. Porto Alegre: Ed. da Universidade Federal do Rio Grande do Sul/UFRGS, Goethe Institut/ICBA, 1997, p. 109-110.

conjunto de valores constitutivos e estruturantes do sistema jurídico (função positiva); (ii) a unidade interna, que enseja o acionamento de mecanismos para exclusão das normas jurídicas que forem contrárias àqueles valores constitutivos e estruturantes (função negativa). Logo, o Direito se qualifica como um sistema social autopoietico, autorreferencial e operacionalmente fechado. Noutros dizeres, a produção de elementos deve ser interna ao sistema, não decorrendo, em regra, do ambiente e tampouco surtindo efeitos nele.

No entanto, prossegue o autor, essa natureza sistêmica do Direito não impede que haja comunicações com o ambiente. Chamado de acoplamento estrutural, esse fenômeno de comunicação intersistêmica traz contribuições relevantes para o desenvolvimento da ciência do Direito. Portanto, ainda que sejam operacionalmente fechados, os sistemas devem ser permeáveis às influências do ambiente. De modo similar, os acoplamentos estruturais também podem ocorrer entre subsistemas, tendo em vista os valores constitutivos e estruturantes do sistema maior do qual fazem parte.

Isso posto, PAULO ROBERTO COIMBRA SILVA seleciona um conjunto específico de valores constitutivos e estruturantes do sistema jurídico para focalizar sua análise. Trata-se dos princípios gerais de repressão (ou princípios reitores da repressão), que, para o autor, têm eficácia, ao menos potencial, sobre todas as manifestações da potestade sancionadora do Estado. É dizer, ainda que tenham sido maturados com maior profundidade pelos subsistemas do Direito Penal e Processual Penal, essas normas são comunicáveis ao Direito Tributário Sancionador.

Para tanto, os princípios gerais de repressão não precisam constar da legislação tributária de maneira expressa. Logo, os dispositivos do Código Tributário Nacional que veiculam essas normas – como a retroatividade benigna (artigo 106), a interpretação mais favorável ao contribuinte (artigo 112) e a denúncia espontânea (artigo 138) – são vistos como expletivos (mesmo que de forma parcial, conforme se verá), uma vez que, pela própria natureza sistêmica do Direito, tais normas, mesmo que originadas da dogmática penal, podem se introjetar no subsistema do Direito Tributário. Esse racional, aliás, é acolhido pelo CTN, cujo artigo 108, inciso III, permite recurso aos princípios gerais do Direito Público.

Entretanto, importante registrar que a lógica acima traçada não subordina o Direito Tributário Sancionador ao Direito Penal. Esses subsistemas continuam a ser autônomos e independentes, o que torna necessária a adoção de um “espírito

crítico”²⁵⁷ quando da comunicação do princípio geral de repressão para o Direito Tributário. Especialmente, é necessário que o intérprete indague se a aplicação irrestrita daquela norma penal em específico provocaria irritações no subsistema tributário. Caso sim, devem ser promovidos temperamentos, mediante exceções absolutas ou parciais à permeabilidade.

As exceções absolutas consistem na total inaplicação do princípio geral. Elas se fazem presentes quando a norma penal é completamente incompatível com o Direito Tributário Sancionador. É o caso, conforme citado, do princípio da mínima intervenção, que, por definição, está restrito à dogmática penal. Já as exceções parciais consistem na adequação do princípio reitor às nuances do subsistema fiscal. Nesse processo adaptativo, o princípio penal passa por uma conformação, que reforça e atenua algumas de suas matizes, a depender de sua compatibilidade ou de sua incompatibilidade com o Direito Tributário. Um conhecido exemplo é o da denúncia espontânea, que se inspira na figura do arrependimento posterior.

Como se observa, o processo mental de introjeção da norma penal no subsistema fiscal deve ser feito de maneira específica para cada princípio, pois não existe um critério que dimensione de maneira geral a comunicação dos princípios reitores da repressão para o Direito Tributário. Sob esta perspectiva, pode-se afirmar que os dispositivos do CTN que exprimem a recepção de um princípio geral de repressão pelo Direito Tributário Sancionador não são de todo desnecessários. Eles têm a função de antecipar a adaptação e estabelecer os limites à aplicação da norma penal no Direito Tributário ou, em casos de total incompatibilidade, afastar a incidência do preceito. Em que pese serem, de fato, dispensáveis para autorizar a incidência do princípio reitor da repressão, tais enunciados normativos não podem ser considerados palavras inúteis²⁵⁸. Na realidade, cumpre a tais artigos de lei sinalizar quais matizes da norma penal devem ser reforçadas e quais devem ser amenizadas pelo intérprete quando da sua aplicação no subsistema fiscal. Portanto, ao concretizar e delimitar o acoplamento estrutural, os artigos da lei tributária evitam a ocorrência de irritações intersistêmicas. É precisamente em virtude dessa importância que o presente trabalho se ocupará de estudar os dispositivos do CTN que remetem à figura do dolo. Antes

²⁵⁷ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 280.

²⁵⁸ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 204-205.

disso, porém, é necessário compreender o processo adaptativo dos preceitos penais da culpabilidade, da imputação subjetiva e da presunção de inocência, o que será feito no tópico seguinte.

3.2 De culpabilidade, imputação subjetiva e presunção de inocência no Direito Penal para presunção relativa de culpa no Direito Tributário Sancionador

Considerando que esta pesquisa tem como objeto a infração punida pela multa qualificada, é relevante o processo adaptativo pelo qual passaram a culpabilidade, a imputação subjetiva e a presunção de inocência. Em linha com o marco teórico do trabalho, esses princípios, ainda que desenvolvidos pelo Direito Penal, se introjetam no Direito Tributário Sancionador na forma do que PAULO ROBERTO COIMBRA SILVA²⁵⁹ denomina de presunção relativa de culpa.

Por meio da análise desenvolvida adiante, será possível (i) compreender o conceito de dolo para a dogmática penal, sob uma perspectiva histórico-teórica (passando, na teoria geral do delito, de elemento da culpabilidade para um elemento da tipicidade); (ii) definir essa figura no âmbito do Código Tributário Nacional; (iii) compreender o seu sentido para efeito de aplicação da multa prevista no art. 44, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430/96. Veja-se.

3.2.1 O princípio da culpabilidade

A culpabilidade é um termo plurívoco, sendo possível identificar, no Direito Penal²⁶⁰, pelo menos cinco significados para o vocábulo²⁶¹. O primeiro consiste no juízo de censura ou de reprovação jurídica feito diante da prática da infração penal, que fundamenta e limita a punição do agente. No Código Penal, o assunto é tratado pelos artigos 21, 22 e 26 a 28; o segundo se traduz no brocardo de que não há pena

²⁵⁹ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. O Princípio da Presunção de Inocência e a Presunção de Culpa no Direito Tributário. In: SILVA, Paulo Roberto Coimbra (Org.). *Princípios Gerais da Repressão e Princípios Tributários*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2024, v. 1, p. 21-36. SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 340-348.

²⁶⁰ Para definições extrajurídicas da culpabilidade, cf.: PRADO, Luiz Regis. *Tratado de Direito Penal brasileiro: parte geral*. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 985-986.

²⁶¹ BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal: parte geral*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 67-68 e 446-537; PRADO, Luiz Regis. *Tratado de Direito Penal brasileiro: parte geral*. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 273-275 e 979-1046; GALVÃO, Fernando. *Direito penal: parte geral*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 147-149 e 440; SANGUINÉ, Odone. *Prisão cautelar, medidas alternativas e direitos fundamentais*. Rio de Janeiro: Forense, 2014. p. 280-285.

sem culpabilidade, reproduzido pelo artigo 5º, inciso LVII, da Constituição; o terceiro reside na figura da imputação (ou responsabilidade) subjetiva, que demanda dolo ou culpa para a caracterização do delito (artigo 18 do CP); o quarto corresponde à exigência de que a medida da pena não ultrapasse a medida da culpabilidade, conforme exigido pelo artigo 59 do CP; o quinto remete à ideia de diferentes graus de autoria dos crimes praticados em concurso de pessoas, como se observa no artigo 29 do CP. Neste momento do trabalho, ater-se-á à primeira definição de culpabilidade, porque as demais ou coincidem com outros princípios gerais de repressão ora analisados, ou têm pouca importância para o recorte temático da pesquisa.

Isso posto, a culpabilidade – na acepção de censurabilidade ou de reprovabilidade jurídica da ação delitiva – é um dos elementos do conceito analítico ou científico de crime²⁶², segundo o qual só é possível valorar a conduta como criminosa se ela for típica, antijurídica e culpável. Em particular, a culpabilidade diz respeito à evitabilidade concreta da conduta. Indaga-se, então, se o agente poderia ter evitado o cometimento do delito e em que medida o faria, naquela situação individual²⁶³. Desde já, observa-se que o princípio em análise se qualifica, sintaticamente, como um predicativo, isto é, algo (culpável) que se fala sobre o sujeito da oração (conduta humana)²⁶⁴.

Mas nem sempre o tema da culpabilidade foi analisado sob uma perspectiva normativa. Em dado momento, sobretudo na passagem do século XIX para o século XX, a ideia de culpabilidade remetia a aspectos eminentemente psicológicos. À época, a corrente dominante (teoria causalista) conceituava a conduta criminosa como um processo causal originado de um impulso de vontade. É dizer, o delito se configurava pela simples existência de uma ação (causa) e de um resultado (consequência), que se uniam entre si e se ligavam ao agente por um vínculo psicológico (dolo ou culpa). Assim, o exame do fato potencialmente criminoso envolvia, sobretudo, a segregação entre aspectos exteriores ou objetivos – consistentes na tipicidade e na antijuridicidade da ação e do resultado; e aspectos interiores, subjetivos ou

²⁶² BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal: parte geral*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 287-289.

²⁶³ PRADO, Luiz Regis. *Tratado de Direito Penal brasileiro: parte geral*. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 979-991 e 1003.

²⁶⁴ BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal: parte geral*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 446-483.

psicológicos – consubstanciados na culpabilidade, que correspondia estritamente à presença de dolo ou de culpa²⁶⁵.

Não obstante o dolo natural pudesse ser considerado um elemento puramente subjetivo – composto apenas por um aspecto volitivo (vontade) e outro intelectual (previsão) –, a teoria psicológica foi se mostrando insuficiente para explicar de modo satisfatório a figura da culpa, que se funda no critério normativo da inobservância do dever de cuidado. Tal inaptidão se revelou ainda maior nos crimes omissivos, para os quais os aspectos psicológicos e interiores ao agente possuem pouca ou nenhuma importância. Por isso, foi se admitindo a necessidade de se adotar uma teoria pura da culpabilidade, que substituísse os critérios subjetivos da teoria psicológica por critérios normativos²⁶⁶.

A substituição se deu, no entanto, de forma gradual. De início, a culpabilidade deixou de se resumir à existência de dolo ou de culpa, passando a contemplar figuras como a imputabilidade e a exigibilidade de outra conduta, conjuntamente com os elementos subjetivos. Trata-se da chamada teoria psicológico-normativa, cuja principal contribuição foi a de transformar a culpabilidade, até então interna ao agente, em um juízo de reprovação emitido pela ordem jurídica. Outra modificação proposta por essa teoria foi a de afastar o caráter puramente subjetivo do dolo, em virtude da inclusão de um elemento normativo em sua definição. Trata-se da consciência real da ilicitude, que significa o efetivo conhecimento, pelo autor, de que aquela ação contraria o sistema jurídico. Dessa forma, o dolo natural se transmutou, temporariamente, em dolo normativo (ou específico ou *dolus malus*)²⁶⁷.

Até que, com a difusão da teoria finalista da ação proposta notadamente por HANS WELZEL²⁶⁸, formulou-se uma teoria normativa pura da culpabilidade, que se

²⁶⁵ LISZT, Franz Von. *Direito Penal Alemão*. Rio de Janeiro: F. Briguiet & C. Editores, 1899, v. 1. p. 183, 249 e 270; DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. Belo Horizonte: Fórum, 2021. p. 176 e 205; BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal: parte geral*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 451-453; PRADO, Luiz Regis. *Tratado de Direito Penal brasileiro: parte geral*. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 992-993; GALVÃO, Fernando. *Direito penal: parte geral*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 442-444.

²⁶⁶ BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal: parte geral*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 453-454; PRADO, Luiz Regis. *Tratado de Direito Penal brasileiro: parte geral*. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 992-993.

²⁶⁷ MEZGER, Edmund. *Derecho penal: parte general*. Buenos Aires: Editorial Bibliografica Argentina, 1958. p. 185-188, 199-201, 226-228 e 247-255; BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal: parte geral*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 456-458; PRADO, Luiz Regis. *Tratado de Direito Penal brasileiro: parte geral*. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 993-995.

²⁶⁸ WELZEL, Hans. *Derecho penal: parte general*. Buenos Aires: Roque Depalma Editor, 1956. p. 35-56, 67-86 e 147-188. WELZEL, Hans. *El nuevo sistema del derecho penal: una introducción a la doctrina de la acción finalista*. Montevideo: B de F Ltda., 2004. p. 97-112 e 149-201. BITENCOURT,

despoja da maior parte dos critérios psicológicos das concepções que a antecederam²⁶⁹. Buscando dar importância à finalidade da ação na análise do injusto penal, a concepção de WELZEL retira o dolo e a culpa do âmbito da culpabilidade para situá-los no âmbito da tipicidade²⁷⁰.

Desse modo, a culpabilidade passou a ser composta exclusivamente por circunstâncias que tornam reprovável a conduta do autor. O princípio informador dessa reprovação, densificado na evitabilidade ou na responsabilidade, é a possibilidade de se esperar do agente uma conduta em conformidade com o Direito – distinta, portanto, da ação praticada por ele²⁷¹. Tendo isso em vista, a doutrina finalista subdivide a culpabilidade em três critérios: (i) a imputabilidade (aptidão para ser culpável²⁷²); (ii) a potencial consciência da ilicitude (no sentido de cognoscibilidade ou de possibilidade de conhecer o caráter ilícito da conduta²⁷³) e (iii) a exigibilidade de conduta conforme o Direito (que, como antecipado, sintetiza o conceito de culpabilidade de maneira ampla²⁷⁴).

Nota-se que a transferência do dolo para o âmbito da tipicidade sugerida por WELZEL deixou um pequeno resquício na culpabilidade, qual seja: a consciência da ilicitude, que, de real, converteu-se em consciência apenas potencial. Situada no âmbito da culpabilidade, a potencial consciência da ilicitude dispensa um conhecimento efetivo da lei penal proibitiva, exigindo tão somente que o agente detenha um “conhecimento profano”, que lhe permita intuir a contrariedade do fato com as normas regentes da convivência²⁷⁵. Logo, o dolo movido para o âmbito do tipo (na forma de tipo subjetivo) não se caracteriza, em regra, como um dolo específico (ou normativo ou *dolus malus*). Ao contrário, resgata-se a ideia de dolo natural –

Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal: parte geral*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 275-277 e 286-287.

²⁶⁹ DANTAS, Rodrigo Numeriano Dubourcq. *Direito Tributário Sancionador – Culpabilidade e Segurança Jurídica*. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 303 e 313-314.

²⁷⁰ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. Belo Horizonte: Fórum, 2021. p. 173.

²⁷¹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. Belo Horizonte: Fórum, 2021. p. 177. BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal: parte geral*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 459-475; PRADO, Luiz Regis. *Tratado de Direito Penal brasileiro: parte geral*. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 995-999. GALVÃO, Fernando. *Direito penal: parte geral*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 444-446 e 449-456.

²⁷² BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal: parte geral*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 466.

²⁷³ PRADO, Luiz Regis. *Tratado de Direito Penal brasileiro: parte geral*. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 997.

²⁷⁴ GALVÃO, Fernando. *Direito penal: parte geral*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 449-451.

²⁷⁵ PRADO, Luiz Regis. *Tratado de Direito Penal brasileiro: parte geral*. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 1016.

sustentada pela teoria psicológica –, que se compõe apenas pelos elementos intelectual (previsão) e volitivo (vontade). As exceções (isto é, aquelas infrações penais que demandam o dolo normativo) devem constar da descrição do tipo penal²⁷⁶.

Esses diferentes conceitos de dolo serão abordados em pormenor no tópico seguinte. Mais apropriado, neste momento, é verificar que, na dogmática penal, mesmo após sucessivas mutações teóricas, a culpabilidade continuou a se qualificar, nas palavras de HANS WELZEL, como uma “qualidade negativa”²⁷⁷ de determinada ação humana. Ela não é, por si só, uma conduta, mas algo que se reputa sobre ela. Novamente, não é o sujeito da oração, mas seu predicado nominal. Na teoria psicológica, caracteriza-se como culpável (e, portanto, como criminosa) a conduta típica e antijurídica praticada com dolo ou com culpa; ao passo que, na teoria normativa pura, caracteriza-se como tal a conduta típica, antijurídica e juridicamente reprovável, porque, podendo, o autor deixou de evitá-la. Isso pode parecer um ponto trivial, mas será de considerável importância no tópico 3.2.4, que tratará do dolo e da culpa no âmbito do Código Tributário Nacional.

Adotando a última concepção²⁷⁸, o Código Penal brasileiro versa sobre a matéria *a contrario sensu* dos artigos 21, 22 e 26 a 28. Tais dispositivos veiculam as chamadas circunstâncias excludentes de culpabilidade, ou seja, as situações em que não se admite valorar como reprovável a conduta humana, mesmo que ela seja típica e antijurídica. Apenas para registro, é possível subdividi-las em conformidade com os critérios da culpabilidade propugnados pela teoria finalista: (i) na imputabilidade, residem os transtornos mentais, a menoridade e a embriaguez completa por caso fortuito ou força maior; (ii) na potencial consciência da ilicitude, encontra-se o erro de proibição inevitável; (iii) na exigibilidade de conduta conforme o Direito, situa-se a coação moral irresistível e a obediência hierárquica no serviço público²⁷⁹.

²⁷⁶ BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal: parte geral*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 459-475.

²⁷⁷ WELZEL, Hans. *El nuevo sistema del derecho penal: una introducción a la doctrina de la acción finalista*. Montevideo: B de F Ltda., 2004. p. 127. BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal: parte geral*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 462. PRADO, Luiz Regis. *Tratado de Direito Penal brasileiro: parte geral*. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 996.

²⁷⁸ Para uma perspectiva heteropoiética sobre o tema, que destoaria das premissas teóricas do trabalho, cf.: GALVÃO, Fernando. *Direito penal: parte geral*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 459-474.

²⁷⁹ PRADO, Luiz Regis. *Tratado de Direito Penal brasileiro: parte geral*. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 1010-1024.

3.2.2 O princípio da imputação subjetiva

O princípio da imputação subjetiva estabelece que o agente só deve responder criminalmente pelas condutas praticadas com dolo ou com culpa (artigo 18 do CP). Seu oposto é a imputação objetiva, para a qual a provocação do dano é suficiente para a configuração do delito²⁸⁰.

Como antecipado, tradicionalmente, a doutrina do Direito Penal oferece dois caminhos principais para tratamento do tema da imputação subjetiva no contexto do conceito analítico ou científico de crime (ação típica, ilícita e culpável). O primeiro caminho é o da teoria causalista, que aponta o dolo e a culpa como as duas manifestações possíveis da culpabilidade do agente. A configuração do fato típico independe da existência de dolo e de culpa, cuja função é de apenas vincular o agente à conduta delitiva. O segundo caminho é o da teoria finalista, que antecipa a aferição de dolo e de culpa para o primeiro plano. Desde o âmbito da tipicidade, os delitos são separados em dolosos e culposos, o que implica conferir relevância considerável ao aspecto final ou subjetivo da conduta do agente²⁸¹.

Em linha com a teoria finalista²⁸², a forma encontrada pela dogmática penal brasileira de se nortear pela imputação subjetiva foi incluir a análise da existência de dolo ou de culpa no âmbito da tipicidade.

Particularmente, a ideia de tipicidade emana do caráter fragmentário do Direito Penal, que, conforme explanado no tópico 3.1, determina a proteção de um círculo específico de bens jurídicos em face de ameaças e ofensas consideradas mais graves. Em decorrência desse atributo dogmático, é necessário que a legislação criminal selecione e delimite, em lei federal²⁸³, quais ações humanas representam a referida violação, do que resulta o tipo penal²⁸⁴. Sendo assim, o tipo penal pode ser definido como um modelo abstrato – ou, em rigor, uma espécie conceitual²⁸⁵ – de

²⁸⁰ PRADO, Luiz Regis. *Tratado de Direito Penal brasileiro: parte geral*. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 275-277.

²⁸¹ TAVARES, Juarez. *Teoria do injusto penal*. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2019. p. 171; DANTAS, Rodrigo Numeriano Dubourcq. *Direito Tributário Sancionador – Culpabilidade e Segurança Jurídica*. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 303 e 313-314.

²⁸² WELZEL, Hans. *Derecho penal: parte general*. Buenos Aires: Roque Depalma Editor, 1956. p. 35 e 39-44.

²⁸³ Artigos 5º, inciso XXXIX e 22, inciso I, da CRFB

²⁸⁴ BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal: parte geral*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 354 e 358-359.

²⁸⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. Belo Horizonte: Fórum, 2021. p. 193-194. DERZI, Misabel de Abreu Machado. Tipos e Conceitos. A incompatibilidade do modo de

conduta delitiva. Ele descreve um conjunto de elementos que, verificados simultaneamente por um juízo subsuntivo de tipicidade, representam um indício da prática do ilícito penal pelo agente, o qual pode ser elidido pela existência de causas de justificação ou de circunstâncias excludentes da culpabilidade. Sua função, porém, não é apenas indiciária, mas também (i) de seleção da matéria de proibição; (ii) de determinação (assecuratória) do conteúdo da conduta proibida; (iii) de motivação dos indivíduos da sociedade; (iv) de fundamentação e de delimitação do poder de punir²⁸⁶. Logo, chamar uma conduta de típica é atribuir-lhe, mais uma vez, um predicado, mas desta feita de “conduta proibida pela norma e subsumida ao tipo legal”²⁸⁷.

Embora, geralmente, o texto legal veicule²⁸⁸ apenas uma descrição objetiva do tipo, a aferição da tipicidade da conduta não se limita à utilização de critérios objetivos²⁸⁹. Como ensinado por HANS WELZEL²⁹⁰, a conduta humana não deve ser vista apenas sob uma perspectiva mecânico-causal, mas como uma ação final, o que impõe qualificá-la como uma “unidade formada por elementos objetivos e subjetivos”.

Dessa forma, enquanto antecedente da norma²⁹¹ penal, o tipo compreende todas as características da conduta delitiva²⁹². Sua estrutura contém elementos: (i) objetivos, que podem ser identificados de maneira sensorial – por exemplo, objetos, seres e atos; (ii) normativos, que não são identificados pelos sentidos, mas por qualificação jurídica (elementos normativos jurídicos) ou por juízo de valor (elementos normativos extrajurídicos) – por exemplo, expressões como fútil (artigo 121, parágrafo

pensar por “Tipos” as regras de Competência Tributária Constitucionais (Federalismo, Separação de Poderes, Segurança Jurídica e Direitos e Garantias Fundamentais). In: MITIDIERO, Daniel; ADAMY, Pedro (coord.). (Org.). *Direito, razão e argumento - a reconstrução dos fundamentos democráticos e republicanos do Direito Público com base na Teoria do Direito*. Salvador: Juspodivm, 2020, p. 176-200. MOREIRA, André Mendes e RIBEIRO, Jamir Calili. Metodologia do Direito Tributário e o Modo de Raciocinar por Tipo e por Conceitos. In: Sacha Calmon Navarro Coelho (Org.). *Segurança Jurídica*. Rio de Janeiro: GEN-Forense, 2013, v. 1, p. 524.

²⁸⁶ BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal: parte geral*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 356-357. PRADO, Luiz Regis. *Tratado de Direito Penal brasileiro: parte geral*. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 858-863. GALVÃO, Fernando. *Direito penal: parte geral*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 236 e 239-241.

²⁸⁷ PRADO, Luiz Regis. *Tratado de Direito Penal brasileiro: parte geral*. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 862.

²⁸⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 55-56.

²⁸⁹ GALVÃO, Fernando. *Direito penal: parte geral*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 236, 243-244 e 256-257.

²⁹⁰ WELZEL, Hans. *Derecho penal: parte general*. Buenos Aires: Roque Depalma Editor, 1956. p. 35 e 39-44.

²⁹¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 55-56.

²⁹² PRADO, Luiz Regis. *Tratado de Direito Penal brasileiro: parte geral*. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 872-873

2º, inciso II, do CP), indevidamente (artigo 151 do CP) e funcionário público (artigo 312 do CP); (iii) subjetivos, que remetem ao estado psíquico do agente e, em regra, consistem no dolo natural, chamado de elemento subjetivo geral (artigo 18, parágrafo único do CP)²⁹³.

Quanto ao último elemento, contudo, há certos tipos que são considerados excepcionais, pois, mediante disposição em lei, substituem a exigência de dolo natural por elementos subjetivos especiais, como: (iii.i) a culpa, sendo irrelevante o fim da conduta (crimes culposos) ou (iii.ii) o *dolus malus* ou dolo normativo, que demanda o efetivo conhecimento da ilicitude da conduta pelo agente²⁹⁴.

Isso posto, o estudo da tipicidade penal costuma²⁹⁵ ser desmembrado por dois critérios classificatórios distintos que podem ser interligados. De um lado, existem duas espécies de injusto – o tipo doloso e o tipo culposo; lado outro, é possível subdividir a espécie de injusto de acordo com o elemento estrutural em análise – se o tipo objetivo, ou se o tipo subjetivo. Por exemplo, quando se examinam figuras como o dolo natural e o dolo normativo, trata-se do tipo doloso subjetivo e, quando se esquadrinha o *iter criminis* (as fases de um crime), remete-se ao tipo doloso objetivo. Salienta-se, porém, que tal separação existe apenas para fim didático-pedagógico, não havendo uma distinção ontológica entre tipo subjetivo e tipo objetivo, visto que, por força da ideia de ação final, ambos compõem a norma penal de maneira conjunta.

Buscando compreender a introjeção do princípio da imputação subjetiva no âmbito do Direito Tributário Sancionador, os tópicos subsequentes têm como objeto o tipo doloso subjetivo e o tipo culposo (que, consoante se verá, é considerado desprovido de elemento subjetivo). Confira-se.

3.2.2.1 Tipo doloso subjetivo (o dolo no Código Penal)

²⁹³ BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal: parte geral*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 359-361. Com algumas variações: GALVÃO, Fernando. *Direito penal: parte geral*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 247-255. Luiz Regis. *Tratado de Direito Penal brasileiro: parte geral*. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 875.

²⁹⁴ BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal: parte geral*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 359-361.

²⁹⁵ WELZEL, Hans. *Derecho penal: parte general*. Buenos Aires: Roque Depalma Editor, 1956. p. 71-83. DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. Belo Horizonte: Fórum, 2021. p. 174. BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal: parte geral*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 362-397. PRADO, Luiz Regis. *Tratado de Direito Penal brasileiro: parte geral*. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 874-917. GALVÃO, Fernando. *Direito penal: parte geral*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 248.

O dolo é considerado pela doutrina o elemento subjetivo geral dos tipos penais (artigo 18, parágrafo único, do CP). Significa dizer que, em regra, as condutas delitivas só se configuram se dolosamente praticadas pelo agente. Não havendo, no enunciado normativo, menção a outro elemento subjetivo, entende-se que o delito só possui modalidade dolosa, na acepção natural (não normativa) da palavra. As exceções, portanto, devem ser expressas, empregando-se o elemento subjetivo especial na lei penal (expressa-se culpa, dolosamente ou outros termos, nos tipos culposos, de intenção, de tendência...) ²⁹⁶.

Como elemento subjetivo geral dos tipos penais, o dolo é definido pelo artigo 18, inciso I, do CP, como querer o resultado ou assumir o risco de produzi-lo. O Código perfilhou, pois, as chamadas teorias da vontade e do consentimento, que conferem maior importância ao aspecto volitivo do agente, em detrimento da teoria da representação, que enfatiza o aspecto cognitivo ²⁹⁷.

Em que pese isso, a posição doutrinária dominante é que o dolo também depende de uma conformação cognitiva ²⁹⁸. De fato, como lecionado por HANS WELZEL ²⁹⁹, na apreciação dos elementos subjetivos da conduta, importa o fato de o agente possuir um “conhecimento causal prévio” que lhe permite: (i) até certo ponto, antever as consequências de sua ação; (ii) propor-se objetivos de diversas naturezas e (iii) orientar sua conduta e o “acontecer causal externo” conforme um plano tendente a atingir tais objetivos. Em outras palavras, o peso atribuído à vontade depende sobremaneira do conhecimento, pelo agente, de certos fatos objetivos.

Logo, a despeito do que dispõe o Código Penal, o dolo pode ser definido como querer, conscientemente, a concretização ³⁰⁰ dos elementos objetivos do tipo ³⁰¹.

²⁹⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. Belo Horizonte: Fórum, 2021. p. 176. GALVÃO, Fernando. *Direito penal: parte geral*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 263.

²⁹⁷ BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal: parte geral*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 366-368. PRADO, Luiz Regis. *Tratado de Direito Penal brasileiro: parte geral*. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 892 e 893. GALVÃO, Fernando. *Direito penal: parte geral*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 258-259.

²⁹⁸ BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal: parte geral*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 368. PRADO, Luiz Regis. *Tratado de Direito Penal brasileiro: parte geral*. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 882 e 884.

²⁹⁹ WELZEL, Hans. *Derecho penal: parte general*. Buenos Aires: Roque Depalma Editor, 1956. p. 35 e 39-44. BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal: parte geral*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 277.

³⁰⁰ WELZEL, Hans. *Derecho penal: parte general*. Buenos Aires: Roque Depalma Editor, 1956. p. 74.

³⁰¹ PRADO, Luiz Regis. *Tratado de Direito Penal brasileiro: parte geral*. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 882 e 884. BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal: parte geral*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 365-366

O querer doloso do agente reclama, de acordo com JUAREZ TAVARES³⁰², um caráter incondicional. Isso significa que a dúvida do agente, por si só, afasta o dolo. Ademais, o que se quer é realizar o fato típico em concreto, demandando-se uma possibilidade real de influência sobre os acontecimentos. Assim, é insuficiente que o agente apenas ambicione a possibilidade de atingir certo fato.

A consciência ora tratada, por sua vez, distingue-se da abordada no tópico anterior. A diferença está no objeto conhecido e na profundidade do conhecimento. Lá, cuidou-se de um conhecimento abstrato da ilicitude da conduta, que pode ser apenas potencial (cognoscibilidade). Aqui, trata-se de um conhecimento de todos os elementos objetivos do tipo penal no caso concreto, de maneira atual e efetiva, mesmo que atécnica³⁰³. Um exemplo pode esclarecer a distinção. Tome-se o caso do crime homicídio, cujo tipo penal é “matar alguém” (artigo 121 do CP). A consciência da ilicitude significa saber ou ter a possibilidade de saber que é proibida a conduta de retirar a vida de outra pessoa por meio de golpes com uma faca. Já a consciência ora tratada significa saber: (i) que o sujeito contra quem o agente desfere golpes com a faca é uma pessoa; (ii) que essa pessoa está viva; (iii) que esses golpes, possivelmente, levarão à morte dela (representação). Somente tendo essa consciência, o agente poderá efetivamente querer ou assumir o risco de orientar sua conduta de modo a resultar na morte de outrem. Por isso, diz-se que o aspecto volitivo do dolo natural pressupõe um aspecto cognitivo³⁰⁴.

3.2.2.1.1 Dolo direto e dolo eventual

A diferença entre dolo direto e eventual reside na relação entre o que é querido pelo agente e as circunstâncias que compõem o tipo. Tal distinção permite graduar a intensidade da consciência e da vontade do autor do delito.

No dolo direto, o autor do crime toma as circunstâncias que compõem o tipo penal como: (i) o fim de sua conduta; (ii) o meio escolhido para a realização de outro

³⁰² TAVARES, Juarez. Espécies de dolo e outros elementos subjetivos do tipo. *Revista da Faculdade de Direito UFPR*, Curitiba, v. 14, 1971, p. 109.

³⁰³ BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal: parte geral*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 365-366 e 368-369. PRADO, Luiz Regis. *Tratado de Direito Penal brasileiro: parte geral*. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 886 e 892. GALVÃO, Fernando. *Direito penal: parte geral*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 259-260.

³⁰⁴ BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal: parte geral*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 368-370. PRADO, Luiz Regis. *Tratado de Direito Penal brasileiro: parte geral*. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 887.

fim ou (iii) um efeito colateral que, necessariamente, decorrerá da sua conduta. Nos dois primeiros casos, tem-se o dolo direto de primeiro grau (ou imediato), cuja intensidade é a maior possível (com a predominância do aspecto volitivo), ao passo que, no terceiro, tem-se o dolo direto de segundo grau (ou mediato ou de consequências necessárias), cuja intensidade é ligeiramente inferior à anterior (com a predominância do aspecto intelectual)³⁰⁵.

Já no dolo eventual, o sujeito não quer, nomeadamente, o resultado típico. Ele apenas aceita, assume ou se conforma com o risco de produzi-lo como um possível ou provável efeito colateral da sua conduta. Distingue-se do dolo direto de segundo grau, pois o resultado criminoso não é, no dolo eventual, um efeito colateral necessário, mas apenas potencial. Tem-se, nesta categoria, o mínimo de intensidade da consciência e da vontade³⁰⁶.

De toda sorte, o dolo direto e o dolo eventual são equiparados pela legislação penal. Ambos estão previstos no artigo 18, inciso I, do CP: um, na primeira parte do dispositivo e, o outro, na segunda. Seus efeitos para fins penais são idênticos, portanto, o que implica igualar o querer o resultado típico com o assumir o risco de produzi-lo.

Há coerência nessa equiparação, pois tanto o atributo volitivo como o intelectual também se fazem presentes no dolo eventual. A única particularidade é que tais elementos se deflagram, no dolo eventual, por meio de atos sequenciais: inicialmente, o autor toma consciência de que a ação que pretende executar submeterá o bem jurídico a séria possibilidade de lesão e, posteriormente, ele aceita esse possível resultado, prosseguindo com a prática da conduta³⁰⁷.

3.2.2.1.2 Dolo normativo (ou *dolus malus* ou dolo específico)

³⁰⁵ BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal: parte geral*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 370-372. PRADO, Luiz Regis. *Tratado de Direito Penal brasileiro: parte geral*. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 888-890. TAVARES, Juarez. Espécies de dolo e outros elementos subjetivos do tipo. *Revista da Faculdade de Direito UFPR*, Curitiba, v. 14, 1971, p. 110-112.

³⁰⁶ BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal: parte geral*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 372-374. PRADO, Luiz Regis. *Tratado de Direito Penal brasileiro: parte geral*. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 890. WELZEL, Hans. *Derecho penal: parte general*. Buenos Aires: Roque Depalma Editor, 1956. p. 75. TAVARES, Juarez. Espécies de dolo e outros elementos subjetivos do tipo. *Revista da Faculdade de Direito UFPR*, Curitiba, v. 14, 1971, p. 112-116.

³⁰⁷ TAVARES, Juarez. *Teoria do injusto penal*. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2019. p. 356-365.

A origem do conceito de dolo remonta ao Direito Romano. Naquela época, empregava-se a expressão latina *dolus malus*, advinda do grego *dólos*, com o significado de “astúcia má”, “engano” ou “fraude”³⁰⁸. Simbolizava-se uma intenção de ofender a lei moral e a lei do Estado, por meio do delito³⁰⁹. É de se notar que essa intenção específica de ofender a lei moral e a do Estado pressupõe uma consciência efetiva, pelo agente, de que a conduta por ele praticada é ilícita. Do contrário, o seu querer não se dirigiria, nomeadamente, a descumprir a lei, mas à obtenção de qualquer resultado.

Como antecipado, atualmente, a teoria do crime predominante não mais exige a presença de *dolus malus* para a configuração da infração penal. Isso significa que, em regra, a configuração da conduta típica dispensa o conhecimento, pelo sujeito, do caráter antijurídico da sua ação. Basta, para tanto, que exista o dolo natural, que consiste em querer, conscientemente, concretizar os elementos objetivos do tipo.

Desse modo, a exigência de *dolus malus* fica adstrita às hipóteses em que a lei penal alude à sua existência, como um elemento subjetivo especial do tipo³¹⁰. Tal característica restringe de modo significativo a configuração do delito, pois a consumação da conduta típica fica condicionada a um fim específico do agente. Logo, pode-se afirmar, com apoio no magistério de LUIZ REGIS PRADO³¹¹, que o *dolus malus* representa um *plus* ao dolo natural – “uma singular referência anímica [...] que vai além do âmbito cognoscitivo e volitivo deste último” e que se faz presente, de maneira excepcional, apenas em algumas infrações penais. Esses delitos específicos são classificados pela doutrina como crimes de intenção e como crimes de tendência e vêm acompanhados de expressões como “para...”, “com o fim de...” e “para fim de...”³¹².

³⁰⁸ BÖLTING, Rudolf. *Dicionário grego-português*. Rio de Janeiro: Instituto Nacional do Livro/Ministério da Educação e Cultura, 1953. p. 205. TORRINHA, Francisco. *Dicionário Latino Português*. Porto: Gráficos Reunidos Lda. 1942. p. 499.

³⁰⁹ PRADO, Luiz Regis. *Tratado de Direito Penal brasileiro: parte geral*. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 878-879.

³¹⁰ PRADO, Luiz Regis. *Tratado de Direito Penal brasileiro: parte geral*. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 893-896. BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal: parte geral*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 374-379.

³¹¹ PRADO, Luiz Regis. *Tratado de Direito Penal brasileiro: parte geral*. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 893-894.

³¹² TAVARES, Juarez. Espécies de dolo e outros elementos subjetivos do tipo. *Revista da Faculdade de Direito UFPR*, Curitiba, v. 14, 1971, p. 118-119. BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal: parte geral*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 370. PRADO, Luiz Regis. *Tratado de Direito Penal brasileiro: parte geral*. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 894.

Por fim, importante registrar que, modernamente, em vez de *dolus malus*, tem sido mais frequente a adoção do termo dolo normativo, que ressalta sua função de elemento normativo especial na estrutura da norma penal. Há, ademais, críticas à utilização da locução dolo específico, que, para alguns, não possuiria razão científica e mais levaria à confusão do que à sistematização³¹³. Este trabalho, contudo, não despreza nenhuma das três expressões, que são consideradas sinônimos.

3.2.2.2 Tipo culposo (a culpa no Código Penal)

De início, cabe uma observação terminológica. Na doutrina finalista, a praxe é não desmembrar o tipo culposo em subjetivo e objetivo. Entende-se que a culpa possui um viés quase que exclusivamente normativo, o que impede o aprofundamento de um eventual elemento estrutural do tipo de natureza subjetiva. Mesmo que haja, então, alguma relação volitiva entre o agente e a ação praticada, tal aspecto não é considerado relevante para a configuração do delito culposo³¹⁴.

Nesse sentido, em troca dos quesitos subjetivos dos crimes dolosos (vontade e consciência), o tipo de injusto culposo compõe-se de quatro elementos objetivos.

Em primeiro lugar, é necessário que o agente inobserve o dever objetivo de cuidado, que advém do princípio da confiança. Para aferir tal descumprimento, o intérprete deve comparar a direção finalista real, adotada pelo autor do crime, com a direção finalista exigida pelo Direito para se evitar a lesão ao bem jurídico protegido pela norma penal. Havendo contradição entre essas duas ações, considera-se descumprido o dever de cuidado³¹⁵.

Em segundo lugar, a configuração do crime culposo depende da verificação de um resultado delitivo que decorra da conduta do agente. A simples existência de algum resultado típico e de algum descuido do agente são insuficientes. Exige-se uma

³¹³ TAVARES, Juarez. Espécies de dolo e outros elementos subjetivos do tipo. *Revista da Faculdade de Direito UFPR*, Curitiba, v. 14, 1971, p. 108. BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal: parte geral*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 375-376. PRADO, Luiz Regis. *Tratado de Direito Penal brasileiro: parte geral*. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 892-893.

³¹⁴ TAVARES, Juarez. *Teoria do crime culposo*. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2018. p. 331-333. PRADO, Luiz Regis. *Tratado de Direito Penal brasileiro: parte geral*. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 900. BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal: parte geral*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 384. GALVÃO, Fernando. *Direito penal: parte geral*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 266.

³¹⁵ BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal: parte geral*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 385-386. PRADO, Luiz Regis. *Tratado de Direito Penal brasileiro: parte geral*. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 897 e 901. GALVÃO, Fernando. *Direito penal: parte geral*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 270-271.

relação de causa e efeito (nexo de causalidade), em que um se opera por consequência do outro, tornando inadequada a conduta³¹⁶.

Em terceiro lugar, é preciso que o resultado típico seja, objetivamente, previsível³¹⁷. O critério proposto por CEZAR ROBERTO BITENCOURT³¹⁸ é que o observador se coloque na posição do agente e se indague sobre a possibilidade de, concretamente, produzir o resultado delitivo, ante a perigosidade da ação que se propõe a executar. É desnecessário, porém, que o sujeito efetivamente preveja a ocorrência do delito. Esse é, aliás, um aspecto relevante, pois torna ainda mais clara a diferenciação entre infrações penais dolosas e culposas: as primeiras são punidas para evitar o risco ao bem jurídico até o limite do conhecido pelo autor (o que demanda um esforço probatório), enquanto as segundas são sancionadas para evitá-lo até o limite do cognoscível pelo agente (o que carece de um esforço de interpretação da norma jurídica)³¹⁹.

Em quarto lugar, o desvalor da ação, mesmo que preponderante, deve se conectar internamente ao desvalor do resultado. Isso significa que o delito culposos deve envolver a lesão de bem jurídico ou, no mínimo, sua exposição ao risco de lesão³²⁰.

Convergindo para essa perspectiva objetiva, o artigo 18, inciso II, do Código Penal trata o crime culposos como dar causa ao resultado por meio de imprudência, negligência ou imperícia. Embora haja pouca utilidade na diferenciação dessas fórmulas gerais, vale notar que a imprudência é uma conduta ativa (culpa *in faciendo* ou *in commitendo*), a negligência é uma conduta passiva (culpa *in omittendo*) e a imperícia é uma inaptidão técnica. Prefere-se sintetizar essas três modalidades de culpa no primeiro requisito supramencionado (descumprimento do dever de cuidado)³²¹.

³¹⁶ BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal*: parte geral. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 386-387. PRADO, Luiz Regis. *Tratado de Direito Penal brasileiro*: parte geral. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 900 e 917. GALVÃO, Fernando. *Direito penal*: parte geral. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 270-271.

³¹⁷ GALVÃO, Fernando. *Direito penal*: parte geral. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 271-273.

³¹⁸ BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal*: parte geral. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 387-388.

³¹⁹ PRADO, Luiz Regis. *Tratado de Direito Penal brasileiro*: parte geral. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 914.

³²⁰ BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal*: parte geral. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 388-389. PRADO, Luiz Regis. *Tratado de Direito Penal brasileiro*: parte geral. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 900.

³²¹ BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal*: parte geral. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 389-391. PRADO, Luiz Regis. *Tratado de Direito Penal brasileiro*: parte geral. Rio de Janeiro:

De todo modo, para a responsabilização penal culposa, é insuficiente que os quatro pressupostos aludidos acima se façam presentes. É necessário, em adição, que a lei penal preveja a modalidade culposa do delito, taxativamente. Afinal, como adiantado, o artigo 18, parágrafo único, do CP, diz que os crimes são em regra dolosos, razão pela qual somente terão modalidade culposa os tipos penais que explicitamente a contemplarem. Isso significa que a conduta típica praticada com culpa não configura crime quando a lei penal não prevê sua execução com culpa. Há, portanto, uma excepcionalidade do delito culposo³²².

3.2.2.2.1 Culpa consciente e culpa inconsciente

Como uma última nota acerca do princípio da imputação subjetiva, vale distinguir a culpa consciente da culpa inconsciente. Embora a legislação criminal não trate do assunto de maneira expressa, é comum que a doutrina do Direito Penal destaque essas duas espécies de culpa, sobretudo para o fim de diferenciá-las do dolo eventual (este sim previsto no CP)³²³.

Em suma, a separação entre culpa consciente e culpa inconsciente se pauta pelo terceiro requisito do tipo culposo (previsibilidade). Como antecipado, o resultado típico deve ser considerado previsível para que a responsabilização por culpa seja legítima. Por não se exigir a efetiva previsão do resultado (mas apenas a sua previsibilidade), é possível traçar dois cenários distintos: em um deles, o agente representou mentalmente (previu) a produção do resultado delitivo e mesmo assim agiu, acreditando que ele não se sucederia; no outro, o agente, embora pudesse, não representou mentalmente (não previu) a ocorrência do resultado, por um descuido. No primeiro cenário, tem-se a culpa consciente (com representação ou *ex lascivia*); ao passo que, no segundo, a inconsciente (sem representação ou *ex ignorantia*). A

Forense, 2019. p. 906-907. GALVÃO, Fernando. *Direito penal: parte geral*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 267.

³²² BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal: parte geral*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 396-397. PRADO, Luiz Regis. *Tratado de Direito Penal brasileiro: parte geral*. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 909.

³²³ TAVARES, Juarez. *Teoria do injusto penal*. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2019. p. 346-370. WELZEL, Hans. *Derecho penal: parte general*. Buenos Aires: Roque Depalma Editor, 1956. p. 35-56, 67-86 e 147-188. WELZEL, Hans. *El nuevo sistema del derecho penal: una introducción a la doctrina de la acción finalista*. Montevideo: B de F Ltda., 2004. p. 97-112 e 149-201. BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal: parte geral*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 391-393. PRADO, Luiz Regis. *Tratado de Direito Penal brasileiro: parte geral*. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 907-909. GALVÃO, Fernando. *Direito penal: parte geral*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 268-269.

consciência diz respeito não apenas à possibilidade de se obter o resultado, mas também à violação do dever de cuidado, que é conhecida pelo agente no primeiro cenário e ignorada no último.

Uma questão profundamente debatida pelos penalistas é a diferença entre a culpa consciente e o dolo eventual. Embora esse não seja um ponto essencial para o trabalho ora relatado, cumpre apenas registrá-lo, por motivo de rigor conceitual no trato das categorias do Direito Penal. Em significativa parte, a confusão entre a culpa consciente e o dolo eventual se deve ao compartilhamento de um requisito conceitual por ambas as figuras, qual seja: a efetiva previsão do resultado proibido pelo agente. A distinção, por sua vez, está na postura do sujeito perante o possível resultado. No dolo eventual, o autor do delito age consentindo com o risco de produzi-lo, ao passo que, na culpa consciente, ele age na esperança de que o resultado não se efetivará. Tal critério distintivo decorre da adoção da teoria do consentimento, que dá relevo ao aspecto volitivo e é majoritária entre tantas outras que pretendem diferenciar as duas figuras (teoria da indiferença, teoria da representação ou da possibilidade, teoria da probabilidade, teoria da evitabilidade, teoria do risco, teoria do perigo a descoberto, teoria da falta de vontade de evitação...) ³²⁴.

Por fim, apesar de parecer existir, em comparação com a culpa inconsciente, maior censurabilidade na culpa consciente (pois nela o agente sabe que viola o dever de cuidado), não há uma regra geral neste tocante. Recomenda-se que essa questão seja endereçada caso a caso, quando da dosimetria da pena (artigo 59 do CP) ³²⁵.

3.2.3 O princípio da presunção de inocência

A doutrina já divergiu quanto ao dispositivo supralegal ³²⁶ que, no Brasil, veicularia a presunção de inocência. Para alguns ³²⁷, sua previsão constava do artigo

³²⁴ TAVARES, Juarez. *Teoria do injusto penal*. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2019. p. 346-254. BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal: parte geral*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 395-396. PRADO, Luiz Regis. *Tratado de Direito Penal brasileiro: parte geral*. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 909-914. GALVÃO, Fernando. *Direito penal: parte geral*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 269.

³²⁵ BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal: parte geral*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 391-392. PRADO, Luiz Regis. *Tratado de Direito Penal brasileiro: parte geral*. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 908.

³²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *HC nº 87.585/TO*. Depositário infiel. Prisão. Relator: Ministro Marco Aurélio, julgado em: 03 dez. 2008.

³²⁷ BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal: parte geral*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 75-78.

5º, inciso LVII, da CRFB – “Ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado de sentença penal condenatória”. Para outros³²⁸, o dispositivo constitucional contemplava apenas a presunção de não culpabilidade, encontrando-se a presunção de inocência no artigo 8º, item 2, da Convenção Americana de Direitos Humanos – “Toda pessoa acusada de delito tem direito a que se presuma sua inocência enquanto não se comprove legalmente sua culpa”.

O Supremo Tribunal Federal³²⁹ abordou a divergência, em julgamento que teve a importância de restaurar a jurisprudência contrária à prisão dos acusados condenados em segunda instância. Na oportunidade, o relator Ministro Marco Aurélio assentou não haver diferença entre a presunção de inocência e a segunda definição da culpabilidade. Ou seja, para o Supremo, ao declarar que ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado da decisão penal condenatória, a Constituição afirma, em outras palavras, que são inocentes todos aqueles que não tiverem contra si sentença penal condenatória irrecorrível. Trata-se de fórmulas equivalentes ou de “variantes semânticas de idêntico conteúdo”, tomando emprestada a expressão utilizada por GUSTAVO HENRIQUE BADARÓ³³⁰ e referida no voto condutor. Por conseguinte, são idênticos os significados do artigo 5º, inciso LVII, da CRFB e do artigo 8º, item 2, da CADH.

Mesmo que isso já estivesse previsto como direito individual na Constituição, a ratificação do artigo 8º da Convenção (garantias judiciais) teve a importância de reforçar o caráter de garantia do preceito. Diferentemente dos direitos fundamentais, a presunção de inocência não constitui um fim em si mesma, mas um meio para assegurar a efetividade de outras prerrogativas constitucionais. Na feliz expressão de JOSÉ AFONSO DA SILVA³³¹, as garantias estão “a serviço” dos direitos fundamentais, cumprindo àquelas atuar como instrumento para obtenção dos benefícios que se seguem destes, sobretudo diante do risco de violação.

Em particular, a presunção de inocência assegura o direito fundamental à liberdade e, ainda mais especificamente, o direito individual à segurança contra o

³²⁸ GALVÃO, Fernando. *Direito penal*: parte geral. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 147-149.

³²⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *ADC nº 43/DF*. Pena. Execução provisória. Impossibilidade. Princípio da não culpabilidade. Relator: Ministro Marco Aurélio, julgado em: 07 nov. 2019.

³³⁰ BADARÓ, Gustavo Henrique. *Processo penal*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. p. 91-96.

³³¹ SILVA, José Afonso da. *Teoria do conhecimento constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 455. Nesse sentido, ainda que sem explicitar tal expressão: BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 525-529.

arbítrio do Estado³³². Trata-se da liberdade negativa (direito fundamental de primeira geração³³³), da qual se estrema a liberdade positiva (direito fundamental de segunda e quarta gerações³³⁴)³³⁵.

Logo, a segurança garantida pelo princípio da presunção de inocência não é, especialmente, a segurança como dever de proteção, a segurança pública ou a segurança jurídica, mas a segurança pessoal, que obriga o Estado a: (i) se abster de privar a liberdade dos indivíduos de forma injustificada e (ii) em havendo justificativa constitucionalmente prevista para a privação, efetua-la observando as regras e os procedimentos previamente estabelecidos³³⁶.

Para tanto, a garantia constitucional da presunção de inocência confere ao acusado o que se convencionou chamar por estado de inocência ou situação jurídica de inocência, que resulta em duas ou três regras de processo penal, a depender do posicionamento doutrinário (regra de tratamento, regra probatória e regra de julgamento)³³⁷.

A primeira determina que o acusado seja considerado inocente – e efetivamente tratado como tal – ao longo da investigação e da tramitação processual. Essa imposição não é apenas simbólica, o que por si só já proibiria práticas como a de dar publicidade excessiva ao processo para fins midiáticos e a de obrigar o uso de algemas pelos acusados nas audiências (artigo 474, parágrafo 3º, do CPP)³³⁸. Como regra de tratamento, a presunção de inocência veda que o acusado seja punido anteriormente ao trânsito em julgado da sentença penal condenatória, ainda que por meio de medidas cautelares.

³³² SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 191, 415-421 e 440-444; SILVA, José Afonso da. *Teoria do conhecimento constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 486 e 501; SILVA, Virgílio Afonso da. *Direito Constitucional Brasileiro*. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2021. p. 233-245.

³³³ Artigo 5º, *caput*, da CRFB.

³³⁴ Artigos 5º e 6º da CRFB.

³³⁵ SARMENTO, Daniel. *Direitos Fundamentais e Relações Privadas*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004. p. 177-188; BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 560-578.

³³⁶ SILVA, Virgílio Afonso da. *Direito Constitucional Brasileiro*. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2021. p. 233-235.

³³⁷ SANGUINÉ, Odone. *Prisão cautelar, medidas alternativas e direitos fundamentais*. Rio de Janeiro: Forense, 2014. p. 266-323; BADARÓ, Gustavo Henrique. *Processo penal*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. p. 91-96; PACELLI, Eugênio. *Curso de processo penal*. São Paulo: Atlas, 2020, p. 81-83; LOPES JUNIOR, Aury. *Direito processual penal*. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 135-144.

³³⁸ LOPES JUNIOR, Aury. *Direito processual penal*. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 135-144.

Veja-se a sutileza do preceito: não se proíbe de maneira ampla e irrestrita a decretação de prisões temporárias, preventivas, domiciliares, entre outras. Afirma-se, apenas, que tais providências processuais não podem ser tomadas com o fim exclusivo de punir o acusado, pois, quando decretadas, o sujeito ainda possui o *status* de inocente.

Essa é uma distinção relevante, pois pode ser cotejada com as duas diretrizes do direito à segurança pessoal. Em suma, o Estado (i) deve se abster de privar a liberdade dos indivíduos por meio da prisão cautelar enquanto não houver sentença penal irrecorrível com conteúdo condenatório (artigo 5º, inciso LVII, da CRFB), mas (ii) excepcionalmente, pode decretá-la, desde que com fundamento constitucionalmente legítimo (artigo 5º, inciso LXI, da CRFB) e com a observância ao procedimento legal (artigo 282 e seguintes do CPP).

Tingindo a matéria com cores mais realistas, ODONE SANGUINÉ³³⁹ reconhece que, sob uma perspectiva histórico-sociológica, não é rara a decretação de prisões cautelares para fins punitivos. Por isso, é necessário visualizar a presunção de inocência como um limite teleológico para essas medidas. A prisão preventiva, por exemplo, não deve ter o mero pretexto de apenar o acusado, devendo, ademais, fundamentar-se em razão de cautela processual (*periculum libertatis*) (primeira parte do artigo 312 do CPP) e em justa causa (*fumus commissi delicti*) (segunda parte do artigo 312 do CPP).

A segunda regra é probatória e imputa à acusação o ônus de demonstrar a materialidade do fato e a sua autoria. Além de lícita, a prova deve ser produzida no bojo do processo judicial. Não pode se resumir a atos de investigação ou a elementos do inquérito. Já à defesa permite-se, a par de refutar a materialidade e a autoria do fato delitivo, demonstrar que a conduta é atípica e que há circunstâncias excludentes da ilicitude ou que afastam a culpabilidade do agente.

A terceira regra é de julgamento e se refere ao *standard* probatório suficiente para a condenação do acusado. As provas devem possuir certa robustez, isto é, peso suficiente a autorizar a condenação do agente. Do contrário, impõe-se a sua absolvição. É notória a similaridade dessa regra à anterior, que leva alguns a tratá-las

³³⁹ SANGUINÉ, Odone. *Prisão cautelar, medidas alternativas e direitos fundamentais*. Rio de Janeiro: Forense, 2014. p. 266-323. MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 374-384.

como uma só ou a equipará-las ao *in dubio pro reo*³⁴⁰. Prefere-se separá-las, pois a regra julgamento, distintamente da regra probatória, pressupõe um acervo probatório já produzido e consolidado nos autos³⁴¹.

3.2.4 Dolo e culpa na Lei nº 9.430/96 e no Código Tributário Nacional

Nas linhas anteriores, estudaram-se três princípios gerais de repressão: a culpabilidade, a imputação subjetiva e a presunção de inocência.

Foi observado que o princípio da culpabilidade não mais se resume à verificação de existência de dolo ou de culpa. Remete-se, atualmente, a um juízo de censurabilidade, que indaga se o autor poderia ter evitado o cometimento do delito.

Verificou-se, que, em verdade, é o princípio da imputação subjetiva que efetivamente condiciona a responsabilização penal à existência de dolo ou de culpa. Por força da teoria finalista, o momento lógico apropriado para se verificar dolo ou culpa é o da tipicidade. Nessa análise, o dolo natural – querer conscientemente a concretização do resultado – é considerado o elemento subjetivo geral dos tipos penais. De maneira excepcional, os delitos podem depender da existência de dolo normativo ou de culpa, desde que mediante disposição em lei.

Por fim, apresentou-se a presunção de inocência como uma garantia constitucional que protege os direitos fundamentais à liberdade e à segurança pessoal contra o arbítrio do Estado. Para tanto, confere-se ao acusado a situação jurídica de inocência, que impõe: (i) tratá-lo como inocente até a sua condenação definitiva; (ii) conferir à acusação o ônus de prova da materialidade do fato delitivo e da sua autoria; (iii) exigir certo *standard* probatório para a condenação.

Essa investigação foi desenvolvida quase que exclusivamente com amparo na dogmática do Direito Penal (material e processual), dada sua permeabilidade para o Direito Tributário Sancionador³⁴². Buscou-se colher contribuições que podem ser relevantes para a identificação de limites negativos à infração punida pela multa qualificada e para uma análise crítica da jurisprudência do CARF, que serão efetuadas de maneira conjunta no próximo capítulo. Tais subsídios se referem, especificamente,

³⁴⁰ SANGUINÉ, Odone. *Prisão cautelar, medidas alternativas e direitos fundamentais*. Rio de Janeiro: Forense, 2014. p. 266-323.

³⁴¹ LOPES JUNIOR, Aury. *Direito processual penal*. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 135-144.

³⁴² SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 265-292.

à figura do dolo, que foi investigado sob uma perspectiva histórica na teoria geral do delito (de elemento da culpabilidade para elemento da tipicidade). Constatou-se que, pelo menos desde a teoria causalista, o dolo é considerado uma característica de uma conduta e não uma conduta *per se*.

No presente momento, o trabalho detalha como aqueles três princípios gerais de repressão se introjetam no Direito Tributário Sancionador. Em seguida, abordam-se outros dispositivos do CTN e da Lei nº 9.430/96 que versam sobre a figura do dolo, para densificar seus significados à luz das categorias do Direito Penal.

3.2.4.1 A presunção relativa de culpa (artigo 136 do CTN)

Como antecipado no tópico 3.1.3, a aplicação de princípios gerais de repressão no âmbito do Direito Tributário Sancionador deve ser feita com “espírito crítico”³⁴³. Tal expediente é importante para que, por meio de exceções parciais ou absolutas, algumas das matizes do preceito reitor sejam reforçadas ou atenuadas, evitando-se que o subsistema fiscal sofra irritações por incompatibilidade com seus valores fundantes.

Nesse sentido, um importante desafio enfrentado na presente matéria é ponderar³⁴⁴ os princípios penais e processuais penais acima tratados com a eficiência administrativa³⁴⁵ e com a praticidade tributária³⁴⁶. Tendo em vista o volume e a automatização do trabalho fazendário, seria inviável exigir que as autoridades fiscais comprovassem a culpa do contribuinte quando da constituição de cada crédito tributário. E, de fato, esse não é um requisito do lançamento, pois, conforme o artigo 142 do CTN, basta que o ato administrativo, sendo o caso, proponha a aplicação da penalidade cabível.

³⁴³ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 280.

³⁴⁴ DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 35-50. ALEX, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 87-91. SILVA, Virgílio Afonso da. Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção. *Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais*, Belo Horizonte, 2003. p. 609-612.

³⁴⁵ OLIVEIRA, Márcio Luís de; MAIRINK, Francisco Magno. Do Protocolo de Quioto ao Acordo de Paris: Uma Proposta para o Mecanismo de Desenvolvimento Sustentável no Sistema Jurídico Brasileiro. In: Jamile Bergamaschine Mata Diz; Beatriz Souza Costa; José António Moreno Molina (Org.). *Sustentabilidade, Governança e Integração Regional em tempos de Crise*. Belo Horizonte: Editora Arraes, 2020, v. 1, p. 126-129.

³⁴⁶ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *A Substituição Tributária Progressiva nos Impostos Não-cumulativos*. Belo Horizonte: Del Rey, 2000. p. 41.

De todo modo, PAULO ROBERTO COIMBRA SILVA³⁴⁷ ensina que a ponderação entre os cinco princípios em questão já foi efetuada pelo legislador complementar. O resultado desse processo mental é o artigo 136 do CTN, que teve a função de antecipar e delimitar os efeitos do acoplamento estrutural em comento. Vejamos o dispositivo: “Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável [...]”. Pela leitura do texto legal, é possível desmembrá-lo em dois: a regra (segunda parte do dispositivo – as infrações fiscais independem da intenção do contribuinte) e a exceção (primeira parte do dispositivo – caso haja disposição em lei, as infrações fiscais podem depender da intenção do contribuinte).

Desde logo, observa-se que o artigo 136 do CTN não se pronuncia de maneira expressa sobre a culpa. Ele apenas declara que, em regra, as infrações fiscais independem da intenção, que é um elemento conceitual do dolo. A culpa, como antecipado, é um conceito normativo absolutamente emancipado da intenção do agente e consiste na inobservância do dever de cuidado objetivo por parte do infrator. Por isso, não é possível concluir, com fundamento nesse dispositivo, que o Direito Tributário Sancionador reger-se-ia pelo princípio da imputação objetiva. Muito pelo contrário. Não tendo o CTN dispensado a prova de culpa do contribuinte de maneira expressa, cabe ao intérprete recorrer aos princípios gerais de repressão, os quais, mesmo que maturados pelo Direito Penal e Processual Penal, irradiam seus efeitos ao subsistema fiscal. Tais princípios impõem, no Direito Tributário Sancionador, que não haja responsabilização do contribuinte sem culpa e sem dolo.

Em outras palavras, o artigo 136 do CTN acolhe os princípios da culpabilidade, da imputação subjetiva e da presunção de inocência. Naturalmente, porém, tal acolhimento não foi feito de modo integral, mas por meio de uma conformação desses preceitos às peculiaridades do Direito Tributário e, em particular, à eficiência e à praticidade do trabalho das autoridades fiscais. Por força desse processo adaptativo, houve, de plano, uma inversão: no subsistema fiscal, o dolo não é o elemento subjetivo geral do tipo, visto que, em regra, as infrações fiscais são culposas. Ademais, para que as atividades fiscais não sejam obstaculizadas, permite-se que a autoridade não

³⁴⁷ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. O Princípio da Presunção de Inocência e a Presunção de Culpa no Direito Tributário. In: SILVA, Paulo Roberto Coimbra (Org.). *Princípios Gerais da Repressão e Princípios Tributários*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2024, v. 1, p. 30-36; SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 340-351.

comprove, no ato do lançamento, a culpa do contribuinte. Basta que os elementos materiais da infração (autoria, resultado, obrigação tributária...) sejam comprovados. Entretanto, em razão dos princípios gerais de repressão suprarreferidos, faculta-se ao contribuinte, em matéria de defesa administrativa (artigo 151, inciso III, do CTN), demonstrar a ausência de culpa. Desse modo, em se tratando de infração culposa, as três diretrizes do estado de inocência são adaptadas (mitigadas) pelo subsistema fiscal nos seguintes termos: (i) o contribuinte deve ser tratado como inocente até a constituição definitiva do crédito tributário; (ii) ao fisco, incumbe comprovar os aspectos materiais da infração e, ao contribuinte, cumpre demonstrar a ausência de culpa; (iii) não há *standard* probatório para a cominação da penalidade.

Essa conclusão também pode ser alcançada por intermédio do artigo 142 do CTN, que sugere haver uma redução no esforço probatório exigido da autoridade administrativa quando da cominação da sanção fiscal. Tal diminuição se deve ao emprego da expressão “propor a aplicação da penalidade”. O tão criticado³⁴⁸ verbo escolhido pelo legislador complementar também denota certa provisoriedade. Isso indica ser possível – e talvez até encorajado – o questionamento da procedência da penalidade por parte do contribuinte, pois, afinal, ela só foi “proposta” pela autoridade fiscal. Na outra ponta, os vocábulos utilizados para referir-se ao valor principal do débito (“verificar”, “determinar”, “calcular” e “identificar”) sugerem certa definitividade. É certo que ambas as parcelas poderão ser objeto de questionamento no contencioso administrativo. Mas também não se pode negar que a diferença de terminologia utilizada no CTN – quanto à sanção fiscal, “propor” e, quanto ao débito principal, “verificar”, “determinar”, “calcular” e “identificar” – reforça a oportunidade que o contribuinte possui de refutar a multa cominada pela autoridade fiscal. Parece que esse reforço decorre precisamente da regra geral de divisão do ônus de prova em matéria de Direito Tributário Sancionador: à autoridade fiscal, incumbe demonstrar os aspectos materiais da infração; ao contribuinte, cumpre atestar a ausência de culpa.

De modo mais assertivo, RODRIGO NUMERIANO DUBOURCQ DANTAS³⁴⁹ sustenta que a validade das sanções cominadas pela autoridade fiscal não se opera de forma automática. Segundo o autor, essa validade depende da submissão da

³⁴⁸ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 2107; MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 182; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 606.

³⁴⁹ DANTAS, Rodrigo Numeriano Dubourcq. *Direito Tributário Sancionador – Culpabilidade e Segurança Jurídica*. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 310, 368-369, 377 e 386.

matéria ao contencioso administrativo, momento em que, observadas as garantias constitucionais procedimentais, as autoridades julgadoras poderão confirmar a penalidade aplicada ao acusado. Essa eficácia condicionada das sanções tributárias explicaria, segundo o autor, a razão pela qual o artigo 142 do CTN emprega o verbo “propor”.

Diante desse cenário, é possível afirmar que, no Direito Tributário Sancionador, os princípios da culpabilidade, da imputação subjetiva e da presunção de inocência se transmudam em presunção relativa (*iuris tantum*) de culpa. Isto é, quando da lavratura de auto de infração com multa, presume-se, de modo relativo, que o contribuinte agiu com culpa. Por isso, é dispensável que o lançamento demonstre o comportamento do contribuinte que deflagra o descumprimento do dever objetivo de cuidado. Entretanto, ante o caráter *iuris tantum* dessa presunção, não havendo culpa, o contribuinte é instigado a argumentar e comprovar ter tomado as medidas necessárias para adimplir o dever objetivo de cuidado. E caso logre êxito nessa demonstração, a multa deve ser afastada, no contencioso administrativo.

Se, como regra geral, as infrações fiscais não são dolosas – ou seja, se consumam mesmo que o agente não queira, de maneira consciente, concretizar os elementos do tipo –, excepcionalmente, é possível que o ilícito tributário se condicione à intenção do infrator, desde que mediante disposição em lei. Nessa hipótese excepcional, aplica-se a primeira parte do artigo 136 do CTN, segundo o qual, em se tratando de infração fiscal dolosa, incumbe ao fisco demonstrar a intenção e a consciência do contribuinte. Segue-se, então, de maneira ligeiramente similar, as diretrizes penais da situação jurídica de inocência: (i) o contribuinte deve ser tratado como inocente até a constituição definitiva do crédito tributário; (ii) ao fisco, incumbe comprovar os aspectos materiais da infração e o dolo do contribuinte; (iii) exige-se certo *standard* probatório para a cominação e a manutenção da penalidade.

A penalidade investigada no presente trabalho está entre as exceções. Cuida-se, especificamente, da multa qualificada positivada no artigo 44, parágrafo primeiro, da Lei nº 9.430/96, que pune as condutas previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Embora já se tenha tratado desses dispositivos legais no capítulo 2, é neste momento que, com fundamento no referencial teórico da pesquisa, são destacados os quatro pontos considerados mais importantes no tema.

O primeiro se consubstancia no avanço representado pela edição da Lei nº 14.689/23 no tratamento da multa qualificada em conformidade com os princípios

reitores da repressão. Em especial, a inclusão do parágrafo 1º-C no artigo 44 da Lei nº 9.430/96 explicita a introjeção dos preceitos da presunção de inocência, da culpabilidade e da imputação subjetiva no Direito Tributário Sancionador, pois obriga o cancelamento da qualificação quando “não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502”. De modo específico, a palavra “configurada” exprime os princípios da imputação subjetiva e da culpabilidade, haja vista condicionar a consumação da sonegação, da fraude e do conluio à existência de dolo; já os termos “individualizada” e “comprovada” trazem a lume as três regras do estado de inocência (de tratamento, de prova e de julgamento).

O segundo ponto consiste no fato de que o parágrafo 1º-C se refere ao ilícito tributário em exame como “a conduta dolosa a que se referem os artigos 71, 72 e 73”, o que revela a proeminência do dolo como elemento conceitual da infração punida pela multa qualificada, pois a característica “dolosa” é colocada em paridade com a identificação dos dispositivos legais em que a sonegação, a fraude e o conluio são definidos.

O terceiro aspecto é em que passagem dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 se encontra o dolo natural (querer conscientemente concretizar os elementos do tipo). Considera-se que tal atributo se encontra implícito nos termos “sonegação”, “fraude” e “conluio”. Não se concebe como seria possível praticar essas condutas de maneira involuntária ou inconsciente. Sendo assim, o emprego desses vocábulos é suficiente para que se afira o caráter doloso e a excepcionalidade da multa qualificada, aplicando-se, por tal razão, a primeira parte do artigo 136 do CTN.

O quarto ponto decorre do anterior: dado que nos termos “sonegação”, “fraude” e “conluio” já está implícita a noção de dolo natural, qual significado possuiria, então, o vocábulo “doloso”, que se faz presente nos três dispositivos? A resposta, mais uma vez, é dada pelo Direito Penal: está-se diante da figura do dolo normativo (dolo específico ou *dolus malus*). Consiste, portanto, em elemento subjetivo especial do tipo que condiciona a configuração da infração fiscal a um fim específico – o de sonegar, o de fraudar e o de conluir, os quais exigem consciência efetiva pelo contribuinte de que a conduta praticada é ilícita.

Há que se salientar que não há ineditismo no acolhimento da acepção de dolo normativo no Direito Tributário brasileiro, na medida em que ela se encontra expressa no artigo 137 do CTN, que existe, com redação similar, desde o Anteprojeto do Código

Tributário Nacional³⁵⁰. O dispositivo versa sobre a responsabilidade pela infração tributária cometida por aquele que age irregularmente em nome de terceiro. Nesse contexto, agir irregularmente significa o representante, para benefício próprio, se voltar contra os interesses do representado³⁵¹ – conduta que, em certo sentido, pressupõe a consciência efetiva da ilicitude, como constatado por RUBENS GOMES DE SOUSA³⁵². Em casos tais, deve ser imputada ao agente a responsabilidade pelas sanções punitivas advindas do cometimento do ilícito fiscal, desde que tal conduta: (i) também seja crime ou contravenção, salvo se praticada no exercício regular da representação ou no cumprimento de ordem expressa do representado; (ii) ou tenha o dolo específico como elemento do tipo.

Outro trecho do Anteprojeto que pertine à matéria é o artigo 292³⁵³. Conforme ele consignava, a cominação de sanções fiscais, com exceção das multas, dependeria da prática de ilícito com dolo específico do contribuinte. Por um desacerto dos

³⁵⁰ “Art. 291. É pessoal a responsabilidade penal:

I. Quanto a tôdas as infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II. Quanto a tôdas as infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III. Em todos os casos em que a lei tributária determine expressamente a responsabilidade tributária de terceiro em caráter exclusivo, ou com exclusão do direito de regresso.

§ 1º. Aplica-se supletivamente à matéria regulada neste artigo o disposto neste Código quanto à responsabilidade tributária dos sucessores e terceiros.

§ 2º. Excluem-se do disposto no § 1º. dêste artigo, quanto à responsabilidade penal do mandante ou preponente por fato do mandatário ou preposto, os casos em que a infração seja consequência direta e exclusiva de dolo específico do mandatário ou preposto contra o mandante ou preponente” (SOUSA, Rubens Gomes de. *Relatório geral aprovado pela Comissão Especial nomeada pelo Ministro da Fazenda para elaborar o Projeto de Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. p. 340).

³⁵¹ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 2062-2064. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 824-825. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 590-593.

³⁵² SOUSA, Rubens Gomes de. *Relatório geral aprovado pela Comissão Especial nomeada pelo Ministro da Fazenda para elaborar o Projeto de Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. p. 245.

³⁵³ “Art. 292. São penalidades tributárias, aplicáveis separada ou cumulativamente, sem prejuízo das cominadas para o mesmo fato por lei criminal:

I. A multa;

II. A perda de descontos, abatimentos ou deduções;

III. A majoração da alíquota do tributo;

IV. A suspensão, pelo prazo fixado em lei, dos benefícios de isenção de caráter pessoal, ou a sua revogação definitiva em caso de reincidência específica;

V. A revogação dos benefícios de anistia ou moratória.

Parágrafo único. As penalidades previstas nas alíneas II a V dêste artigo somente poderão ser cominadas às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar” (SOUSA, Rubens Gomes de. *Relatório geral aprovado pela Comissão Especial nomeada pelo Ministro da Fazenda para elaborar o Projeto de Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. p. 341).

representantes parlamentares, essa disposição não veio a ser incorporada ao texto final do Código, sob a alegação de que não se trataria propriamente de uma norma geral em matéria de direito financeiro³⁵⁴.

De todo modo, mesmo que os dispositivos do CTN e de seu Anteprojeto sirvam para ilustrar a procedência da argumentação aventada, o seu cabimento e a sua possibilidade jurídica independem da existência desses artigos de lei. Tanto independe que, anteriormente à promulgação do Código Tributário Nacional, RUY BARBOSA NOGUEIRA³⁵⁵ já lecionara que as infrações fiscais poderiam ser culposas (decorrentes de negligência, imprudência e imperícia do infrator) ou dolosas (“[...] quando o infrator age deliberadamente contra a lei”³⁵⁶). A seu juízo, a cominação de qualquer uma das duas deve possibilitar ao acusado a oportunidade de demonstrar a inexistência de culpa ou de dolo. Sua posição se alinha perfeitamente com a interpretação do artigo 136 do CTN acima exposta³⁵⁷, tendo o autor concluído que a responsabilidade objetiva “é uma barbaridade odiosa que o legislador ordinário não deve contemplar [...]”³⁵⁸.

Similarmente, a reconstrução aqui desenvolvida também prescinde do parágrafo 1º-C no artigo 44 da Lei nº 9.430/96. Isso, porque a conclusão à qual se chega pode ser alcançada pela permeabilidade dos princípios da culpabilidade, da imputação subjetiva e da presunção de inocência, que decorre da natureza sistêmica do Direito e dispensa previsão legal expressa. No entanto, o dispositivo incluído pela Lei nº 14.689/23 tem o mérito de, por meio da expressa excepcionalização do artigo 136 do CTN, dar a devida dimensão da aplicabilidade dos princípios reitores em questão no âmbito do Direito Tributário Sancionador.

3.2.4.2 Outros dispositivos do Código Tributário Nacional

Por derradeiro, deve-se fazer uma breve nota acerca de outros artigos do Código Tributário Nacional que empregam a expressão “dolo”, com o objetivo de

³⁵⁴ Artigo 5º, inciso XV, alínea “b”, da Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 18 de setembro de 1946

³⁵⁵ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Doutrina do Professor Ruy Barbosa Nogueira* (centenário de nascimento). São Paulo: IBDT, 2019. p. 234-240.

³⁵⁶ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Doutrina do Professor Ruy Barbosa Nogueira* (centenário de nascimento). São Paulo: IBDT, 2019. p. 237.

³⁵⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 106-108 e 196.

³⁵⁸ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 196.

conceituá-lo de maneira abrangente. São eles: o artigo 149, inciso VII; o artigo 150, parágrafo quarto; o artigo 154, parágrafo único; o artigo 155, inciso I e o artigo 208. Em todos, o dolo é referido em conjunto com outros vícios (fraude e simulação) praticados pelo particular ou pelo servidor público que podem comprometer a validade de certos atos administrativos, notadamente o lançamento tributário, a concessão individual de moratória e a expedição de certidão negativa de débitos.

Não parece que se está diante de conceito idêntico ao tratado no tópico anterior. A começar pelo fato de que esses dispositivos de lei abordam temas diversos, não relacionados com o Direito Tributário Sancionador. Em nenhum deles manifesta-se a potestade punitiva do Estado. Por isso, a aplicação das categorias do Direito Penal, embora não seja impossível, demandaria maior esforço cognitivo e argumentativo. Ademais, o fato de se falar em “ocorrência de dolo” (artigo 150, parágrafo quarto) e em “caso de dolo” (artigo 154, parágrafo único) denota que, diferentemente do dolo penal, não se trata de um predicado da conduta, mas de uma conduta autônoma.

Talvez a solução resida em contextualizar o dolo nesses textos de lei. Como dito, a expressão sempre vem acompanhada dos termos fraude ou simulação, que são, respectivamente, um defeito e uma causa de nulidade do negócio jurídico. Eis, então, o caminho para resolver a ambiguidade: os demais dispositivos do CTN se referem ao dolo do Código Civil³⁵⁹.

Trata-se, pois, de vício de vontade ou de consentimento do negócio jurídico. Por intermédio do dolo principal ou essencial, induz-se (engana-se) uma pessoa a cometer um equívoco e, assim, celebrar negócio que, em condições normais, não se celebraria. Por isso, permite-se a anulação do contrato. Caso, porém, a despeito do vício, a parte mesmo assim estiver disposta a realizar o negócio, tem-se apenas o dolo accidental ou incidental, que não enseja anulação do negócio, mas apenas a satisfação de perdas e danos. O CC considera inválidos os negócios jurídicos praticados com dolo positivo (conduta comissiva) e negativo (conduta omissiva), assim como o dolo praticado por terceiro (desde que com a ciência do beneficiário). Outrossim, o caso de dolo do representante obriga o representado a responder por perdas e danos solidariamente (representação convencional) ou até o limite do

³⁵⁹ Artigos 145 a 150 do CC.

proveito que teve (representação legal). Não há anulabilidade, tampouco indenização, em caso de dolo de ambas as partes³⁶⁰⁻³⁶¹.

Não raro, autores do Direito Privado como PONTES DE MIRANDA, CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA e CLÓVIS BEVILÁQUA³⁶² identificam como origem do dolo, enquanto defeito negocial, a figura romana do *dolus malus*, que também serviu de inspiração para a criação da figura penal do dolo normativo. Em que pese ainda existirem semelhanças – como o fato de ambos sugerirem certa astúcia, seja para levar outrem a engano, seja para cometimento de infração que se sabe ilícita –, atualmente, as diferenças entre os institutos ganharam notório relevo. Veja-se o quadro sinóptico abaixo.

Tabela 4 – Dolo normativo e dolo civil

	Dolo normativo	Dolo civil
Natureza	Elemento normativo especial do tipo	Defeito do negócio jurídico
Consequência	Configuração do tipo penal do crime de intenção	Anulabilidade do negócio jurídico e perdas e danos
Previsão legal no Direito Penal ou Civil	Artigo 18, parágrafo único, do CP (<i>contrario sensu</i>)	Artigos 145 a 150 do CC
Previsão legal no Direito Tributário	Artigo 44, parágrafo 1º-C da Lei nº 9.430/96; Artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64; Artigo 137 do CTN	Artigos 149, inciso VII; 150, parágrafo quarto; 154, parágrafo único; 155, inciso I e 208 do CC

Diante disso, verifica-se que nem sempre a lei tributária, ao tratar do dolo, se refere especificamente ao conceito criminal da palavra. E, quando o faz, é necessário que se atente a qual dolo do direito penal a norma se refere – se o natural, se o normativo, se o direto ou se o eventual. O presente capítulo buscou traçar as diferenças entre esses conceitos, pois parecem ser essenciais para a conceituação da infração punida pela multa qualificada. Tendo compreendido esse ponto, passa-

³⁶⁰ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado*: Tomo IV – Validade. Nulidade. Anulabilidade. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 443-470. PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*: introdução ao direito civil teoria geral de direito civil. Rio de Janeiro: Forense, 2017. p. 426-428; BEVILÁQUA, Clóvis. *Teoria Geral do Direito Civil*. Campinas: Red Livros, 2001. p. 299-301; ROSENVALD, Nelson; CHAVES, Cristiano. *Curso de Direito Civil*: parte geral e LINDB. São Paulo: Editora Atlas, 2014. p. 547-549.

³⁶¹ Em sentido similar, mas com algumas discordâncias: BIANCO, João Francisco. Sonegação, Fraude e Conluio como Hipóteses de Agravamento da Multa na Legislação Tributária Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 133, p. 38-40, 2006

³⁶² PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado*: Tomo IV – Validade. Nulidade. Anulabilidade. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 444. PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*: introdução ao direito civil teoria geral de direito civil. Rio de Janeiro: Forense, 2017. p. 426; BEVILÁQUA, Clóvis. *Teoria Geral do Direito Civil*. Campinas: Red Livros, 2001.

se, a partir do próximo capítulo, à análise crítica da jurisprudência do CARF, que servirá de fonte à delimitação negativa do ilícito punido pela multa qualificada.

3.3 Conclusões sobre a permeabilidade dos princípios gerais de repressão como baliza interpretativa do ilícito punido pela multa qualificada

Embora a distinção entre sanção fiscal e sanção penal seja majoritariamente formal, não há uma separação estanque entre seus regimes jurídicos. Por uma perspectiva sistêmica do Direito, é possível que o subsistema fiscal receba contribuições das ciências penais. Trata-se do fenômeno do acoplamento estrutural, que permite que os princípios estruturantes do sistema jurídico, a exemplo dos princípios gerais de repressão, tenham eficácia, ao menos potencial e mesmo que com diferentes matizes, sobre todas as manifestações da potestade sancionadora do Estado. Para tanto, é desnecessário que a legislação tributária preveja a aplicação do preceito penal de forma expressa. É possível que tal introjeção seja promovida por uma atividade hermenêutica do intérprete, desde que ele o faça com temperamentos, isto é, com a devida adaptação do princípio repressivo às especificidades do subsistema fiscal.

Verificou-se, ao longo do trabalho, que o artigo 136 do CTN e o artigo 44, parágrafo primeiro, da Lei nº 9.430/96 materializam o acoplamento, no Direito Tributário Sancionador, dos princípios penais da culpabilidade, da imputação subjetiva e da presunção de inocência. Entretanto, tal irradiação de efeitos não foi feita de maneira integral, mas pela conformação desses preceitos aos princípios da eficiência administrativa e da praticidade tributária.

Desse processo adaptativo, resulta a submissão do Direito Tributário Sancionador a seis regras, três relativas às infrações culposas (regra geral) e três relativas às infrações dolosas (exceção). Por um lado, quanto às infrações fiscais culposas: (i) o contribuinte deve ser tratado como inocente até a constituição definitiva do crédito tributário; (ii) ao fisco, incumbe comprovar os aspectos materiais da infração e, ao contribuinte, cumprir demonstrar a ausência de culpa; (iii) não há *standard* probatório específico para a cominação da penalidade. Por outro lado, quanto às infrações fiscais dolosas: (i) o contribuinte deve ser tratado como inocente até a constituição definitiva do crédito tributário; (ii) ao Fisco, incumbe comprovar os aspectos materiais da infração e o dolo do contribuinte; (iii) exige-se certo *standard*

probatório para a cominação e a manutenção da penalidade, consistente na ausência, acima de qualquer dúvida razoável, de sentido lícito na conduta analisada.

Tratando o ilícito punido pela multa qualificada de uma infração dolosa, a investigação cuidou de aferir os contornos do dolo referido pelo artigo 44, parágrafo primeiro, da Lei nº 9.430/96 (e, por remissão legislativa, pelos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64). Constatou-se que os termos sonegação, fraude e conluio já pressupõem, de maneira implícita, o dolo natural, no sentido de vontade consciente de se realizar o fato típico. Por conseguinte, o atributo “doloso”, expresso nos três dispositivos, só pode remeter ao dolo normativo (dolo específico ou *dolus malus*), que é um *plus* ao natural e condiciona a configuração da infração fiscal a um fim específico – o de sonegar, o de fraudar e o de conluir, os quais exigem consciência efetiva pelo contribuinte de que a conduta praticada é ilícita.

Assentadas essas premissas teórico-interpretativas, passa-se, enfim, à análise dos acórdãos da jurisprudência administrativa, com o intuito de traçar os limites negativos ao ilícito punido pela multa qualificada. Após justificar o enfoque na Câmara Superior de Recursos Fiscais, assim como o marco temporal eleito (janeiro de 2018 a setembro de 2023), aprecia-se, ano a ano, todos os acórdãos do órgão colegiado que afastaram a qualificação da multa.

4 JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA: DELIMITAÇÃO NEGATIVA DO ILÍCITO PUNIDO PELA MULTA QUALIFICADA

4.1 Órgão, recorte temporal e demais filtros da pesquisa

A jurisprudência estudada nesta pesquisa é de lavra do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Trata-se de órgão colegiado vinculado ao Ministério da Fazenda. Sua competência é para julgamento de recursos de ofício, voluntários e especiais interpostos em processos de exigência de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal com valor superior a 60 salários mínimos³⁶³.

Particularmente, tem-se como objeto os acórdãos de recursos especiais proferidos pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), órgão de cúpula do CARF cuja incumbência é uniformizar a jurisprudência administrativa. O enfoque se justifica por duas razões.

Uma se refere ao cabimento do recurso especial, interponível contra os acórdãos das Turmas Ordinárias ou Extraordinárias que derem à legislação tributária interpretação divergente da que tenha dado outro órgão fracionário do CARF ou do Conselho de Contribuintes (seu antecessor)³⁶⁴. Seu objeto de análise é, pois, a interpretação das normas fiscais³⁶⁵. Isso torna possível e pertinente que, entre diversas outras matérias, o recurso debata de maneira específica o antecedente da multa prevista no artigo 44, parágrafo primeiro, da Lei nº 9.430/96, que é precisamente o tema ora investigado.

A outra razão se relaciona ao caráter praticamente definitivo dos acórdãos da CSRF. Contra eles, as partes só podem opor embargos de declaração³⁶⁶, que apenas excepcionalmente têm efeito infringente³⁶⁷. A par dos aclaratórios, permite-se às autoridades apontadas no artigo 130 do RICARF provocar o Pleno da CSRF para aprovar resoluções de uniformização da jurisprudência entre as Turmas da própria Câmara Superior, caso em que o tema será apreciado apenas em tese. Inexistindo,

³⁶³ Artigo 25 do Decreto Federal nº 70.235, de 6 de março de 1972; artigo 1º do Anexo à Portaria do Ministério da Fazenda nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023 – Regimento Interno do CARF ou RICARF; artigo 2º da Portaria da Receita Federal do Brasil nº 309, de 31 de março de 2023.

³⁶⁴ Artigo 37 e seguintes do Decreto nº 70.235/72; artigo 118 do RICARF.

³⁶⁵ Artigo 96 do CTN.

³⁶⁶ Artigo 116 do Anexo à Portaria MF nº 1.634/23.

³⁶⁷ Artigo 1.023 do CPC.

atualmente, resolução do Pleno sobre a matéria aqui examinada, deduz-se que, com a ressalva das súmulas já tratadas no capítulo 2, os acórdãos dos recursos especiais são as decisões administrativas cujo entendimento possui maior definitividade e maior força persuasiva sobre o tema em apreço.

Como recorte temporal da pesquisa, elege-se o intervalo de 01º de janeiro de 2018 até 19 de setembro de 2023. Essa escolha se deve às mudanças legislativas ocorridas no período. Sabe-se que, por influência do sistema jurídico italiano³⁶⁸, todas as Turmas, Câmaras e Seções do órgão administrativo brasileiro são paritariamente compostas por Conselheiros representantes da Fazenda Nacional e por Conselheiros representantes dos contribuintes³⁶⁹. Por isso, a legislação fixou um critério de resolução dos julgamentos terminados em empate. Historicamente, trata-se do chamado voto de qualidade, que confere ao Presidente de cada órgão fracionário – sempre um Conselheiro representante da Fazenda Nacional – a prerrogativa de fazer prevalecer o seu entendimento sobre a causa³⁷⁰.

No interregno eleito para a investigação, o critério de desempate passou, contudo, por sucessivas alterações. Inicialmente, por força de emendas apresentadas na tramitação da MPV nº 899/19³⁷¹ – ambas de duvidosa validade, por falta de pertinência ao tema da Medida³⁷² –, o critério de desempate foi substituído pelo denominado *in dubio pro contribuinte*, segundo o qual o empate deve ser resolvido favoravelmente ao contribuinte³⁷³. Em seguida, por edição da MPV nº 1.160/23, voltou à vigência o voto de qualidade. Entretanto, provavelmente em função do inadequado manejo dessa espécie legislativa para versar sobre direito processual³⁷⁴, o Congresso Nacional deixou de deliberar tempestivamente sobre a sua conversão, operando-se a perda de sua eficácia³⁷⁵. Até que, com a edição da Lei nº 14.689/23, o voto de qualidade foi reinstituído de maneira definitiva.

³⁶⁸ TORRES, Ricardo Lobo. Processo administrativo fiscal: caminhos para seu desenvolvimento. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 46, 1999, p. 79.

³⁶⁹ Artigo 25, inciso II, do Decreto nº 70.235/72; artigo 1º do RICARF.

³⁷⁰ Artigo 25, parágrafo nono, do Decreto nº 70.235/72.

³⁷¹ Emenda Aglutinativa nº 01 e da Emenda Aditiva de Comissão nº 09.

³⁷² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *ADI nº 5.127/DF*. Direito constitucional. Controle de constitucionalidade. Emenda parlamentar em projeto de conversão de medida provisória em lei. Conteúdo temático distinto daquele originário da medida provisória. Prática em desacordo com o princípio democrático e com o devido processo legal (devido processo legislativo). Relatora: Ministra Rosa Weber, julgado em: 15 out. 2015; artigo 7º, inciso II, da Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998; artigo 4º, parágrafo quarto, da Resolução do Congresso Nacional nº 1, de 8 de maio de 2002.

³⁷³ Artigo 28 da Lei Federal nº 13.988, de 14 de abril de 2020.

³⁷⁴ Artigo 62, parágrafo primeiro, inciso I, alínea “b”, da CRFB.

³⁷⁵ Artigo 62, parágrafo terceiro, da CRFB.

A despeito da inconstância com que o direito processual administrativo foi tratado nesse intervalo, a jurisprudência cultivada pelo Conselho no período se revela como um importante objeto de estudo e compêndio. Diferentemente de outros momentos, nos quais vigorou exclusivamente o voto de qualidade, o intervalo entre 01º de janeiro de 2018 e 19 de setembro de 2023 se equilibra com a vigência parcial do *in dubio pro contribuinte*.

De janeiro de 2018 a março de 2020 (vinte e sete meses), vigorou o voto de qualidade³⁷⁶. Em sequência, de abril de 2020 a dezembro de 2022 (trinta e três meses), vigorou o critério de desempate favorável aos contribuintes³⁷⁷. Após, de janeiro de 2023 a maio de 2023 (cinco meses), voltou a valer o voto de qualidade³⁷⁸. Por fim, encerrado o prazo de conversão da Medida Provisória em lei, retornou, de junho de 2023 a agosto de 2023 (três meses), o critério de desempate favorável aos contribuintes.

Ao longo de todo esse ciclo, o voto de qualidade e o critério de desempate favorável aos contribuintes estiveram em vigência por período total virtualmente idêntico (respectivamente, 32 e 36 meses). Dessa forma, o recorte temporal da pesquisa é apropriado, pois pode revelar uma jurisprudência mais diversificada, assim como pode dar destaque às transformações ocorridas no entendimento do Conselho, nesse ínterim.

Importante registrar que, a despeito das críticas existentes a ambos os critérios de desempate³⁷⁹, acredita-se que a simples vigência de um ou de outro não invalida, tampouco desautoriza os acórdãos proferidos sob sua égide. Afinal, trata-se de

³⁷⁶ Artigo 25, parágrafo nono, do Decreto nº 70.235/72.

³⁷⁷ Artigo 28 da Lei nº 13.988/20.

³⁷⁸ Artigo 1º da MPV nº 1.160/23.

³⁷⁹ MACHADO, Hugo de Brito. O voto de qualidade no processo tributário. *Juris Plenum*, Caxias do Sul, 2019, p. 153-154; SCAFF, Fernando Facury. In dubio pro contribuinte e o voto de qualidade nos julgamentos administrativo-tributários. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, 2014, p. 38; GODOL, Marciano Seabra de. A volta do in dubio pro contribuinte: avanço ou retrocesso? In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2013, p. 197; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (et al.). O fim do voto de qualidade no CARF deve ser vetado pelo presidente da república. *Consultor Jurídico*, São Paulo, 01 abr. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-abr-01/opiniao-fim-voto-qualidade-vetado-presidente/>. Acesso em: 09 jun. 2025; ADAMY, Pedro; FAJERSZTAJN, Bruno. Voto de Qualidade nos 100 Anos do CARF: um Tema Perene e Ainda Não Resolvido. OLIVEIRA, Ana Claudia Borges de; PURETZ, Tadeu (coord.). *Coletânea 100 anos do CARF*. São Paulo: NSM Editora, 2024, p. 183-188; ADAMY, Pedro. Voto de Qualidade no CARF – Violação ao Critério Paritário. Considerações de Lege Ferenda. *Revista Direito Tributário Atual*, nº 37, São Paulo, 2017, p. 377; COVIELLO FILHO, Paulo. A Impossibilidade da Manutenção da Multa Qualificada do Art. 44, Parágrafo 1º, da Lei n. 9.430, de 27 de Dezembro de 1996, por Julgamento Decidido por Voto de Qualidade, no Âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 225, p. 138-146, 2014.

arestos do órgão de cúpula do Processo Administrativo Fiscal (PAF). Inexistindo resolução ou súmula do Pleno da CSRF que supere os entendimentos consignados nesses julgados, falece ao intérprete simplesmente desconsiderar sua existência, mesmo que em razão do critério de desempate vigente ao tempo em que lavrados.

O que poderia ser refletido – mais a título retórico do que propriamente jurídico – é se a mudança do voto de qualidade para o *in dubio pro contribuinte* resultou, de modo determinante, em mudança de entendimento jurisprudencial consolidado.

Para que essa argumentação se sustente, não basta, todavia, constatar que a decisão foi exarada sob a égide do *in dubio pro contribuinte*. É necessário verificar (i) se e com qual frequência o critério favorável aos contribuintes foi utilizado nos julgamentos em questão; (ii) se esses resultados destoam da jurisprudência administrativa anterior à mudança no critério de desempate.

A resposta às indagações é negativa. Antecipando o resultado da pesquisa, foram localizados 110 acórdãos sobre o tema, dos quais apenas 11 (quantia inferior a 10%) foram julgados pelo *in dubio pro contribuinte*. Praticamente nenhum deles, consoante se verá, contempla tese inédita de desqualificação da multa, pois apenas seguem a linha de entendimento já encampada pelo Conselho Administrativo em assentadas pretéritas, ainda que implicitamente. Sendo assim, observa-se que as alterações efetuadas no critério de desempate durante o recorte temporal do estudo de jurisprudência não prejudicam, antes enriquecem o trabalho.

Demonstrada a adequação do órgão e do recorte temporal, cumpre explicar a metodologia utilizada para a localização e a seleção dos acórdãos. Utilizou-se o banco de dados disponível na Nova Pesquisa de Acórdãos – VER³⁸⁰. Nele, pesquisaram-se quatro palavras-chave, simultaneamente: (i) multa qualificada, multa de ofício qualificada ou qualificação da multa; (ii) câmara superior; (iii) 1ª turma, 2ª turma ou 3ª turma; (iv) 2018, 2019, 2020, 2021, 2022 ou 2023. Do resultado da pesquisa, selecionaram-se apenas os acórdãos que explicitam, em suas ementas, as expressões: multa qualificada, multa de ofício qualificada ou qualificação da multa. Ademais, foram excluídas as decisões de embargos de declaração, de conversão do processo em diligência³⁸¹, de inadmissão do recurso especial e de manutenção da multa qualificada (haja vista o objetivo de investigar os limites negativos ao

³⁸⁰ Disponível em: <https://acordaos.economia.gov.br/solr/acordaos2/browse/>. Acesso em 09 jun. 2025.

³⁸¹ Artigo 29 do Decreto nº 70.235/72.

antecedente da sanção). Ao fim, chegou-se à quantidade de 110 julgados, que foram individualmente analisados para a elaboração deste relatório de pesquisa.

Por fim, uma nota deve ser feita acerca da escolha de se investigar exclusivamente a jurisprudência administrativa. Como antecipado, a presente pesquisa tem por objeto o antecedente da multa qualificada e objetiva delimitar seu pressuposto fático. O Poder Judiciário, por sua vez, vem tratando do tema da multa qualificada sob uma perspectiva consideravelmente distinta – embora igualmente relevante. Em vez de apreciar a subsunção da conduta praticada pelo contribuinte aos ilícitos sonegação, fraude e conluio, como feito pelo CARF, os tribunais têm avaliado a constitucionalidade do percentual de 150%, com fundamento nos princípios da não confiscatoriedade, da proporcionalidade e da razoabilidade.

É essa a praxe, pelo menos desde outubro de 2015, quando o Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral da matéria no bojo do supracitado RE nº 736.090/SC³⁸², seguindo a tendência inaugurada pelo RE nº 640.452/RO³⁸³ e pelo RE nº 582.461/SP³⁸⁴. Se no Poder Judiciário a cominação da multa qualificada tem sido avaliada principalmente à luz dos princípios constitucionais da não confiscatoriedade, da proporcionalidade e da razoabilidade, no contencioso administrativo, tais alegações não são arguíveis, haja vista a incompetência do CARF para tratar da constitucionalidade das normas tributárias³⁸⁵. Ou seja, enquanto os tribunais vêm tratando mais do consequente da multa, o CARF tem abordado apenas o seu antecedente. Em que pese ser importante e necessário o debate acerca da constitucionalidade do percentual, a pesquisa ora relatada possui outro objeto, qual

³⁸² Tema RG nº 863: “Limites da multa fiscal qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio, tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). RE nº 736.090/SC. Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tema nº 863. Direito tributário. Limite das multas qualificadas em razão de sonegação, fraude ou conluio. Necessidade de observância dos princípios do não confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade. Limite de 100% (cem por cento) do débito tributário ou, em caso de reincidência, de 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário. Relator: Ministro Dias Toffoli, julgado em: 03 out. 2024).

³⁸³ Tema RG nº 487: “Caráter confiscatório, desproporcional e irracional de multa em valor variável entre 40% e 05%, aplicada à operação que não gerou débito tributário” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). RE nº 640.452/RO RG. Constitucional. Tributário. Punição aplicada pelo descumprimento de obrigação acessória. Dever instrumental relacionado à operação indiferente ao valor de dívida tributária (punição independente de tributo devido). “Multa isolada”. Caráter confiscatório. Proporcionalidade. Razoabilidade. Quadro fático-jurídico específico. Proposta pela existência da repercussão geral da matéria constitucional debatida. Relator: Ministro Joaquim Barbosa, julgado em: 06 out. 2011).

³⁸⁴ Tema RG nº 214: “[...] Natureza de multa moratória fixada em 20% do valor do tributo” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). RE nº 582.461/SP RG. Multa. Fixação em 20% do valor do tributo. Alegação de caráter confiscatório. Repercussão geral reconhecida. Relator: Ministro Cezar Peluso, julgado em: 22 out. 2009).

³⁸⁵ Súmula nº 01 do CARF.

seja: a identificação dos limites negativos ao ilícito punido pela multa qualificada. Tendo isso em vista, o CARF figura como o foro apropriado para o desenvolvimento da pesquisa.

Vale salientar, contudo, que a jurisprudência administrativa não será adotada de modo acrítico. A despeito de sua importância como objeto de estudo, os acórdãos da CSRF eventualmente podem cometer erros, o que possibilita, inclusive, que o interessado proponha ação judicial para anular o débito ali constituído³⁸⁶. Logo, nos tópicos seguintes, buscar-se-á tanto identificar os acertos como as apontar as eventuais falhas das decisões. Tal verificação será feita à luz das premissas teóricas expostas no capítulo anterior, que consideram os princípios gerais de repressão maturados pelo Direito Penal permeáveis ao Direito Tributário Sancionador.

Isso posto, o presente capítulo trata, cronologicamente, dos acórdãos da CSRF que excluam a multa qualificada, proferidos no período de 01º de janeiro de 2018 até 19 de setembro de 2023. Para tanto, segrega-se a análise ano a ano, sem deixar de, anteriormente, introduzir os assuntos que compuseram a questão de fundo discutida na maioria dos precedentes. Confira-se.

4.2 Jurisprudência da CSRF

4.2.1 Presunção legal de omissão de receitas e aproveitamento fiscal de ágio: dois temas recorrentes na jurisprudência administrativa

Ao longo do levantamento jurisprudencial, constatou-se que a maior parte dos acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscais que excluem a qualificação da multa se concentra em dois temas. Ambos são bastante conhecidos: a presunção legal de omissão de receitas (60 decisões) e o aproveitamento fiscal das despesas de ágio (17 decisões). Do total de 110 julgados, esses dois temas representam mais da metade (77 decisões). Portanto, antes de adentrar na análise dos acórdãos, faz-se necessária uma breve explanação a respeito desses assuntos.

4.2.1.1 Presunção legal de omissão de receitas

³⁸⁶ Artigo 5º, inciso XXXV, CRFB.

Aceita-se, no Brasil³⁸⁷, a definição de presunção dada pela redação original do artigo 1.349 do Código Civil francês³⁸⁸ e pelo artigo 2.727 do Código Civil italiano³⁸⁹. Conforme tais diplomas, a presunção se conceitua como "as consequências que a lei ou o magistrado extraem de um fato conhecido para um desconhecido". Portanto, a despeito do que dispõe o artigo 212 do CC, não mais se considera a presunção como meio de prova, mas como a conclusão de um silogismo³⁹⁰.

Na doutrina, as presunções são classificadas em simples ou legais³⁹¹. As primeiras são as que advêm do raciocínio do intérprete (artigo 375 do CPC), enquanto as segundas são as que estão expressamente previstas na legislação (artigo 374, inciso IV, do CPC). Embora nenhuma das duas seja ilimitada, pode-se dizer que a presunção simples é um pouco mais flexível e desimpedida, pois decorre da liberdade de pensamento e da vivência do aplicador. Sua principal baliza, portanto, é o livre convencimento, não demandando prova em contrário para ser dispensada.

Já a presunção legal se subdivide em duas modalidades: a presunção relativa (*iuris tantum*) e a presunção absoluta (*iuris et de iure*). Aquela consiste em considerar um fato como verdadeiro até que se produza prova em contrário, ao passo que esta, muito confundida com a ficção jurídica, consiste em reputá-lo verídico independentemente da existência de prova que o refute.

Na seara tributária, certos autores apresentam objeções ao uso das presunções (mesmo que relativas), sobretudo quando não há prova do fato gerador. Tais ressalvas se alicerçam, entre outras bases, sobre o caráter vinculado do lançamento e a feição possivelmente sancionatória de uma norma presuntiva³⁹²⁻³⁹³.

³⁸⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. Omissão de receitas e depósitos não identificados. *Revista de Direito Tributário*, nº 95, São Paulo, 2000, p. 24-32.

³⁸⁸ Código Napoleônico ou *Code Civil*.

³⁸⁹ *Codice Civile*.

³⁹⁰ DIDIER JUNIOR, Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. *Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela*. Salvador: Ed. Jus Podivm, 2015. p. 56-72.

³⁹¹ THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de Direito Processual Civil – Teoria geral do direito processual civil, processo de conhecimento e procedimento comum*. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 1.150-1.153; SCHOUERI, Luís Eduardo. Omissão de receitas e depósitos não identificados. *Revista de Direito Tributário*, nº 95, São Paulo, 2000, p. 24-32.

³⁹² Artigos 3º e 128 do CTN.

³⁹³ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Imposto de Renda. Omissão de Receita. Regime Jurídico. Aplicação Imediata da Lei Tributária. Retroatividade da Lei Punitiva Benéfica. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 107, 2004, p. 84-94; SCHOUERI, Luís Eduardo. Omissão de receitas e depósitos não identificados. *Revista de Direito Tributário*, nº 95, São Paulo, 2000, p. 24-32; MARTINS, Ives Gandra da Silva; MURGEL, Maria Inês. Omissão de Receitas – Presunção – IRPJ e CSLL – Base de Cálculo – Valores Omitidos. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*, v. 5, n. 26, 2011. p. 44-65; PONTES, Helenilson Cunha. Omissão de receitas e depósitos

Em dado momento histórico, inclusive, a jurisprudência do antigo Tribunal Federal de Recursos acompanhou tais posições, assentando em sua Súmula nº 182 ser ilegítimo o lançamento tributário apenas com base em extratos ou depósitos bancários.

Essas críticas não impediram, todavia, que a legislação de regência do imposto sobre a renda contemplasse diversas situações de presunção de omissão de receita. Em sentido amplo, LUÍS EDUARDO SCHOUERI³⁹⁴ lecionou que tais hipóteses se efetivam quando a pessoa deixa de escriturar as mutações patrimoniais pelas quais passou.

Atualmente, as situações que podem ensejar a aplicação da presunção de omissão de receitas se encontram listadas nos artigos 293 e seguintes do Decreto Federal nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR). São elas: (i) escrituração de saldo credor em caixa; (ii) falta de registro de pagamentos; (iii) passivo fictício ou inexigível; (iv) falta de emissão de nota fiscal; (v) recebimento de depósito sem comprovação de origem.

Vale salientar que o Supremo Tribunal Federal não vê inconstitucionalidade nessa sistemática. Tal questão foi submetida à sua apreciação no julgamento do Recurso Extraordinário nº 855.649/RS, em que o plenário pacificou, por maioria, sua constitucionalidade³⁹⁵. Em linhas gerais, o aresto argumentou que não haveria ampliação do fato gerador do tributo e que, sem a colaboração do contribuinte, o fisco seria incapaz de identificar a origem do depósito. Hoje, portanto, a presunção de omissão de receitas é considerada constitucional.

4.3.1.2 Aproveitamento fiscal de ágio

Até o ano de 2014, o aproveitamento fiscal de ágio era regido pela redação original do artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Segundo ele dispunha, o registro de investimentos apurados pelo método da equivalência patrimonial deveria ser desdobrado em duas parcelas: (i) o valor do patrimônio líquido da investida na época da aquisição do investimento e (ii) o valor ágio ou do deságio,

bancários: o sentido normativo do art. 42 da Lei 9.430/96. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 146, 2007, p. 85-100.

³⁹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Omissão de receitas e depósitos não identificados. *Revista de Direito Tributário*, nº 95, São Paulo, 2000, p. 24-32

³⁹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *RE nº 855.649/RS*. Direito Tributário. Imposto de renda. Depósitos bancários. Omissão de receita. Lei 9.430/1996, art. 42. Constitucionalidade. Recurso extraordinário desprovido. Relator: Ministro Marco Aurélio, julgado em: 03 mai. 2021.

que consistia na diferença entre a quantia efetivamente investida e o importe anterior. A segunda parcela, por sua vez, poderia ser alocada de acordo com três fundamentos econômicos (sucessivos³⁹⁶ ou autônomos³⁹⁷, a depender do entendimento doutrinário): (ii.i) a superioridade ou a inferioridade do valor de mercado dos bens ativos da investida em relação ao seu valor contábil; (ii.ii) a previsão de rentabilidade da investida; (ii.iii) o fundo de comércio, os intangíveis ou outras razões econômicas.

A partir de 2014, porém, houve significativa modificação nessa sistemática de mensuração e alocação, que se aproximou do regime contábil correspondente³⁹⁸⁻³⁹⁹. Com a promulgação da Lei Federal nº 12.973, de 13 de maio daquele ano, o registro dos investimentos passou a ser desmembrado não em duas, mas em três parcelas: (i) o valor do patrimônio líquido da investida na época da aquisição do investimento; (ii) a mais ou a menos-valia, que é a diferença entre os valores justos dos ativos líquidos da investida e o importe anterior; (iii) o ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) ou o ganho por compra vantajosa, que consiste na diferença entre a quantia efetivamente investida e a parcela anterior.

Nota-se que o caráter residual do ágio foi acentuado pelo novo regime. De um lado, como à época sinalizado por VALTER DE SOUZA LOBATO⁴⁰⁰, isso tenderia a reduzir o reconhecimento do ativo, na medida em que frequentemente o valor justo supera o histórico. De outro, tal característica residual implica conferir um sentido abrangente ao ágio, que envolva tudo aquilo que estiver além do valor justo dos ativos

³⁹⁶ GRECO, Marco Aurélio. Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura: Algumas Observações. In: WARDE JÚNIOR, Walfrido Jorge (Coord.) *Fusão, Cisão, Incorporação e Temas Correlatos*. Coord. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 286. MARTINS, Eliseu; IUDÍCIBUS, Sérgio de. Intangível – Sua Relação Contabilidade/Direito – Teoria, Estruturas Conceituais e Normas – Problemas Fiscais de Hoje. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. 2. volume. São Paulo: Dialética, 2011. p. 85.

³⁹⁷ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Os Motivos e os Fundamentos Econômicos dos Ágios e Deságios na Aquisição de Investimentos, na Perspectiva da Legislação Tributária, *Revista Direito Tributário Atual* nº 23. São Paulo, 2009, p. 481. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Ágio em reorganizações societárias (aspectos tributários)*. São Paulo: Editora Dialética, 2012. p. 20. SANTOS, Ramon Tomazela. *Ágio na Lei 12.973/2014: aspectos tributários e contábeis*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022. p. 37-45; DIAS, Karen Jureidini. O Ágio e a Intertextualidade Normativa. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. 2. volume. São Paulo: Dialética, 2011. p. 93.

³⁹⁸ Item 32, Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis nº 15; item 32, *International Financial Reporting Standards* nº 3; Lei Federal nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007; Lei Federal nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

³⁹⁹ FONSECA, Fernando Daniel de Moura; LOBATO, Valter de Souza. O aproveitamento fiscal do ágio, *Revista Eletrônica de Direito Tributário da ABDF*, v. 2. Rio de Janeiro, 2012. p. 11-12.

⁴⁰⁰ LOBATO, Valter de Souza. *Capítulo 4 – O Novo Regime Jurídico do Ágio na Lei 12.973/2014*. In: MANEIRA, Eduardo; SANTIAGO, Igor Mauler (Coord.); LIMA, Daniel Serra; FONSECA, Fernando Daniel de Moura (Org.). *O Ágio no Direito Tributário e Societário – Questões Atuais*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 106.

líquidos da investida. Por isso, RAMON TOMAZELA SANTOS⁴⁰¹ declara que o *goodwill* representa uma aptidão adicional para geração de lucros, que se relaciona, de maneira ampla, à sinergia dos ativos da sociedade adquirida. Pode decorrer, portanto, de fatores diversos: a localização da empresa, a fidelidade dos seus clientes, sua reputação comercial, a fatia de mercado conquistada, a qualidade da administração, o treinamento de seus profissionais, sua capacidade mercadológica, dentre outros.

Fato é que, se após a aquisição do investimento com ágio, a investidora venha a absorver o patrimônio da investida por meio de incorporação, fusão ou cisão, operar-se-á uma confusão patrimonial, por força da qual o *goodwill* transmutar-se-á em ativo intangível – anteriormente denominado ativo fiscal diferido, em conformidade com o artigo 179 da Lei Federal nº 6.404/76, de 15 de dezembro de 1976 (Lei das S/As). Conforme ensinamento de LUÍS EDUARDO SCHOUERI⁴⁰², é justamente por consequência desse ativo intangível e do princípio contábil do confronto das despesas com as receitas (*matching principle*), que se permite à sucessora deduzir o ágio nas apurações do lucro real e do resultado ajustado dos períodos subsequentes à incorporação, à fusão ou à cisão⁴⁰³.

Tal exclusão é promovida diretamente no Livro Eletrônico de Apuração do Lucro Real (e-LALUR)⁴⁰⁴ e no Livro Eletrônico de Apuração da CSLL (e-LACS) e tem como referência o ágio registrado na data da aquisição do investimento. Além disso, deve ser feita de modo linear, à proporção de um sessenta avos, no máximo, para cada mês⁴⁰⁵. Isso denota que a autonomia de critérios entre as Ciências Contábeis e o Direito Tributário foi preservada pela nova legislação, pois se evita que o aproveitamento fiscal do ágio seja influenciado pelos testes contábeis de recuperabilidade (*impairment*)⁴⁰⁶⁻⁴⁰⁷.

⁴⁰¹ SANTOS, Ramon Tomazela. *Ágio na Lei 12.973/2014: aspectos tributários e contábeis*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil. 2022. p. 71-74.

⁴⁰² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Ágio em reorganizações societárias (aspectos tributários)*. São Paulo: Editora Dialética, 2012. p. 59-61 e 70-80.

⁴⁰³ Artigo 22 da Lei Federal nº 12.973/14.

⁴⁰⁴ Artigo 8º, inciso I, do Decreto-Lei nº 1.598/77.

⁴⁰⁵ Artigo 7º da Lei Federal nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997; artigo 10 da Lei Federal nº 9.718, de 27 de novembro de 1988; artigo 22 da Lei Federal nº 12.973/14

⁴⁰⁶ Itens 107 e 108 do Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis nº 3; *International Accounting Standards* nº 38)

⁴⁰⁷ SANTOS, Ramon Tomazela. *Ágio na Lei 12.973/2014: aspectos tributários e contábeis*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil. 2022. p. 37-45 e 60-62.

A despeito dessa ostensiva assimetria, a Lei Federal nº 12.973/14 aproximou o critério contábil e o fiscal sob outro aspecto. Diferentemente da legislação anterior, que não se pronunciava de modo expresso a respeito, o novo diploma somente permite a dedutibilidade do *goodwill* quando investidora e investida são partes não dependentes. Proíbe-se, então, o aproveitamento do chamado ágio interno ou intragrupo.

Para terminar esta breve elucidação, cumpre indagar acerca do fundamento jurídico pelo qual se pode excluir o ágio das bases do IRPJ e da CSLL. Desde já, diga-se que não se trata de benefício fiscal⁴⁰⁸, mas da escorreita aplicação das normas de incidência tributária. Há pelo menos dois modos complementares de se explicar esse fato.

O primeiro reside em atribuir ao regime do imposto sobre a renda o chamado princípio da renda líquida, positivado no artigo 43 do CTN, “[...] o qual garante ao contribuinte o direito à dedução de [custos e] despesas necessárias à obtenção da riqueza sujeita à incidência”⁴⁰⁹. É precisamente o caso do ágio. A investidora já esperava o auferimento do rendimento e, por isso, pagou por ele quando do aporte do investimento. O *goodwill* consiste, portanto, em custo da sociedade empresária, pelo que deve ser excluído nas apurações do lucro real e do resultado ajustado⁴¹⁰.

O segundo modo, que se prefere, consiste em constatar que o ágio não se adéqua ao conceito constitucional de renda previsto no artigo 153, inciso III, da CRFB. Na lição de FERNANDO DANIEL DE MOURA FONSECA⁴¹¹, para fins tributários, a renda possui uma definição constitucional caracterizada por, pelo menos, três notas irrenunciáveis: (i) a manutenção do capital, segundo a qual, ao fim do exercício, a situação patrimonial do contribuinte deve ser ao menos equivalente à que ele se encontrava quando do seu início; (ii) o acréscimo patrimonial, que consiste num fluxo de transmissões e transferências com resultado positivo e (iii) a realização, que atrela o rendimento à voluntária prática de um ato ou negócio jurídico. Como observado por

⁴⁰⁸ SANTOS, Ramon Tomazela. *Ágio na Lei 12.973/2014: aspectos tributários e contábeis*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil. 2022. p. 29-37.

⁴⁰⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Considerações acerca da Disponibilidade da Renda: Renda Disponível é Renda Líquida. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Direito tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019, p. 25.

⁴¹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Ágio em reorganizações societárias (aspectos tributários)*. São Paulo: Editora Dialética, 2012. p. 80. SANTOS, Ramon Tomazela. *Ágio na Lei 12.973/2014: aspectos tributários e contábeis*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil. 2022. p. 18-25.

⁴¹¹ FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Imposto sobre a Renda – uma proposta de diálogo com a contabilidade*. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 129, 140 e 154.

MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI⁴¹², o Constituinte de 1988 conferiu especial importância ao primeiro pressuposto conceitual, pois é ele que distingue a renda do patrimônio, delimitando a competência tributária federal. Ante a natureza de ativo intangível ostentada pela rubrica, descabe à União Federal cobrar IRPJ e CSLL sobre o ágio pago pelo contribuinte pois, do contrário, estaria tributando o próprio capital da pessoa jurídica.

4.2.2 Acórdãos proferidos em 2018

4.2.2.1 Acórdãos sobre a presunção de omissão de receita proferidos em 2018

Dito isso, há que se encaminhar para a análise individual dos julgados. A começar pelo acórdão nº 9101-003.480⁴¹³ Em suma, ao longo do ano de 2004, certo contribuinte comerciante de variedades e adotante do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional) cometeu uma série de erros contábeis no registro de depósitos bancários e de compras a prazo. A correção desses equívocos pela fiscalização teve como consequência a constatação de (i) depósitos não contabilizados e (ii) pagamentos não escriturados, atraindo a aplicação dos artigos 42 e 40 da Lei Federal nº 9.430/96, respectivamente. Por essa razão, o lançamento foi lavrado para exigência do recolhimento mensal do Simples (artigo 13 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006) acrescido de multa qualificada.

A impugnação apresentada pelo contribuinte foi rejeitada pela DRJ, interpondo-se recurso voluntário ao CARF, que lhe deu provimento parcial para desqualificar a multa apenas quanto (i) aos depósitos não registrados, com amparo na Súmula nº 14 do CARF. Já quanto (ii) à não escrituração dos pagamentos de compras a prazo, a penalidade de 150% foi conservada porque o contribuinte não apenas deixou de escriturar os pagamentos, mas também os registrou a débito, como se fossem suprimentos de caixa. Interposto recurso especial exclusivamente pela Fazenda

⁴¹² DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Os Conceitos de Renda e Patrimônio*. Belo Horizonte: Del Rey, 1992, p. 15-20

⁴¹³ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-003.480*. Processo Administrativo Fiscal nº 10945.004518/2007-91. Multa Qualificada. Omissão De Receitas. Súmula CARF n. 14. Relatora: Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio, 08 de março de 2018.

Nacional, a Câmara Superior negou-lhe provimento por unanimidade, repisando os fundamentos do acórdão do recurso voluntário.

Se comparadas as duas causas de presunção de omissão de receita incorridas pela pessoa jurídica, percebe-se que o critério acolhido pela CSRF nessa assentada foi que a cobrança da multa de 150% deve se fundar numa conduta que seja adicional ao inadimplemento da obrigação principal e que consubstancie o evidente intuito de fraude do contribuinte.

Tendo isso em vista, decidiu-se por: (i) desqualificar a multa incidente sobre os débitos decorrentes da falta de contabilização de depósitos, visto que apoiada tão somente na conduta tipificada no artigo 42 da Lei nº 9.430/96; (ii) manter a qualificação no que tange aos débitos advindos da falta de escrituração de pagamentos a prazo, pois, ao invés de tê-los registrado a crédito na conta caixa, o contribuinte os escriturou a débito, como suprimientos de caixa. Para a Câmara Superior, a segunda infração se desdobra, pois, em duas condutas: (ii.i) a ausência do devido lançamento a crédito na conta caixa (atrai a aplicação do artigo 44, *caput*, Lei Federal nº 9.430/96 – multa de ofício); (ii.ii) a existência de um indevido lançamento a débito nessa mesma conta (atrai a aplicação do artigo 44, parágrafo primeiro, dessa lei – multa qualificada).

Nota-se que o referido critério jurisprudencial encontra fundamento no princípio geral de repressão do *ne bis in idem*, pelo qual se veda que um mesmo fato ilícito seja punido por mais de uma vez. Sua observância é esperada tanto do legislador como do aplicador da lei, no âmbito judicial ou administrativo⁴¹⁴. Ora, o fato positivado no artigo 40 da Lei Federal nº 9.430/96 (falta de escrituração de pagamento a crédito) já enseja a presunção de omissão de receitas e, portanto, fundamenta o inadimplemento da obrigação principal, que é punida pela multa de 75%. Sua utilização como pretexto para a elevação da penalidade a 150% implicaria impingir ao contribuinte o sofrimento de duas consequências legais pela prática de uma única infração. Logo, deve haver uma segunda conduta justificando de modo específico a majoração da penalidade. Na hipótese, trata-se da escrituração dos pagamentos a débito, como reconstituição de caixa. Por isso, manteve-se a qualificação da multa neste tocante.

Em sessão de julgamento ocorrida no dia 09 de maio, esse critério foi reafirmado pela CSRF, mais uma vez de forma unânime, em caso envolvendo débito de IRPJ decorrente de escrituração de saldo credor em caixa (artigo 12, parágrafo

⁴¹⁴ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 351-356.

segundo, do Decreto-Lei nº 1.598/77) por empresa de fomento mercantil (*factoring*) no ano de 2005⁴¹⁵. Não tendo logrado êxito com a impugnação e com recurso voluntário, o contribuinte interpôs recurso especial unicamente para discutir a multa qualificada.

A Câmara Superior deu provimento à irresignação, com arrimo na Súmula nº 25 do CARF. Para aplicá-la, retomou o critério do julgamento anterior: as causas de presunção de omissão de receita não autorizam a qualificação da multa, pois já ensejam a cominação da multa de 75%. O único ajuste foi substituir a figura do evidente intuito de fraude pelo “dolo específico”⁴¹⁶. Afirmou-se, dessa forma, ser necessária a comprovação de uma conduta adicional em que se consubstancie o dolo específico exigido pelas condutas previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei Federal nº 4.502/64. Não tendo havido tal detalhamento no TVF, a CSRF decidiu desqualificar a penalidade.

Na reunião de julgamento de outubro daquele ano, mais três acórdãos sobre o tema foram proferidos. O primeiro⁴¹⁷, decidido por maioria, envolve a prática de omissão de receitas por uma locadora de veículos no ano de 2004, em razão da falta de registro de pagamentos e de depósitos bancários (artigos 40 e 42 da Lei nº 9.430/96). O lançamento arbitrou a receita omitida com base em empréstimos feitos por sócios em favor da companhia cuja origem e entrega dos recursos não fora comprovada, o que também serviu de motivo para a cominação da multa qualificada. Sem sucesso na DRJ, o contribuinte interpôs recurso voluntário, que foi parcialmente provido para redução da multa ao percentual de 75%. Aviado recurso especial pela Fazenda Nacional, a CSRF negou-lhe provimento, asseverando, com base na Súmula nº 14 do CARF, que as provas que sustentam a presunção omissão de receitas não

⁴¹⁵ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-003.582*. Processo Administrativo Fiscal nº 13982.000020/2008-81. Multa Qualificada. Lei 9.430, art. 44. Saldo credor de caixa. Presunção de omissão de receita. Súmula CARF 25. Relatora: Conselheira Cristiane Silva Costa, 09 de maio de 2018.

⁴¹⁶ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-003.582*. Processo Administrativo Fiscal nº 13982.000020/2008-81. Multa Qualificada. Lei 9.430, art. 44. Saldo credor de caixa. Presunção de omissão de receita. Súmula CARF 25. Relatora: Conselheira Cristiane Silva Costa, 09 de maio de 2018, p. 7.

⁴¹⁷ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-003.845*. Processo Administrativo Fiscal nº 10580.014287/2007-18. Multa Qualificada. Evidente intuito de fraude. Ausência de comprovação. Mera omissão de rendimentos. Relator: Conselheiro Demetrius Nichele Macei, 03 de outubro de 2018.

podem servir à verificação do evidente intuito de fraude necessário para a qualificação da multa⁴¹⁸.

Mais importante, porém, que a iteração desse entendimento – consolidado na jurisprudência administrativa, como desde já se observa – é perceber que o processo administrativo fiscal em análise decorreu de ofício enviado pelo Ministério Público Federal à RFB para a verificação de possíveis ilícitos tributários e penais na compra de veículos pela empresa contribuinte. Ao término do procedimento fiscalizatório fazendário, o fisco federal constatou haver indício da prática de crimes contra a ordem tributária, o que justificou a lavratura de auto de infração com Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP) (artigos 1º e 2º da Lei Federal nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990).

A coexistência do ofício emitido pelo MPF, da RFFP lavrada pela RFB e da desqualificação da multa pelo CARF reforça a autonomia entre Direito Penal e Direito Tributário Sancionador apontada no capítulo anterior. Confirma, também, que os tipos penais dos crimes contra a ordem tributária não são determinantes para a delimitação do ilícito punido pela multa qualificada. Isso porque, basicamente, a prática de uma infração não implica, de modo necessário, a configuração da outra, haja vista existir uma assimetria entre seus suportes fáticos⁴¹⁹.

O segundo e o terceiro julgados de outubro de 2018 são praticamente idênticos. Os dois envolvem empresa prestadora de serviços de transporte, que recolhia mensalmente o Simples Nacional. Ademais, tiveram igual sorte na DRJ (improcedência da impugnação) e na Turma Ordinária do CARF (provimento parcial para desqualificação da multa), com subsequente interposição de recurso especial pela Fazenda Nacional exclusivamente para discutir a sanção em comento. Talvez, a única diferença relevante entre eles resida na causa de presunção de omissão de receita: em um, tratou-se da existência de receita escriturada em contabilidade, mas

⁴¹⁸ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-003.845*. Processo Administrativo Fiscal nº 10580.014287/2007-18. Multa Qualificada. Evidente intuito de fraude. Ausência de comprovação. Mera omissão de rendimentos. Relator: Conselheiro Demetrius Nichele Macei, 03 de outubro de 2018, p. 11.

⁴¹⁹ DANIEL NETO, Carlos Augusto. A Assimetria Conceitual entre as Sanções Administrativas e Penais na Tributação Federal. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, nº 46. p. 168-169, 2º semestre de 2020.

não declarada para fins fiscais⁴²⁰; ao passo que, no outro, versou-se sobre depósitos de origem não comprovada⁴²¹⁻⁴²².

Ambos compartilham de igual fundamentação: a ausência de dolo do contribuinte, com a qual a unanimidade da Turma aquiesceu. Não basta, para a demonstração do ilícito punido pela multa qualificada, que se aluda às causas de omissão de receita, visto que elas comporiam apenas o tipo objetivo da norma tributária. É necessário, em adição, comprovar o seu tipo subjetivo, consistente no que se chamou de “intuito doloso”⁴²³.

Embora seja meritória a segregação do ilícito fiscal em tipo objetivo e subjetivo, de inegável inspiração no Direito Penal, parece ter havido certo sincretismo no trato das categorias do dolo. Inicialmente, o voto declara que a caracterização do dolo depende da evidenciação de um *plus* na conduta do contribuinte. O manejo da expressão latina⁴²⁴ aparentemente remete ao ensinamento de LUIZ REGIS PRADO⁴²⁵ sobre o dolo normativo. No entanto, para definir a figura, a decisão remete a trecho concernente ao dolo natural da obra de CEZAR ROBERTO BITENCOURT⁴²⁶.

Não é problemático associar os ensinamentos desses autores, haja vista sua afinidade teórica – como, aliás, se pôde observar ao longo do segundo capítulo deste relatório de pesquisa. No entanto, ao que tudo indica, houve uma imprecisa mescla de conceitos no *decisum*.

⁴²⁰ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-003.847*. Processo Administrativo Fiscal nº 10945.005617/2007-90. Multa qualificada. Afastamento. Ausência de dolo. Relator: Conselheiro André Mendes de Moura, 04 de outubro de 2018.

⁴²¹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-003.848*. Processo Administrativo Fiscal nº 11543.004593/2004-02. Multa qualificada. Afastamento. Ausência de dolo. Relator: Conselheiro André Mendes de Moura, 04 de outubro de 2018.

⁴²² Nesse sentido, mas em ano posterior: BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-004.932*. Processo Administrativo Fiscal nº 11516.004335/2010-93. Multa qualificada. Ausência de demonstração do tipo subjetivo. Dolo não comprovado. Afastamento. Relator: Conselheiro André Mendes de Moura, 04 de junho de 2020.

⁴²³ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-003.847*. Processo Administrativo Fiscal nº 10945.005617/2007-90. Multa qualificada. Afastamento. Ausência de dolo. Relator: Conselheiro André Mendes de Moura, 04 de outubro de 2018, p. 5. BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-003.848*. Processo Administrativo Fiscal nº 11543.004593/2004-02. Multa qualificada. Afastamento. Ausência de dolo. Relator: Conselheiro André Mendes de Moura, 04 de outubro de 2018, p. 4.

⁴²⁴ TORRINHA, Francisco. *Dicionário Latino Português*. Porto: Gráficos Reunidos Lda. 1942. p. 655.

⁴²⁵ PRADO, Luiz Regis. *Tratado de Direito Penal brasileiro: parte geral*. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 893-894.

⁴²⁶ BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal: parte geral*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 366-369.

Como anteriormente explanado, há uma diferença fundamental entre o dolo natural e o dolo normativo: aquele é o elemento subjetivo geral dos tipos e consiste em querer conscientemente a realização do resultado típico, enquanto este é um elemento subjetivo especial do tipo e pressupõe a efetiva consciência da ilicitude dos atos praticados, remontando à antiga figura do *dolus malus* – pela qual se representa uma intenção de fraudar a lei do Estado.

Pelos motivos tratados no capítulo 3, entende-se ser apropriado ater-se, em matéria de multa qualificada, ao instituto do dolo normativo e, não, ao do dolo natural. Ora, a sonegação, a fraude e o conluio já subentendem uma conduta orientada pelo dolo natural, de modo que a expressão “ação ou omissão dolosa” empregada nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64 só pode remeter ao dolo normativo. Ademais, como já visto, a pesquisa de jurisprudência revela não ser rara a menção ao termo “dolo específico”, que, a despeito de não tão consagrado na doutrina penalista contemporânea, costuma remeter ao *dolus malus*.

Diante desse contexto, é possível afirmar que as citações promovidas nos votos condutores aos excertos relativos ao dolo natural não passam de erros materiais e de irritações transitórias que decorrem do processo gradual de acoplamento estrutural entre os subsistemas do Direito Penal e do Direito Tributário. Espera-se que, com o passar do tempo, a jurisprudência acerca da multa qualificada se depure para se referir, tão somente, ao dolo normativo.

Em dezembro de 2018, a Câmara Superior de Recursos Fiscais apreciou exigência de IRPF e multa qualificada em função de depósitos bancários de origem não justificada e ganho de capital em alienação de imóvel. Sem êxito no primeiro grau, o contribuinte recorreu às Turmas Ordinárias do CARF, que deram parcial provimento à irresignação para reduzir a multa a 75%. Em seguida, a União Federal interpôs recurso especial invocando precedente que teria considerado a reiteração da omissão de rendimento uma circunstância apta a justificar a cominação da multa qualificada.

Unanimemente⁴²⁷⁻⁴²⁸⁻⁴²⁹, a CSRF negou provimento ao recurso de divergência, consignando, como principal razão de decidir, que as causas de presunção de omissão de rendimento, mesmo que reiteradas, não servem à constatação de evidente intuito de fraude. O julgado é preciso ao declarar que podem ser diversos os motivos que tenham levado a parte a incorrer na causa de presunção, dentre os quais o equívoco, o lapso, a negligência, a desorganização ou até mesmo o intuito de fraude – desde que evidentemente comprovado, como feito no supracitado acórdão nº 9101-003.480. Do contrário, quaisquer infrações, mesmo que estritamente fiscais, teriam como resultado a exigência de multa qualificada, o que infirmaria o artigo 112 do CTN⁴³⁰. Por fim, o aresto assevera que o pontual atendimento às exigências

⁴²⁷ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9202-007.443*. Processo Administrativo Fiscal nº 10907.002777/2007-33. Omissão de rendimentos. Depósitos bancários. Multa qualificada. Relatora: Conselheira Ana Paula Fernandes, 12 de dezembro de 2018.

⁴²⁸ Esse entendimento se consolidou na 2ª Turma da CSRF, havendo julgados em sentido muito similar em quase todos os anos subsequentes. *Verbi gratia*: BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9202-007.537*. Processo Administrativo Fiscal nº 10920.002158/2007-71. Omissão de rendimentos. Depósitos bancários. Multa qualificada. Relatora: Conselheira Ana Paula Fernandes, 31 de janeiro de 2019; BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9202-007.740*. Processo Administrativo Fiscal nº 16004.001104/2008-05. Omissão de rendimentos. Conduta reiterada. Multa qualificada. Relatora: Conselheira Ana Paula Fernandes, 28 de março de 2019; BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9202-008.396*. Processo Administrativo Fiscal nº 10907.002778/2007-88. Multa de ofício. Qualificação. Relator: Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho, 21 de novembro de 2019; BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9202-008.398*. Processo Administrativo Fiscal nº 14041.000156/2005-31. Multa de ofício. Qualificação. Relator: Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho, 21 de novembro de 2019; BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9202-009.303*. Processo Administrativo Fiscal nº 10660.001450/2009-46. Depósitos bancários. Omissão de rendimentos. Ausência de comprovação de conduta dolosa específica. Relator: Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, 15 de dezembro de 2020; BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9202-009.610*. Processo Administrativo Fiscal nº 10660.000627/2009-97. Imposto de renda pessoa física. Omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, da atividade rural e caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada. Qualificação da multa de ofício. Acusação de prática reiterada. Relator: Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, 24 de junho de 2021; BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9202-010.336*. Processo Administrativo Fiscal nº 10680.007972/2007-51. Omissão de rendimentos. Multa qualificada. Súmula CARF 14. Descabimento da qualificação. Relator: Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, 17 de dezembro de 2021.

⁴²⁹ Há um acórdão semelhante em que, inclusive, houve acusação de falsidade ideológica em registro público: BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9202-010.264*. Processo Administrativo Fiscal nº 13808.002252/98-06. Multa de ofício. Qualificação. Inexistência de fundamentação no auto de infração. Descabimento. Relator: Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, 14 de dezembro de 2021.

⁴³⁰ Nesse sentido, a 1ª Turma também se pronunciou em: BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-005.154*. Processo Administrativo Fiscal nº 10380.726309/2010-30. Multa qualificada. Omissão de receitas. Dolo. Relatora: Conselheira Livia De Carli Germano, 06 de outubro de 2020.

fiscalizatórias pelo contribuinte indicaria sua boa-fé e ausência de pretensão de prejudicar o fisco.

4.2.2.2 Acórdãos sobre o aproveitamento fiscal de ágio proferidos em 2018

O acórdão nº 9101-003.365⁴³¹ foi proferido em 18 de janeiro de 2018 e se refere a autos de infração de IRPJ e de CSLL lavrados para glosa de ágio por expectativa de rentabilidade futura aproveitado nos anos de 2009 e de 2010. O caso envolve a reorganização societária de empresa comerciante de instrumentos e materiais para uso médico, cirúrgico, hospitalar e laboratorial, ocorrida entre 2005 e 2007. O Termo de Verificação Fiscal (TVF) apontou três justificativas para a exigência: (i) o *goodwill* teria se originado de operações intragrupo; (ii) para tanto, teria havido o uso de empresa veículo; (iii) faltaria a efetiva confusão patrimonial a autorizar a amortização da despesa. Assim, foi glosado o aproveitamento do ágio, com cominação de multa qualificada.

Apresentada impugnação (artigo 14 do Decreto Federal nº 70.235/72), a Delegacia de Julgamento (DRJ) a julgou improcedente, mantendo o lançamento *in totum*, pelo que se interpôs recurso voluntário ao CARF (artigo 33 do Decreto Federal nº 70.235/72). A Turma Ordinária deu-lhe parcial provimento, apenas para excluir a qualificação da multa, ante a falta de prova de sonegação, fraude ou conluio. Logo, ambas as partes interpuuseram recurso especial: o contribuinte para afastar a glosa do ágio e a Fazenda Nacional para reestabelecer a multa qualificada.

A CSRF negou provimento a ambos os recursos, por maioria. Em específico, a manutenção da multa no percentual de 75% se fundamentou nos seguintes argumentos: (i) falta de imputação de sonegação, fraude ou conluio no TVF; (ii) ausência de prova do evidente intuito de fraude do contribuinte no TVF; (iii) não configuração dos ilícitos punidos pela multa de 150% pela eventual artificialidade ou falta de propósito negocial nas operações do contribuinte, que caracterizariam, no limite, apenas planejamentos tributários abusivos inoponíveis ao fisco⁴³²; (iv) a

⁴³¹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-003.365*. Processo Administrativo Fiscal nº 16561.720172/2012-20. Multa Qualificada. Relatora: Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio, 18 de janeiro de 2018.

⁴³² GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2011. p. 118-120; ROCHA, Sérgio André. *Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris Ltda, 2019. p. 70; MAIRINK, Francisco Magno; ALVIM, Leonardo de Andrade Rezende. Da

transparência e a legitimidade *a priori* das informações do contribuinte eram incompatíveis com as infrações qualificadoras da penalidade, que só se efetivariam, por exemplo, em caso de falsificação de documentos; (v) havia uma divergência na interpretação das normas tributárias, que havia sido reforçada pela existência de jurisprudência desuniforme sobre o aproveitamento fiscal de ágio ao tempo dos fatos geradores.

No dia seguinte, a CSRF apreciou caso parecido, mas de empresa de telefonia. A companhia passou por reestruturações societárias nos anos de 2002 e de 2006, por força das quais aproveitou ágio entre 2008 e 2012⁴³³. Para amparar a glosa da amortização e a cominação da multa qualificada, o TVF aduziu que (i) a empresa teria aproveitado um ágio de si mesma, que consistiria em modalidade mais arrojada de ágio interno; (ii) para tanto, teria havido o uso de empresa veículo; (iii) na operação de 2002, deixou-se de apresentar justificativa para a expectativa de rentabilidade futura da investida; (iv) na operação de 2006, o aporte do investimento teria sido efetuado sem o efetivo dispêndio de montante financeiro.

A tramitação do PAF também foi similar. Apresentada defesa administrativa, a DRJ a considerou improcedente, mantendo o crédito tributário integralmente, razão pela qual foi interposto recurso voluntário ao CARF, que, por sua vez, lhe deu parcial provimento apenas para reduzir a multa a 75%. Assim, tanto a Fazenda Nacional como o contribuinte interpuseram recurso especial, aos quais a Câmara Superior negou provimento, por maioria.

Quanto à multa qualificada, o aresto assentou que: (i) o contribuinte agiu com erro de proibição, tendo em vista a divergência interpretativa com o fisco quanto aos limites do aproveitamento do ágio; (ii) a transparência do contribuinte indica não se ter incorrido nas infrações previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, que exigem uma conduta orientada por “subterfúgios”, “agir às escondidas” ou

natureza jurídica da norma geral antiabuso. *Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário – RAFDT*, Belo Horizonte, ano 03, n. 06, p. 197, jul./dez. 2019.

⁴³³ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-003.371*. Processo Administrativo Fiscal nº 16561.720145/2013-38. Multa Qualificada. Intenção fraudulenta não caracterizada. Afastamento da penalidade. Relator: Conselheiro Demetrius Nichele Macei, 19 de janeiro de 2018.

“camufladamente”⁴³⁴⁻⁴³⁵; (iii) a prática de planejamento tributário abusivo (“elusão”⁴³⁶) descaracteriza o dolo específico reclamado pela sanção em comento.

Se o tema e a tramitação dos dois processos são semelhantes, a fundamentação relativa à desqualificação da multa foi consideravelmente incrementada na decisão do segundo caso. Por um lado, é meritória a conexão traçada com a excludente de culpabilidade do erro de proibição⁴³⁷, que, nas raias do Direito Penal, se justifica na ausência de potencial consciência da ilicitude pelo agente. Ora, se o contribuinte diverge de modo fundamentado do fisco, é possível que se esteja diante de uma “zona de incerteza objetiva”, que pode levar ao afastamento da penalidade independentemente de expressa autorização do CTN⁴³⁸.

Além disso, no que toca à transparência do contribuinte, é digna de destaque a menção feita pelo aresto ao porte da companhia, que permite intuir ter havido prévia submissão da operação autuada a departamentos de *compliance* e governança. Tais medidas de *due diligence* sinalizam para a inocorrência das condutas de sonegação, fraude e conluio, pois estas pressuporiam uma ocultação dolosa de informações pelo contribuinte que dificilmente seria aprovada por aqueles setores corporativos. Dada a sofisticação e o ineditismo do argumento, pede-se vênua ao leitor para, excepcionalmente, citá-lo *in verbis*⁴³⁹:

⁴³⁴ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-003.371*. Processo Administrativo Fiscal nº 16561.720145/2013-38. Multa Qualificada. Intenção fraudulenta não caracterizada. Afastamento da penalidade. Relator: Conselheiro Demetrius Nichele Macei, 19 de janeiro de 2018. p. 64.

⁴³⁵ Nesse sentido, mas em outro exercício: BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-004.163*. Processo Administrativo Fiscal nº 11080.732190/2015-96. Multa qualificada. Simulação. Ausência de fraude e dolo. Institutos distintos. Impossibilidade. Relator: Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado, 07 de maio de 2018.

⁴³⁶ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-003.371*. Processo Administrativo Fiscal nº 16561.720145/2013-38. Multa Qualificada. Intenção fraudulenta não caracterizada. Afastamento da penalidade. Relator: Conselheiro Demetrius Nichele Macei, 19 de janeiro de 2018. p. 63.

⁴³⁷ SILVA, Paulo Roberto Coimbra; ANDRADE, Aurélio Oliveira. Das Zonas de Incerteza Objetiva no Direito Tributário Sancionador. In: SILVA, Paulo Roberto Coimbra (Coord.); ANDRADE, Aurélio Oliveira; GUIMARÃES, Samuel Giovanni Cruz (Org.). *Princípios Gerais da Repressão e Princípios Tributários*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2024, v. 3, p. 50; HALPERIN, Eduardo Kowarick. *Multa qualificada no direito tributário*. São Paulo: IBDT, 2021. p. 73.

⁴³⁸ SILVA, Paulo Roberto Coimbra; ANDRADE, Aurélio Oliveira. Das Zonas de Incerteza Objetiva no Direito Tributário Sancionador. In: SILVA, Paulo Roberto Coimbra (Coord.); ANDRADE, Aurélio Oliveira; GUIMARÃES, Samuel Giovanni Cruz (Org.). *Princípios Gerais da Repressão e Princípios Tributários*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2024, v. 3, p. 56-57.

⁴³⁹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-003.371*. Processo Administrativo Fiscal nº 16561.720145/2013-38. Multa Qualificada. Intenção fraudulenta não caracterizada. Afastamento da penalidade. Relator: Conselheiro Demetrius Nichele Macei, 19 de janeiro de 2018. p. 64.

Entendo que, além do exame do caso concreto, é preciso entender a realidade empresarial de Cias. [sic.] de grande porte, como é o caso do contribuinte em questão. Não podemos presumir que Cias. [sic.] assim sejam imaculadas. Mas por outro lado, podemos sim presumir que o controle sobre elas é muito mais rigoroso que as demais. Sujeitam-se a regras do mercado aberto de capitais, e por essa razão à auditoria independente e consultorias de diversos níveis, conselhos de administração, fiscais, comitês diversos... Assim, é temerário imaginar que neste cenário de intenso controle e sobrecontrole [sic.], uma Cia. [sic.] de grande porte tal qual o contribuinte possa agir sem o acompanhamento e a opinião de empresas internacionais renomadas, sobretudo em planejamentos dessa natureza. O contribuinte, neste caso, teve a má sorte de adotar interpretação que, mesmo "avalizada" por experts, não coincidiu com aquela dada pela fiscalização, nos cinco anos seguintes.

E mesmo num pensamento mais rigoroso, em que o contribuinte teve a intenção declarada de única e tão somente "economizar tributo", o que não teria nada a ver com azar, mas com conduta deliberadamente contra os interesses da Receita Federal, ainda assim, entendo não presentes os elementos qualificadores. Aliás, aqui há um paradoxo: quanto mais declarada a intenção do contribuinte num determinado sentido, maior as chances de não haver fraude. Fraude se alia a conceitos de subterfúgio, de subtração, de declaração falsa, de agir às escondidas, camufladamente.... [sic.]

Não há deste modo que se falar em sonegação (art. 71 da Lei nº 4.502/64), uma vez que todos os atos foram devidamente declarados à Receita Federal, excluindo-se a possibilidade de ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

Por outro lado, na citação à figura "elusão tributária", parece ter havido um ligeiro descompasso entre o critério classificatório encampado pelo acórdão e aquele difundido por HELENO TAVEIRA TORRES⁴⁴⁰. Diversamente do que se entendeu no *decisum*, o autor sustenta que a elusão se notabiliza não por ser praticada anteriormente ao fato gerador, mas por envolver a celebração de um negócio jurídico sem causa (ilícito atípico).

Seja como for, é possível que esse maior empenho argumentativo do segundo aresto decorra da necessidade de se refutar a posição contida no voto de relatoria. A tese rejeitada pela maioria da Turma foi que as circunstâncias que fundamentaram a glosa do aproveitamento do ágio também seriam suficientes para autorizar a exasperação da multa – racional que não se afina com a jurisprudência do Conselho, consoante se observará adiante.

Essa diferença argumentativa, todavia, não prejudica a congruência entre os entendimentos esposados nos acórdãos nº 9101-003.365 e nº 9101-003.371. Em especial, ambos enfatizam haver divergência interpretativa entre fisco e contribuinte.

⁴⁴⁰ TORRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado*: autonomia privada; simulação; elusão tributária. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 187-195.

Conforme se verificará adiante, tal similaridade decorre da falta de vedação expressa ao ágio entre partes relacionadas no regime pretérito à Lei nº 12.973/14.

4.2.2.3 Acórdãos sobre temas diversos proferidos em 2018

Em junho de 2018, a CSRF apreciou causa envolvendo o desenquadramento de transportadora no regime do lucro presumido, em razão da extrapolação do limite de faturamento para o ano de 2006⁴⁴¹. A imposição da multa qualificada se amparou nos seguintes motivos: (i) o contribuinte deixou reiteradamente de incluir nas bases de IRPJ, CSLL e PIS/Cofins valores reconhecidos em sua contabilidade; (ii) a empresa teria ciência da vultosa quantia faturada, como observado em fichas cadastrais emitidas junto a instituições financeiras; (iii) o evidente intuito de fraude seria um “conceito amplo dentro do qual se inserem condutas dolosas definidas como sonegação, fraude ou conluio, consoante aos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964”⁴⁴².

Após o insucesso na DRJ, aviou-se recurso voluntário, ao qual a Turma Ordinária deu parcial provimento para, entre outros pontos, reduzir o percentual da multa para 75%. Embora ambas as partes tenham interposto recurso especial, apenas a irrisignação fazendária foi admitida pela Câmara Superior.

Em princípio, o voto de relatoria foi pelo reestabelecimento da multa qualificada, à alegação de que estar-se-ia diante de omissão substancial de rendimentos (86% da receita conhecida). Entretanto, a maioria do colegiado considerou insuficiente essa justificativa. Por isso, negou provimento ao recurso com base nos fundamentos do acórdão recorrido repisados pelo voto condutor. São eles: (i) a pena de 150% só é aplicável quando há um ânimo doloso de fraudar, por meio de “[...] conduta (ação ou omissão) intencional perniciosa”⁴⁴³; (ii) no caso dos autos, tal desiderato não se faz presente, uma vez que a diferença entre a receita contabilizada e a declarada decorre

⁴⁴¹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-003.623*. Processo Administrativo Fiscal nº 10945.720214/2011-51. Multa de ofício qualificada. Inaplicabilidade. Relator: Conselheiro Gerson Macedo Guerra, 06 de junho de 2018.

⁴⁴² BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-003.623*. Processo Administrativo Fiscal nº 10945.720214/2011-51. Multa de ofício qualificada. Inaplicabilidade. Relator: Conselheiro Gerson Macedo Guerra, 06 de junho de 2018, p. 23.

⁴⁴³ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-003.623*. Processo Administrativo Fiscal nº 10945.720214/2011-51. Multa de ofício qualificada. Inaplicabilidade. Relator: Conselheiro Gerson Macedo Guerra, 06 de junho de 2018, p. 26.

de divergência jurídica entre as partes (amplamente discutida no CARF) relativa à necessidade de oferecer à tributação receitas repassadas a contratados.

Considera-se positivo o rechaço da decisão aos argumentos de reiteração e intensidade como justificativas para a cominação da multa qualificada. Aliás, esse é um ponto que será profundamente desenvolvido na jurisprudência do Conselho, consoante se verá. Outrossim, é apropriado o reconhecimento da inexistência de dolo em caso de fundada divergência jurídica sobre a incidência das normas tributárias⁴⁴⁴. No entanto, com o devido respeito, o seguinte trecho do aresto⁴⁴⁵ parece carecer de uma avaliação crítica:

Não me convence também a alegação de que houve fraude contra a administração tributária na declaração dada ao BNDES para fins de obtenção de financiamento. Revela, antes de tudo, uma ação deliberada de enganar o Banco para obter financiamento, coisa também bastante comum. Em suma, não me pareceu ter a fiscalização se desincumbido de demonstrar a presença de fraude, nos termos acima expostos, na atuação do contribuinte perante o Fisco.

É verdade que não cabe à RFB fiscalizar fraudes em financiamentos do BNDES. A instituição financeira é empresa pública que compõe a Administração Pública Indireta⁴⁴⁶. Trata-se, pois, de pessoa jurídica de direito privado, com autonomia para instituir conselho fiscal próprio (artigo 47 e seguintes do Estatuto Social do BNDES⁴⁴⁷) e constituir procuradores (artigos 44, inciso II e 45, inciso V do Estatuto Social do BNDES). De igual modo, o eventual cometimento desse ilícito, por si só, não autorizaria a cominação da multa qualificada, na medida em que, em princípio, não afeta o fato gerador, a obrigação tributária, o crédito tributário e tampouco o conhecimento fiscal a seu respeito. Não configura, por conseguinte, sonegação, fraude ou conluio.

⁴⁴⁴ DERZI, Misabel de Abreu Machado; BREYNER, Frederico Menezes. Multas tributárias e a vedação de confisco nos recentes julgamentos do STF. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). (Org.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2015, v. 19, p. 319-345.

⁴⁴⁵ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-003.623*. Processo Administrativo Fiscal nº 10945.720214/2011-51. Multa de ofício qualificada. Inaplicabilidade. Relator: Conselheiro Gerson Macedo Guerra, 06 de junho de 2018. p. 29.

⁴⁴⁶ MEIRELLES, Hely Lopes; BURLE FILHO, José Emmanuel. *Direito administrativo brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 458. Mello, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros Editores, 2015. p. 191. DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 2022. p. 1.311.

⁴⁴⁷ BRASIL. *Estatuto Social do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social – BNDES*. Aprovado em Assembleia Geral Extraordinária realizada em 20.02.2017, publicado no Diário Oficial da União em 21.03.2017 Disponível em: https://www.bndes.gov.br/wps/portal/site/home/quem-somos/governanca-controle/Legislacao_do_Sistema_BNDES/estatuto-do-bndes.

Em que pese isso, acredita-se ser inadequado que um aresto do órgão de cúpula do PAF, mesmo que a título de *obiter dictum*⁴⁴⁸, exprima ser “bastante comum” o cometimento de fraudes para a obtenção de financiamento bancário. Ainda que eventualmente essa seja uma prática habitual, isso não é relevante para avaliar a subsunção dos atos realizados pelo contribuinte à multa qualificada, a par de destoar do múnus público do CARF de efetuar controle de legalidade dos lançamentos tributários.

Passados pouco mais de sessenta dias, a CSRF voltou a julgar a matéria, em caso relativo à apresentação de Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTFs) zeradas por fabricante de condutores elétricos, no ano de 2010⁴⁴⁹⁻⁴⁵⁰. Em suma, a empresa reiteradamente retificava suas DCTFs para que nelas não mais constassem os débitos apurados em sua Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), fato que consubstanciaria o “dolo específico”⁴⁵¹ de sonegar o tributo. Logo, o lançamento foi lavrado para cobrança dos débitos constantes da DIPJ, com cominação da multa qualificada.

Restando como vencido na DRJ e na Turma Ordinária, o contribuinte recorreu à CSRF. Embora o Relator tenha entendido ser suficiente a constatação de que a conduta ilícita do contribuinte (i) foi reiterada por quatro trimestres e (ii) gerou inadimplemento tributário vultoso, não foi essa a posição que prevaleceu no colegiado. Por maioria, a Câmara Superior deu provimento ao recurso especial. Para tanto, o voto vencedor aduziu que a sonegação imputada pelo lançamento somente se efetivaria se o fisco tivesse sido impedido de conhecer os créditos tributários. Não tendo sido o caso – pois todas as informações necessárias para que a RFB verificasse

⁴⁴⁸ BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. *Obter dicta abusivos: esboço de uma tipologia dos pronunciamentos judiciais ilegítimos*. *Revista Direito FGV*, v. 14, n. 2, 2018. p. 725-726 e 736-737.

⁴⁴⁹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-003.721*. Processo Administrativo Fiscal nº 19515.720221/2014-30. Multa qualificada. DCTF sem preenchimento. DIPJ considerada pela fiscalização para apurar a base tributável. Sonegação não caracterizada. Redução da penalidade. Relator: Conselheiro Demetrius Nichele Macei, 09 de agosto de 2018.

⁴⁵⁰ Nesse sentido, mas em exercício posterior: BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-006.729*. Processo Administrativo Fiscal nº 19515.720222/2014-84. Multa qualificada. Declaração inexata. Conduta tipificada no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96. Relatora: Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, 14 de setembro de 2023.

⁴⁵¹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-003.721*. Processo Administrativo Fiscal nº 19515.720221/2014-30. Multa qualificada. DCTF sem preenchimento. DIPJ considerada pela fiscalização para apurar a base tributável. Sonegação não caracterizada. Redução da penalidade. Relator: Conselheiro Demetrius Nichele Macei, 09 de agosto de 2018. p. 3.

o inadimplemento tributário foram fornecidas pelo próprio contribuinte, em sua DIPJ, fica demonstrada a ausência de dolo da empresa. Sendo assim, mesmo que a DIPJ, diferentemente da DCTF, não constitua instrumento de dívida, o seu devido preenchimento foi suficiente para, nesse caso, afastar a qualificação da multa.

Ainda nessa reunião de julgamento, a Câmara Superior julgou recurso especial interposto pela Fazenda Nacional contra acórdão que havia dado parcial provimento ao recurso voluntário apenas para afastar a qualificação da multa⁴⁵²⁻⁴⁵³. Cuida-se de lançamento de PIS/Cofins em razão de divergência entre informações declaradas por varejista do setor veicular ao fisco federal (em demonstrativo de apuração de PIS/Cofins) e ao fisco estadual (em Guia de Informação e Apuração de ICMS – GIA). Esse é um caso que não muito agrega à investigação ora desenvolvida, pois a razão para a desqualificação, reconhecida já na DRJ, foi o simples fato de o TVF ter deixado de apontar qualquer pretexto à cominação da multa qualificada. Talvez, sua maior virtude seja apenas reforçar a aplicabilidade do princípio penal da presunção de inocência em matéria de Direito Tributário Sancionador.

4.2.2.4 Conclusões sobre a jurisprudência de 2018

Pelo exposto, pode-se afirmar que os acórdãos proferidos no ano de 2018 tiveram a importância de demarcar que há diferenças entre o ilícito punido pela multa qualificada e outras infrações sancionadas pelo sistema jurídico.

Para fim de duplicação da pena em análise, não basta verificar: (i) a falta de contabilização de depósitos; (ii) a falta de lançamento a crédito na conta caixa; (iii) o saldo credor na conta caixa; (iv) empréstimos feitos por sócios à pessoa jurídica autuada; (v) receita escriturada exclusivamente na contabilidade.

A razão pela qual tais circunstâncias, mesmo que reiteradas ou envolvendo valores vultosos, são inaptas para fundamentar por si a qualificação da multa é que todas elas já ensejam a presunção de omissão de receitas e, assim, justificam a cominação da multa de ofício de 75%. Utilizá-las como justificativa para a dobra da

⁴⁵² BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (3. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9303-007.341*. Processo Administrativo Fiscal nº 16175.000159/2005-85. Multa qualificada. Relator: Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, 16 de agosto de 2018.

⁴⁵³ Nesse sentido, mas em exercício posterior: BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-006.072*. Processo Administrativo Fiscal nº 19515.002758/2010-91. Multa de ofício qualificada. Falta de motivação. Improcedência. Relator: Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, 07 de abril de 2021.

sanção implicaria *bis in idem*. Por isso, pode-se afirmar que a conduta punível pela sanção de 150% é adicional ao inadimplemento do tributo.

Igualmente, é irrelevante apontar a existência de (vi) investigação do *Parquet* e (vii) Representação Fiscal para Fins Penais. Isso porque esses procedimentos são relevantes para a apuração de crimes contra a ordem tributária, que concernem ao Direito Penal e, não, ao Direito Tributário Sancionador.

Além disso, foi verificado que a conduta adicional punida pela sanção em comento se notabiliza pela presença de um tipo subjetivo, por vezes chamado de dolo específico, intuito doloso, evidente intuito de fraude ou intenção perniciosa. No entanto, as decisões proferidas no período não esclareceram se esse elemento subjetivo é o dolo natural ou o dolo normativo. Embora nos pareça se tratar da segunda opção, a diferença entre esses conceitos ainda não foi encampada de modo preciso pela jurisprudência.

Ademais, as decisões lavradas em 2018 apontaram que certos fatos são conceitualmente incompatíveis com a prática de sonegação, fraude e conluio. São eles: (i) a prática de planejamento tributário abusivo inoponível ao fisco; (ii) a transparência e a legitimidade das informações do contribuinte, ainda que com declarações fiscais zeradas; (iii) o erro de proibição advindo de fundada divergência de interpretação das normas tributárias. Em adição, o porte da companhia autuada pode fazer presumir ter havido aprovação da operação por departamentos de *compliance*, governança e *due diligence*, o que pode ser um indício da inexistência de infração dolosa. Todas essas circunstâncias podem ser qualificadas como limites negativos ao ilícito punido pela multa qualificada.

4.2.3 Acórdãos proferidos em 2019

4.2.3.1 Acórdãos sobre a presunção de omissão de receita proferidos em 2019

Na análise da jurisprudência de 2019, trata-se apenas dos acórdãos atinentes à omissão de receitas e aos temas diversos, pois nenhum sobre ágio, no sentido da desqualificação, foi proferido nesse período.

Iniciando-se pelos acórdãos nº 9202-007.652⁴⁵⁴ e 9202-007.745⁴⁵⁵. Ambos envolvem a cominação de multa qualificada em autos de infração de IRPF por omissão de rendimentos na Declaração de Ajuste Anual (DAA). O fisco aduziu a falta de transmissão da DAA ou sua transmissão com supressão de certas receitas. A Turma Ordinária deu parcial provimento aos recursos voluntários e a CSRF negou provimento aos recursos especiais fazendários, por entender que a simples referência à prática reiterada, à omissão continuada ou até mesmo ao propósito de suprimir pagamento de imposto são puníveis apenas com a multa de 75%.

Em seguida, foi proferido o acórdão nº 9101-004.065⁴⁵⁶, que trata de exigência em face de certa organização farmacêutica do recolhimento mensal de Simples decorrente de omissão de receita por registro de saldo credor em caixa e por divergência entre as entradas informadas em DIPJ e em Livro de Registro e Apuração do ICMS, no ano de 2000. Após perder em primeiro grau, o contribuinte recorreu ao CARF, tendo vencido parcialmente, para excluir a qualificação da multa e levantar uma das causas de presunção. Logo, a PFN recorreu à Câmara Superior para restaurar o percentual sancionatório de 150%.

A unanimidade da CSRF negou provimento ao apelo especial. No entanto, a aquiescência ao entendimento ali sufragado se limita ao dispositivo da decisão. Isso porque, desviando-se do entendimento consolidado nos julgamentos anteriores, a fundamentação do *decisum* foi que a multa deveria ser desqualificada porquanto a conduta do contribuinte não foi reiterada ou relevante. O colegiado considerou, então, que reiteração e relevância seriam critérios imprescindíveis para a aplicação da penalidade.

Uma interpretação que poderia tornar esse entendimento possível é conferir à reiteração e à relevância a qualidade de um indício que deve ser conjugado com outras circunstâncias comprobatórias da prática da sonegação, da fraude ou do

⁴⁵⁴ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9202-007.652*. Processo Administrativo Fiscal nº 12898.000091/2008-71. Multa. Qualificação. Ausência de evidente intuito de fraude. Relator: Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, 27 de fevereiro de 2019.

⁴⁵⁵ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9202-007.745*. Processo Administrativo Fiscal nº 19515.001956/2004-99. Multa qualificada. Ausência de evidente intuito de fraude. Inaplicabilidade. Relator: Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, 28 de março de 2019.

⁴⁵⁶ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-004.065*. Processo Administrativo Fiscal nº 16707.003360/2005-69. Multa qualificada. Evidente intuito de fraude. Conduta reiterada. Não caracterização. Relator: Conselheiro Rafael Vidal De Araujo, 12 de março de 2019.

conluio. E, em certo trecho, o julgado parece sugerir algo semelhante, quando afirma que a relevância e a reiteração aumentam apenas a probabilidade de o ato ter sido doloso⁴⁵⁷. Mas, não foi por esse caminho que, ao fim e ao cabo, o aresto se enveredou, pois, logo na sequência, declara-se que: “faço todas essas considerações para evidenciar meu entendimento no sentido de que a chamada conduta reiterada pode perfeitamente justificar a aplicação da multa qualificada”⁴⁵⁸.

Isso será aprofundado na análise dos anos subsequentes, mas cumpre antecipar a posição pela indefensibilidade da tese de reiteração como pretexto à cominação da multa qualificada. Desde logo, por força do *ne bis in idem*, pois, como adiantado, a chamada “prática reiterada” não constitui infração autônoma à que já fundamenta a cobrança da multa de ofício. Ademais, se, por um lado, tal critério pode, de fato, ser um indício da possível má-fé do agente, por outro, eles também podem sinalizar que o contribuinte repete a infração porquanto não conhece a ilicitude do ato, tendo agido repetidamente de boa-fé e, portanto, sem dolo normativo. Improcede, desse modo, a exigência de multa qualificada calcada unicamente na reiteração do ilícito pelo contribuinte.

Nesse sentido, em agosto daquele ano, a CSRF proferiu acórdão unânime em que rechaçou a possibilidade de se atestar o evidente intuito de fraude com esteio apenas na reiteração da causa de omissão de receitas⁴⁵⁹. O PAF tinha como interessada certa exportadora de bebidas que teria registrado passivo fictício e saldo credor de caixa, por lançamento indevido e reiterado de pagamentos com cheque. A Turma Ordinária deu parcial provimento ao recurso voluntário, reduzindo a sanção para 75%, pelo que a Fazenda Nacional aviou recurso especial sustentando que haveria “[...] intuito de fraude evidenciado pela prática reiterada (durante todo o ano

⁴⁵⁷ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-004.065*. Processo Administrativo Fiscal nº 16707.003360/2005-69. Multa qualificada. Evidente intuito de fraude. Conduta reiterada. Não caracterização. Relator: Conselheiro Rafael Vidal De Araujo, 12 de março de 2019. p. 10.

⁴⁵⁸ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-004.065*. Processo Administrativo Fiscal nº 16707.003360/2005-69. Multa qualificada. Evidente intuito de fraude. Conduta reiterada. Não caracterização. Relator: Conselheiro Rafael Vidal De Araujo, 12 de março de 2019. p. 10.

⁴⁵⁹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-004.337*. Processo Administrativo Fiscal nº 10945.003241/2005-17. Multa qualificada. Evidente intuito de fraude. Conduta reiterada. Não caracterização. Relatora: Conselheira Edeli Pereira Bessa, 08 de agosto de 2019.

de 2000) e consciente de manipular os lançamentos realizados a débito da conta caixa com o intuito de evitar que transparecesse o saldo credor [...]"⁴⁶⁰.

Com propriedade, a Câmara Superior assentou que não basta existir uma conduta reiterada. É preciso que ela se relacione à alteração da base de cálculo ou do tributo devido, o que indicaria a intenção deliberada de cometer a sonegação, a fraude e o conluio. Até porque o erro contábil que fez presumir a omissão de receita pode decorrer de inúmeros fatores, não necessariamente atrelados ao intuito fraudulento. Logo, com amparo nas Súmulas nº 14 e nº 25 do CARF, decidiu-se por manter o cancelamento da qualificação.

Passados dois meses, a CSRF julgou caso consideravelmente similar de importadora de cereais, que também versava sobre a possibilidade de se cominar multa qualificada por omissão de receitas fundada na existência de saldo credor em caixa⁴⁶¹. Em linha com o precedente anterior, o colegiado negou provimento ao recurso especial interposto pela PFN contra o acórdão que havia reduzido o percentual sancionatório a 75%. Para tanto, arrimou-se na Súmula nº 25 do CARF e aduziu, de modo taxativo, que a fraude não se presume, pelo que se faz imprescindível a existência de prova adicional do dolo específico do contribuinte.

Por fim, em novembro de 2019⁴⁶², foi apreciado lançamento de IRPJ, CSLL e PIS/Cofins decorrente de cruzamento de dados entre os valores declarados por empresa de informática e as quantias constantes das notas fiscais disponibilizadas por seus clientes. Após a interposição de recurso voluntário, a Turma Ordinária desqualificou a multa, o que levou a Fazenda Nacional a aviar recurso especial.

Chegando à CSRF, houve uma sutil divergência entre a Relatora Livia De Carli Germano e os demais Conselheiros da Turma, divergência esta que não interferiu no resultado do julgamento unânime (desprovimento do apelo). A maioria do colegiado

⁴⁶⁰ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-004.337*. Processo Administrativo Fiscal nº 10945.003241/2005-17. Multa qualificada. Evidente intuito de fraude. Conduta reiterada. Não caracterização. Relatora: Conselheira Edeli Pereira Bessa, 08 de agosto de 2019, p. 4.

⁴⁶¹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-004.457*. Processo Administrativo Fiscal nº 10945.000397/2005-46. Multa qualificada. Lei 9.430, art. 44. Saldo credor de caixa. Presunção de omissão de receita. Súmula CARF 25. Relatora: Conselheira Cristiane Silva Costa, 09 de outubro de 2019.

⁴⁶² BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-004.497*. Processo Administrativo Fiscal nº 13808.000205/2002-11. Omissão de receita. Divergência entre valores declarados e os constantes de notas fiscais disponibilizadas por clientes. Multa qualificada. Impossibilidade. Autuação insuficiente. Relatora: Conselheira Livia De Carli Germano, 05 de novembro de 2019.

entendeu que o TVF não teria indicado razões para a exasperação da penalidade, o que, de fato, é suficiente para a sua mitigação. No entanto, o voto de relatoria foi além, tendo consignado que, para que se possa falar em dolo na acepção do artigo 44, parágrafo primeiro, da Lei nº 9.430/96, é necessário não apenas que a intenção exista, mas que ela se dirija ao cometimento de ato ou omissão contrários ao direito. A cominação da multa qualificada exige, então, uma “[...] vontade ou intenção de lesar o fisco”⁴⁶³. Este aspecto volitivo consubstancia, de modo preciso, a figura do dolo específico ou normativo, elemento subjetivo especial do tipo que pressupõe o efetivo conhecimento da ilicitude da conduta pelo agente.

O entendimento da Relatora nos parece adequado, pois confere ao texto dos artigos 71, 72 e 73 o sentido e a eficácia devidos⁴⁶⁴. Como dito, na interpretação desses dispositivos, não se pode desconsiderar que o aspecto volitivo é duplamente ressaltado, mesmo que implicitamente. As expressões “sonegação”, “fraude” e “conluio”, ali empregadas, já implicam, tacitamente, a exigência de dolo, no sentido natural da palavra. Por conseguinte, o atributo “doloso”, repetido nos três dispositivos, só pode remeter ao dolo normativo.

Ademais, o voto da Conselheira Livia De Carli Germano é categórico ao afirmar que os tipos penais positivados na Lei nº 8.137/90 (crimes contra a ordem tributária) em nada se relacionam com a controvérsia. Esse é mais um entendimento apropriado da Relatora, pois reforça a autonomia entre Direito Tributário Sancionador e Direito Penal.

A maioria do colegiado, contudo, optou por seguir apenas as conclusões do entendimento da relatoria. Embora isso não possa ser negado, acredita-se que a tênue discordância decorra do fato de que o voto repisou o texto de outro julgado, em que a Conselheira havia restado vencida. Parece, então, que a ressalva dos demais integrantes da Turma não se traduz numa discordância com o mérito dos argumentos da Relatora, mas emana da colegialidade e do *stare decisis*⁴⁶⁵.

⁴⁶³ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-004.497*. Processo Administrativo Fiscal nº 13808.000205/2002-11. Omissão de receita. Divergência entre valores declarados e os constantes de notas fiscais disponibilizadas por clientes. Multa qualificada. Impossibilidade. Autuação insuficiente. Relatora: Conselheira Livia De Carli Germano, 05 de novembro de 2019. p. 6.

⁴⁶⁴ BOBBIO, Norberto; SOUZA, Eduardo Nunes de. O bom legislador. *Civilistica.com*, Rio de Janeiro, v. 10, n. 3, 2021. Disponível em: <https://civilistica.emnuvens.com.br/redc/article/view/775>. Acesso em: 17 out. 2025. p. 3.

⁴⁶⁵ BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. *Teoria do precedente judicial: a justificação e a aplicação de regras jurisprudenciais*. São Paulo: Noeses, 2012. p. 76, 81, 82, 86-87 e 90.

4.2.3.2 Acórdãos sobre temas diversos proferidos em 2019

Em março de 2019, a CSRF negou provimento a recurso especial interposto pela PFN contra o acórdão que deu parcial provimento ao recurso voluntário interposto por fabricante de alimentos, reduzindo a multa isolada ao percentual de 75% a despeito da existência de compensação não declarada⁴⁶⁶⁻⁴⁶⁷⁻⁴⁶⁸. A fundamentação do aresto é praticamente idêntica às razões de decidir dos acórdãos nº 9101-003.847 e 9101-003.848, pelo que se reporta aos reconhecimentos e às objeções mencionadas no tópico 4.2.2.1.

Indo além, o julgado registra que a questão de fundo do PAF (compensação de empréstimo compulsório oriundo da Cautela de Obrigações das Centrais Elétricas Brasileiras S/A) foi objeto de profundo debate na jurisprudência administrativa e judicial, o que resultou na Súmula nº 24 do CARF. Dado o cenário então vigente de incerteza jurisprudencial, repele-se a suposição de dolo do contribuinte.

Em novembro de 2019, a 3ª Turma da CSRF proferiu um acórdão sintético, mas bastante preciso nesse tocante⁴⁶⁹. A autuação resultou de procedimento de revisão aduaneira de desembaraços de importação com acusação de inidoneidade de

⁴⁶⁶ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-004.064*. Processo Administrativo Fiscal nº 10920.002289/2006-77. Compensação não declarada. Tipo objetivo. Crédito não administrado pela receita federal. Ausente tipo subjetivo. Desqualificação da multa isolada. Relator: Conselheiro André Mendes de Moura, 12 de março de 2019.

⁴⁶⁷ Nesse sentido, mas envolvendo outra Turma da CSRF ou créditos judiciais: BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (3. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9303-009.756*. Processo Administrativo Fiscal nº 10510.002866/2007-33. Compensação. Não declarada. Obrigações da Eletrobrás. Multa isolada. Relatora: Conselheira Vanessa Marini Ceconello, 11 de novembro de 2019; BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (3. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9303-009.816*. Processo Administrativo Fiscal nº 11020.003805/2007-78. Compensação. Multa isolada. Aplicabilidade. Percentual. Base de cálculo. Relatora: Conselheira Vanessa Marini Ceconello, 13 de novembro de 2019; BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (3. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9303-010.317*. Processo Administrativo Fiscal nº 13982.000248/2005-29. Compensação. Obrigações da Eletrobrás. Multa isolada. Aplicabilidade. Percentual. Base de cálculo. Relatora: Conselheira Érika Costa Camargos Autran, 16 de junho de 2020.

⁴⁶⁸ Nesse sentido, mas em outro exercício: BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-005.284*. Processo Administrativo Fiscal nº 17883.000040/2006-60. Compensação não declarada. Tipo objetivo. Crédito não administrado pela receita federal. Ausência de descrição de conduta dolosa. Desqualificação da multa isolada. Relatora: Conselheira Andrea Duek Simantob, 02 de dezembro de 2020.

⁴⁶⁹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (3. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9303-009.776*. Processo Administrativo Fiscal nº 10314.003760/2001-88. Multa de ofício qualificada. Inaplicabilidade. Inocorrência de fraude. Relatora: Conselheira Tatiana Midori Migiyama, 12 de novembro de 2019.

comprovante de pagamento de DARF. Tratava-se, porém, apenas de uma suspeita de inidoneidade, que não chegou a ser comprovada pelo fisco. Após pedido do importador, foi realizada diligência para perícia dos comprovantes, que, ao fim, restou inconclusiva. Inexistindo certeza acerca da acusação de inidoneidade dos documentos, a CSRF decidiu por desqualificar a multa, sob o argumento de que a majoração da penalidade a 150% depende não só da suposta intenção do agente, como também da efetiva prova fiscal do intuito de fraude. Situações como essa justificam o entendimento de alguns doutrinadores do processo penal⁴⁷⁰ que aproximam o preceito do estado de inocência ao *in dubio pro reo*.

4.2.3.3 Conclusões sobre a jurisprudência de 2019

Diante disso, percebe-se que os acórdãos proferidos no ano de 2019 pareceram, no começo, ter se desviado da argumentação articulada no exercício anterior. Houve uma decisão que expressamente desqualificou a multa por constatar a inexistência de reiteração e de quantia vultosa, o que contradiz a posição manifestada em 2018, segundo a qual nenhuma dessas duas circunstâncias se relaciona com a infração que justifica a dobra da penalidade.

No entanto, ao se analisarem os acórdãos lavrados posteriormente, pôde-se observar que esse *decisum* não representou uma mudança no entendimento da CSRF. Logo na sequência, foram proferidas decisões afastando a cobrança de multa qualificada amparada em repetidos lançamentos de passivos fictícios e de saldos credores em caixa. Como consignado em tais precedentes, esses erros contábeis podem advir de inúmeros fatores, atrelados ou não ao intuito fraudulento. Por isso, a cominação da multa qualificada demanda a imputação de uma conduta adicional, com dolo específico.

De todo modo, uma forma possível de se interpretar aquele acórdão minoritário é compreender a reiteração e a vultosidade apenas como indícios do ilícito doloso (e não como causas presuntivas do seu cometimento).

Nos últimos meses do ano, um voto importante foi lavrado na Primeira Turma. Nele, reforçou-se a autonomia entre Direito Penal e Direito Tributário Sancionador e afirmou-se que o aspecto volitivo necessário para a configuração da sonegação, da

⁴⁷⁰ LOPES JUNIOR, Aury. *Direito processual penal*. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 135-144

fraude e do conluio é a vontade de lesar o fisco, que se aproxima consideravelmente do que se denomina, neste trabalho, de *dolus malus*.

4.2.4 Acórdãos proferidos em 2020

4.2.4.1 Acórdãos sobre a presunção de omissão de receita proferidos em 2020

Os únicos acórdãos que desqualificaram a penalidade em análise lavrados pela CSRF no ano de 2020 se referem ao tema de presunção legal de omissão de receita. Provavelmente, isso se deve às sucessivas suspensões das sessões de julgamento, por força da pandemia do SARS-CoV-2, assim como ao limite de valor dos processos com possibilidade de julgamento não presencial.

Em fevereiro de 2020, a Câmara Superior examinou a aplicabilidade de multa qualificada em processo de omissão de receita supostamente praticada por empresa comerciante de pedras preciosas⁴⁷¹. O processo fiscalizatório deriva de investigações da Polícia Federal e do Ministério Público Federal a respeito do possível cometimento de delito em envio e recebimento de divisas do exterior com interposição de pessoa. No TVF, aduziu-se que, dada a natureza desses fatos, caberia a exasperação da penalidade à proporção de 150%. No entanto, após a interposição de recurso voluntário, a Turma Ordinária reduziu o percentual sancionatório a 75%, pelo que a PFN aviou recurso de divergência, ao qual a CSRF negou provimento, por maioria.

O entendimento da Câmara Superior merece guarida. Ao menos pelos trechos do TVF reproduzidos no aresto, o fisco não se perquiriu acerca da subsunção da conduta do contribuinte aos conceitos de sonegação, fraude ou conluio. Aparentemente, compreendeu-se que a simples existência de investigação policial faria presumir o evidente intuito de fraude. No entanto, como assinalado no *decisum*, dolo e fraude não se presumem, mas se provam. Incumbiria à fiscalização demonstrar a ocorrência de operações envolvendo, por exemplo, notas fiscais frias ou calçadas, conta corrente em nome de laranjas, dentre outras condutas que materializariam a figura do *dolus malus*.

⁴⁷¹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-004.770*. Processo Administrativo Fiscal nº 10680.004015/2007-73. Multa qualificada. Afastamento. Justificativa para aplicação. Evidente intuito de fraude. Relatora: Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto, 06 de fevereiro de 2020.

Aparentemente, o apelo especial fazendário notou essa deficiência do auto de infração, tendo cuidado de traçar, em suas razões recursais, a diferenciação aqui adotada entre dolo natural (elemento subjetivo geral do tipo) e dolo normativo (elemento subjetivo especial do tipo). Mas já não era o momento apropriado de fazê-lo, sob pena de se incorrer em alteração do critério jurídico do lançamento (artigo 146 do CTN). Dada, então, a insuficiência da motivação do TVF, o acórdão da Turma Ordinária foi mantido incólume, confirmando-se a redução da penalidade ao patamar de 75%.

Decisão bastante similar⁴⁷² foi proferida no mês seguinte. O caso abordava omissão de receita apurada por meio de cruzamento de dados de certo mercado varejista com informações prestadas por operadores de cartão de crédito. Não obtendo sucesso nas instâncias ordinárias, a empresa recorreu à CSRF, cuja unanimidade deu provimento ao recurso especial para diminuir a multa a 75%, por entender que os parcos termos da acusação fiscal não permitiriam nem mesmo concluir qual seria o motivo para a qualificação. Ao fazê-lo, o colegiado seguiu o entendimento do paradigma apontado pela recorrente, segundo o qual a apresentação de declarações inverídicas ao fisco não constitui o dolo exigido para a exasperação da penalidade.

A despeito das dificuldades sanitárias do ano de 2020, o mês de outubro foi prolífico em matéria de multa qualificada na jurisprudência da CSRF, tendo sido exaradas fecundas decisões acerca do tema. Iniciando-se pelo acórdão nº 9303-010.832⁴⁷³, que, originalmente, tratava de lançamento de IRPJ e multa qualificada pelo recebimento de depósitos bancários sem comprovação de origem por indústria frigorífica, no ano de 2007. Após a apresentação de impugnação ao auto de infração, a DRJ a julgou parcialmente procedente, reduzindo o percentual sancionatório a 75%. Por isso, as partes interpuseram recursos voluntário e de ofício, aos quais a Turma Ordinária negou provimento, o que levou a Fazenda a interpor recurso de divergência à CSRF.

⁴⁷² BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-004.839*. Processo Administrativo Fiscal nº 19515.006588/2008-07. Multa qualificada. Ausência de motivação. Simples omissão. Relatora: Conselheira Edeli Pereira Bessa, 05 de março de 2020.

⁴⁷³ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (3. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9303-010.832*. Processo Administrativo Fiscal nº 15586.720024/2012-64. Multa qualificada. Presunção de omissão de receitas. Relatora: Conselheira Vanessa Marini Cecconello, 15 de outubro de 2020.

Invocando os precedentes anteriores da jurisprudência administrativa e os enunciados sumulares nº 14 e nº 25 do CARF, o colegiado decidiu negar provimento ao apelo especial, por unanimidade. Nesse diapasão, sustentou que, além da reiteração e do volume, eventuais deficiências em registros contábeis – mesmo que obriguem o fisco a apurar o crédito tributário pelo regime do lucro arbitrado – são insuficientes para autorizar a majoração da penalidade à proporção de 150%. Somado a isso, o aresto arrazouou que apenas seria o caso de manter a penalidade caso a autoridade fiscal tivesse cumulativamente: (i) atestado o vínculo entre o depósito de origem não comprovada e as receitas da atividade do contribuinte; (ii) delineado todo o percurso desenvolvido pela empresa para, consciente e voluntariamente, suprimir bases tributáveis e ocultar tal conduta da RFB⁴⁷⁴.

Tal percepção se assemelha, mas não se equivale à posição de PAULO ROBERTO COIMBRA SILVA⁴⁷⁵ de que a prática do ilícito penal de fundo fiscal depende do cometimento conjugado de uma infração tributária material e de uma infração tributária formal. Conforme o autor, para que se fale em delito fiscal, é necessário que o agente tenha descumprido tanto a obrigação tributária principal (artigo 113, parágrafo primeiro, do CTN) como a obrigação tributária acessória (artigo 113, parágrafo segundo, do CTN). A diferença é que a decisão não se pronuncia sobre delitos fiscais, mas sobre o ilícito fiscal que antecede à cominação da multa qualificada, para cuja efetivação foi considerada insuficiente a causa presuntiva de

⁴⁷⁴ Nesse sentido: BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-005.030*. Processo Administrativo Fiscal nº 10830.002330/2004-52. Multa qualificada. Presunção de omissão de receitas. Relatora: Conselheira Edeli Pereira Bessa, 04 de agosto de 2020; BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-005.212*. Processo Administrativo Fiscal nº 11624.720053/2014-33. Multa qualificada. Presunção de omissão de receitas. Ausência de evidências do dolo. Relatora: Conselheira Livia De Carli Germano, 10 de novembro de 2020; BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-005.244*. Processo Administrativo Fiscal nº 10920.001750/2005-93. Multa qualificada. Omissão de receitas. Dolo não configurado. Relatora: Conselheira Livia De Carli Germano, 12 de novembro de 2020; BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-005.216*. Processo Administrativo Fiscal nº 19515.721416/2013-16. Omissão de receita por presunção legal. Multa de ofício qualificada. Inaplicabilidade. Não comprovação de dolo. Relator: Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, 10 de novembro de 2020. BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-006.713*. Processo Administrativo Fiscal nº 10680.014916/2004-21. Multa qualificada. Presunção de omissão de receitas. Pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa. Ausência de elementos indicativos do evidente intuito de fraude. Relatora: Conselheira Edeli Pereira Bessa, 12 de setembro de 2023.

⁴⁷⁵ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 204-205.

omissão de receita, mesmo que conjugada com o descumprimento de deveres de instrumentais⁴⁷⁶.

Convergindo com tal precedente, nesse mesmo mês, a maioria da Câmara deu provimento a recurso especial interposto por empresa do setor alimentício⁴⁷⁷⁻⁴⁷⁸. De acordo com o aresto, a desqualificação da multa era impositiva, mesmo que a reiterada e expressiva omissão de receita por depósito sem origem comprovada tenha levado o fisco a excluir o contribuinte do SIMPLES e a arbitrar as bases do IRPJ, da CSLL e de PIS/Cofins.

⁴⁷⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 374-376.

⁴⁷⁷ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-005.151*. Processo Administrativo Fiscal nº 10830.726963/2012-60. Multa qualificada. Presunção de omissão de receitas. Depósitos bancários. Reiteração e relevante proporção. Ausência de elementos próprios para a motivação da duplicação da pena. Conjecturas sobre a própria infração. Inadimplemento fiscal e descumprimento de obrigações. Súmula CARF nº 25. Afastamento. Relator: Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, 06 de outubro de 2020.

⁴⁷⁸ Nesse sentido, mas nos anos seguintes: BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-005.402*. Processo Administrativo Fiscal nº 19515.002852/2007-44. Multa qualificada. Presunção de omissão de receitas. Depósitos bancários. Relevante proporção. Ausência de elementos próprios para a motivação da duplicação da pena. Conjecturas sobre a própria infração. Inadimplemento fiscal e descumprimento de obrigações. Súmula CARF nº 25. Afastamento. Relator: Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, 06 de abril de 2020; BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-005.403*. Processo Administrativo Fiscal nº 13603.000442/2005-21. Multa qualificada. Presunção de omissão de receitas. Depósitos bancários. Reiteração. Ausência de elementos próprios para a motivação da duplicação da pena. Conjecturas sobre a própria infração. Inadimplemento fiscal e descumprimento de obrigações. Súmula CARF nº 25. Afastamento. Relator: Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, 06 de abril de 2020; BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-005.518*. Processo Administrativo Fiscal nº 11516.720524/2012-79. Multa qualificada. Omissão de receitas. Valores escriturados. Reiteração e relevante proporção. Ausência de elementos próprios para a motivação da duplicação da pena. Conjecturas sobre a própria infração. Inadimplemento fiscal e descumprimento de obrigações. Súmula CARF nº 14. Afastamento. Relator: Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, 14 de junho de 2020; BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-005.867*. Processo Administrativo Fiscal nº 10469.731616/2012-24. Multa qualificada. Omissão de receitas. Vendas com cartões de débito e crédito não registradas. Pagamentos efetuados não escriturados. Reiteração e relevante proporção. Inadimplemento fiscal e descumprimento de obrigações. Ausência de elementos próprios para a motivação da duplicação da pena. Conjecturas sobre a própria infração. Súmula CARF nº 14. Súmula CARF nº 25. Afastamento. Relator: Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, 10 de novembro de 2020; BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-005.924*. Processo Administrativo Fiscal nº 13896.721609/2014-34. Multa qualificada. Omissão de receitas. Depósitos bancários e transferências entre contas. Presunção. Reiteração e relevante proporção. Inadimplemento fiscal e descumprimento de obrigações. Ausência de elementos próprios para a motivação da duplicação da pena. Conjecturas sobre a própria infração. Súmula CARF nº 25. Afastamento. Relator: Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, 03 de dezembro de 2020; BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-006.076*. Processo Administrativo Fiscal nº 19515.720767/2015-71. Multa de ofício qualificada. Presunção de omissão de receitas. Dolo não comprovado. Impossibilidade de qualificação. Volume e reiteração. Relatora: Conselheira Livia De Carli Germano, 08 de abril de 2022.

A par de reafirmar o entendimento consubstanciado no acórdão 9303-010.832, o voto do Relator Caio Cesar Nader Quintella sustenta, categoricamente, que a reiteração e a relevância são “[...] meras conjecturas sobre a própria infração de omissão de receitas, procedidas pela adoção de prismas analíticos de sua temporalidade e quantidade, sem o devido respaldo legal”⁴⁷⁹. Não constituem, por conseguinte, outra conduta com elemento próprio para motivar a duplicação da multa de ofício, mas características do tributo devido relacionadas ao modo como as receitas foram omitidas do fisco, absolutamente desconectadas, pois, da subjetividade do contribuinte. Isso levou o julgador a considerar as teses da reiteração e da proporção como dotadas de “imensa superficialidade jurídica”⁴⁸⁰.

Em reforço, o Conselheiro asseverou que tais critérios, se fossem legítimos, encontrariam notórias dificuldades de aplicação, uma vez que não estava claro, na legislação vigente à época, a partir de que ponto um dado fato seria considerado reiterado e tampouco qual proporção de receita omitida possibilitaria a exasperação da penalidade. Tal aspecto conferiria ao intérprete excessiva discricionariedade, o que é incompatível com a axiologia do artigo 112 do CTN.

Ainda em outubro, a Câmara Superior voltou a apreciar a matéria⁴⁸¹ em recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em face de acórdão que havia dado parcial provimento a recurso voluntário para desqualificar a multa. O feito administrativo versava sobre constituição de crédito de IRPJ fundado em depósito bancário sem comprovação de origem e em registro de saldo credor em caixa envolvendo

⁴⁷⁹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-005.151*. Processo Administrativo Fiscal nº 10830.726963/2012-60. Multa qualificada. Presunção de omissão de receitas. Depósitos bancários. Reiteração e relevante proporção. Ausência de elementos próprios para a motivação da duplicação da pena. Conjecturas sobre a própria infração. Inadimplemento fiscal e descumprimento de obrigações. Súmula CARF nº 25. Afastamento. Relator: Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, 06 de outubro de 2020.

⁴⁸⁰ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-005.151*. Processo Administrativo Fiscal nº 10830.726963/2012-60. Multa qualificada. Presunção de omissão de receitas. Depósitos bancários. Reiteração e relevante proporção. Ausência de elementos próprios para a motivação da duplicação da pena. Conjecturas sobre a própria infração. Inadimplemento fiscal e descumprimento de obrigações. Súmula CARF nº 25. Afastamento. Relator: Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, 06 de outubro de 2020. p. 13.

⁴⁸¹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-005.152*. Processo Administrativo Fiscal nº 13971.000359/2006-45. Omissão de receita. Movimentação bancária não escriturada. Volume e reiteração. Multa qualificada. Impossibilidade. Ausência de comprovação do dolo. Relatora: Conselheira Livia De Carli Germano, 06 de outubro de 2020.

comerciante de veículos. Após analisar o TVF, o voto de relatoria identificou terem sido apontados quatro fundamentos à dobra da penalidade⁴⁸²:

- (i) “prática consistente” de ocultar o resultado financeiro das atividades
- (ii) Ter “pujante movimentação financeira” mas reconhecer apenas um pequeno valor na contabilidade
- (iii) “dinâmica contábil, irregular e contrária aos princípios contábeis”, a qual teria por propósito que não o de ocultar a verdadeira origem dos recursos movimentados
- (iv) comportamento adotado pela contribuinte no curso do procedimento fiscal, ao deixar de fornecer, sem justificativa, cópia dos cheques compensados.

Como se observa, os três primeiros fundamentos apenas repaginaram os argumentos de reiteração e proporção de omissão de receita. O quarto, por sua vez, não é infração punida pela multa qualificada, mas pela multa agravada (artigo 44, parágrafo segundo, da Lei nº 9.430/96). Por isso, a maioria da Turma acertou em negar provimento ao apelo especial, haja vista a insuficiência dessas circunstâncias para comprovar o evidente intuito de fraude.

Em que pese isso, parece que a razão de decidir acolhida pela maioria da Turma demanda uma reconsideração. Declarou-se que a multa qualificada deve ser reservada às hipóteses em que se constata o cometimento de um ilícito penal, o qual não se faria presente na hipótese dos autos⁴⁸³. Julga-se que equiparar o antecedente da multa qualificada aos delitos fiscais não é a melhor forma de se abordar a contenda. Afinal, está-se diante de dois subsistemas autônomos: o Direito Penal e o Direito Tributário Sancionador. O primeiro, naturalmente, dada sua maior maturação no trato da potestade sancionadora, oferece contribuições relevantes para o desenvolvimento do segundo. O que não significa dizer que um estaria submetido ao outro, sob pena de se comprometer a autonomia didática e as particularidades do Direito Tributário.

Com efeito, a posição ora sustentada condiz com o pronunciamento anterior da Relatora, que já foi mencionado nesta investigação. Naquela assentada, a Conselheira respaldou o entendimento da Turma Ordinária, a qual havia aduzido que

⁴⁸² BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-005.152*. Processo Administrativo Fiscal nº 13971.000359/2006-45. Omissão de receita. Movimentação bancária não escriturada. Volume e reiteração. Multa qualificada. Impossibilidade. Ausência de comprovação do dolo. Relatora: Conselheira Livia De Carli Germano, 06 de outubro de 2020. p. 10

⁴⁸³ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-005.152*. Processo Administrativo Fiscal nº 13971.000359/2006-45. Omissão de receita. Movimentação bancária não escriturada. Volume e reiteração. Multa qualificada. Impossibilidade. Ausência de comprovação do dolo. Relatora: Conselheira Livia De Carli Germano, 06 de outubro de 2020. p. 13/14.

“[...] o art 1º, II, da Lei 8.137/90, trata de matéria penal, que nada tem a ver com o direito administrativo-tributário, ora tratado”⁴⁸⁴. Portanto, embora o dispositivo do acórdão seja certo, deve-se repudiar sua razão de decidir.

4.2.4.2 Conclusões sobre a jurisprudência de 2020

Tendo em vista o que foi narrado, o ano de 2020, principalmente em seu primeiro semestre, foi marcado por certo prejuízo aos trabalhos do CARF, em razão das adaptações necessárias ao contexto pandêmico. Em que pese isso, notou-se uma maior profundidade na fundamentação dos acórdãos lavrados nesse ano.

Logo nos primeiros meses do exercício, a CSRF voltou a assentar que investigações da Polícia Federal e do Ministério Público não justificam a duplicação da multa qualificada. Trata-se de um realce importante, pois cuidou explicitar o brocardo segundo o qual o dolo – seja ele natural, seja ele normativo – não deve ser presumido pela presença de elementos indiciários, mas deve ser demonstrado pela existência de elementos comprobatórios. E tal demonstração deve constar já do TVF, não cumprindo à PFN pretender aditá-lo em sede recursal.

Em seguida, o colegiado cuidou de apontar mais algumas situações que não devem, sozinhas, redundar na duplicação da penalidade, a saber: o oferecimento de declarações inverídicas ao fisco e a deficiência dos registros contábeis. Mesmo que tais irregularidades obriguem a RFB a arbitrar as bases de cálculo dos tributos por ela administrados, elas não ensejam a qualificação da sanção.

Ademais, a reiteração e vultosidade do débito passaram a ser expressamente qualificadas como “[...] meras conjecturas sobre a própria infração de omissão de receitas [...] dotadas de imensa superficialidade jurídica”⁴⁸⁵. Tais circunstâncias são, por conseguinte, insuficientes à duplicação a multa de ofício. Até porque há

⁴⁸⁴ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-004.497*. Processo Administrativo Fiscal nº 13808.000205/2002-11. Omissão de receita. Divergência entre valores declarados e os constantes de notas fiscais disponibilizadas por clientes. Multa qualificada. Impossibilidade. Autuação insuficiente. Relatora: Conselheira Livia De Carli Germano, 05 de novembro de 2019. p. 8.

⁴⁸⁵ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-005.151*. Processo Administrativo Fiscal nº 10830.726963/2012-60. Multa qualificada. Presunção de omissão de receitas. Depósitos bancários. Reiteração e relevante proporção. Ausência de elementos próprios para a motivação da duplicação da pena. Conjecturas sobre a própria infração. Inadimplemento fiscal e descumprimento de obrigações. Súmula CARF nº 25. Afastamento. Relator: Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, 06 de outubro de 2020.

considerável vagueza no que se pode considerar uma infração reiterada ou uma quantia elevada, o que pode acarretar violações ao artigo 112 do CTN.

O entendimento prevalecente no período é no sentido de que a multa qualifica só pode ser cominada se a autoridade fiscal cumulativamente: (i) atestar o vínculo entre a receita omitida e as atividades do contribuinte; (ii) delinear todo o percurso desenvolvido pela empresa para, consciente e voluntariamente, suprimir bases tributáveis e ocultar essa conduta da RFB. Entretanto, no fim desse ano, destoando da tendência até então sinalizada, foi prolatada decisão pela equiparação do ilícito punido pela multa qualificada com os crimes contra a ordem tributária, posição a qual não seguimos.

4.2.5 Acórdãos proferidos em 2021

4.2.5.1 Acórdãos sobre a presunção de omissão de receita proferidos em 2021

O ano de 2021 foi marcado por um importante dissenso na jurisprudência da Primeira Turma da CSRF. Como antecipado na análise do acórdão nº 9303-010.832, alguns julgados afirmaram que um dos requisitos para que o lançamento por omissão de receita validamente comine a multa qualificada é que a quantia ocultada possua vínculo com as atividades econômicas do contribuinte. Entretanto, de acordo com tal entendimento jurisprudencial, essa não era uma condição suficiente para – sozinha – permitir a duplicação da sanção. Era necessário que, cumulativamente, fosse delineado todo o percurso desenvolvido pela empresa para, consciente e voluntariamente, suprimir bases tributáveis e disfarçar essa conduta da RFB.

No entanto, no início de 2021, parece ter havido um aumento desmedido no peso atribuído ao primeiro requisito, como se ele, por si só, justificasse a majoração da sanção. Embora tal ponto de vista já tivesse sido sinalizado em voto anterior, tais acenos pareciam ter sido feitos apenas de modo perfunctório e a título de *obiter dictum*⁴⁸⁶. Foi apenas em janeiro de 2021 que a CSRF encampou de modo mais claro a tese de que o vínculo entre a receita omitida e a atividade econômica do contribuinte

⁴⁸⁶ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-005.212*. Processo Administrativo Fiscal nº 11624.720053/2014-33. Multa qualificada. Presunção de omissão de receitas. Ausência de evidências do dolo. Relatora: Conselheira Livia De Carli Germano, 10 de novembro de 2020.

fariam presumir a prática de sonegação, fraude ou conluio, autorizando a majoração da multa.

O primeiro pronunciamento em que isso ocorreu foi no mês de janeiro⁴⁸⁷, quando se dirimiu recurso especial aviado por depósito de materiais de construção. De início, o aresto aponta que o lançamento fundamentara a dobra da penalidade nos seguintes argumentos: (i) sucessivas intimações do contribuinte para apresentação de livro-caixa e extratos bancários; (ii) planilhas apresentadas pelo contribuinte atestariam movimentações bancárias não contabilizadas e o recebimento de depósitos sem comprovação de origem; (iii) provavelmente, tais valores adviriam da atividade econômica do contribuinte. A Turma Ordinária respaldou a duplicação do percentual da multa, aduzindo que o tipo subjetivo da sonegação, da fraude e do conluio seria o dolo direto ou o dolo eventual, que se faria presente na hipótese. Em que pese não se aquiescer com este último ponto, há que se registrar o prestígio dado pela decisão do *a quo* ao Direito Penal na definição do dolo. Tal ponto, porém, não foi determinante para a apreciação da controvérsia pela CSRF, que se limitou a afirmar que a multa deveria ser desqualificada porque não houve prova do vínculo das receitas omitidas com a atividade econômica da recorrente. Com fundamento nesse nexo de correspondência, seria possível presumir a existência de evidente intuito de fraude por parte do contribuinte.

Em abril, foi proferido outro acórdão nessa linha⁴⁸⁸⁻⁴⁸⁹. Desta feita, versava-se sobre irresignação fazendária interposta contra aresto de Turma Ordinária que deu provimento parcial ao recurso de empresa do setor logístico para minorar a multa ao percentual de 75%. Primitivamente, o caso derivava de omissão de receita por (i) dissonância entre as receitas informadas à RFB e ao fisco estadual; (ii) depósito de

⁴⁸⁷ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-005.303*. Processo Administrativo Fiscal nº 13982.720092/2013-14. Multa qualificada. Presunção de omissão de receitas. Ausência de evidências do dolo. Relatora: Conselheira Edeli Pereira Bessa, 12 de janeiro de 2021.

⁴⁸⁸ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-005.412*. Processo Administrativo Fiscal nº 10980.721462/2011-92. Multa qualificada. Presunção de omissão de receitas. Relatora: Conselheira Edeli Pereira Bessa, 06 de abril de 2021.

⁴⁸⁹ Nesse sentido, mas em ano posterior: BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-006.053*. Processo Administrativo Fiscal nº 16004.000058/2010-33. Multa qualificada. Presunção de omissão de receitas. Relatora: Conselheira Edeli Pereira Bessa, 05 de abril de 2022; BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-006.116*. Processo Administrativo Fiscal nº 13896.721615/2014-91. Multa qualificada. Presunção de omissão de receitas. Relatora: Conselheira Edeli Pereira Bessa, 13 de maio de 2022.

origem não comprovada; (iii) saldo credor em caixa. A CSRF manteve a decisão do *a quo*, porquanto o lançamento não teria demonstrado que as receitas adviriam de pagamentos feitos pelos tomadores dos serviços da contribuinte. Logo, por não restar assente a conexão entre a receita omitida e o *core business* da recorrida, cumpriria ao colegiado ratificar a desqualificação da penalidade.

Embora, de fato, a redução da multa se fizesse necessária em ambos os casos, a fundamentação eleita pelos votos condutores aparentemente destoa dos princípios gerais da repressão estudados no capítulo 3, mormente o da presunção de inocência. Em nenhuma das decisões, atestou-se ter sido comprovada a presença de dolo, pois ambas apontaram que sua existência poderia ser presumida, por um juízo probabilístico atinente à natureza operacional da receita omitida. Esse racional contradiz a segunda e a terceira dimensões do estado de inocência, pois: (i) inverte o ônus de prova, permitindo que o fisco exija a multa qualificada sem atestar a presença de dolo; (ii) possibilita que a demonstração do dolo seja feita mediante presunção, o que está aquém do *standard* probatório robusto exigido para a responsabilização do contribuinte pelo ilícito fiscal doloso.

No julgamento do segundo caso, a Conselheira Livia De Carli Germano constatou a incorreção da fundamentação albergada por parte da Turma, mesmo sem se referir ao preceito reitor da presunção de inocência. Para ela, a natureza da receita omitida (se operacional ou não operacional) é irrelevante para a caracterização da sonegação, da fraude e do conluio, não podendo, por conseguinte, fazer presumir a existência de evidente intuito de fraude. Somente por meio da prova de dolo do contribuinte se justifica a cominação da multa qualificada. “E tal dolo, no meu entender [*sic.*], deve ser provado a partir de condutas do sujeito passivo que evidenciem a sua intenção de praticar ilícitos para alcançar o resultado omissão de receitas”⁴⁹⁰⁻⁴⁹¹.

⁴⁹⁰ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-005.412*. Processo Administrativo Fiscal nº 10980.721462/2011-92. Multa qualificada. Presunção de omissão de receitas. Relatora: Conselheira Edeli Pereira Bessa, 06 de abril de 2021, p. 23-24.

⁴⁹¹ Nesse sentido, mas em ano posterior: BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-006.085*. Processo Administrativo Fiscal nº 13116.001032/2005-90. Omissão de receitas. Multa qualificada. Volume e reiteração. Recebimentos por meio de cartões de crédito e débito. Relação com o faturamento. Dolo não comprovado. Relatora: Conselheira Edeli Pereira Bessa, 08 de abril de 2022; BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-006.321*. Processo Administrativo Fiscal nº 19515.008296/2008-09. Multa qualificada. Omissão de receitas. Depósitos bancários. Presunção legal. Declaração de pessoa jurídica como inativa. Relatora: Conselheira Edeli Pereira Bessa, 04 de outubro de 2022.

Convergindo para tal percepção, a Conselheira voltou a abordar a matéria no mês seguinte. O caso tratava de auto de infração de IRPJ advindo de reiterada e vultosa omissão de receita recebida via operações em cartão praticadas por sociedade do setor educacional, com arbitramento de lucro. De modo veemente, a julgadora argumentou que: (i) o fato de a quantia se originar de pagamento em cartão é insuficiente para confirmar o caráter operacional da receita; (ii) mesmo que houvesse prova a respeito, a desqualificação da sanção seria medida necessária, uma vez que: “o fato de as receitas omitidas serem ou não da atividade do sujeito passivo sequer seria circunstância relevante para fins de se definir se há ou não dolo capaz de levar à exasperação da multa de ofício”⁴⁹²

É preciso reconhecer que tal julgamento foi efetuado pelo critério de desempate do *in dubio pro contribuinte*. Mas, como se pôde até aqui observar, a posição ali firmada não contempla um entendimento inédito da jurisprudência administrativa. Afinal, a insuficiência das alegações de reiteração, relevância e natureza da receita omitida é implicitamente reconhecida pelas Súmulas nº 14 e nº 25 do CARF, que foram aprovadas pela CSRF muito antes da mudança de critério de desempate. E desde então, a Câmara Superior lavrou diversos arestos no sentido de que a multa qualificada depende de demonstração de uma conduta autônoma à causa presuntiva de omissão de receita que consubstancie o dolo do contribuinte. O último acórdão citado não representa, desse modo, uma mudança de jurisprudência, mas tão somente a devida interpretação de um entendimento que frequentemente já se fazia presente nas decisões do Conselho Administrativo.

Na verdade, se foi aventada alguma reversão jurisprudencial, tal tentativa residiu nos votos que consideraram o caráter operacional da receita uma circunstância qualificadora da multa. Aparentemente, esse entendimento buscava estabelecer uma exceção ou um *overruling* parcial aos enunciados sumulares do CARF. Tal pretensão foi obstada justamente pelo *in dubio pro contribuinte*, fato que convida para uma reflexão, que excederia aos propósitos desta pesquisa, acerca da sua importância para a estabilização da jurisprudência administrativa.

⁴⁹² BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-005.458*. Processo Administrativo Fiscal nº 10980.725834/2011-50. Omissão de receitas. Multa qualificada. Volume e reiteração. Recebimentos por meio de cartões de crédito e débito. Relação com o faturamento. Dolo não comprovado. Relatora: Conselheira Livia De Carli Germano, 12 de maio de 2021, p. 16.

Para se verificar a prevalência da orientação seguida pelo último precedente, basta observar que, logo em julho de 2021, a CSRF proferiu acórdão de idêntico teor, mas por maioria. A lide envolvia a exclusão de contribuinte do setor elétrico do regime do Simples Nacional por extrapolação do limite legal de faturamento em razão da apuração de omissão de receita⁴⁹³. Após o parcial provimento do recurso voluntário, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial, ao qual a Câmara Superior negou provimento, tendo a maior parte do colegiado acompanhado a compreensão da Conselheira Livia De Carli Germano.

Em contrapartida, há um aresto datado de 2021 que pode ter manifestado posição divergente do histórico da jurisprudência administrativa⁴⁹⁴. Cuida-se do acórdão nº 9101-005.385, no qual se discutiu a autuação de certa editora que teria incorrido em diversas hipóteses de omissão de receita. A multa qualificada foi exigida pelo lançamento porque os sócios da pessoa jurídica teriam simulado a transferência da empresa para outrem, o que indicaria a existência de dolo. Como anteriormente citado, há precedentes que apontam o uso de artifícios dessa natureza como uma justa causa à duplicação da sanção (*verbi gratia*, o acórdão nº 9101-004.770).

No entanto, as razões que levaram a decisão prolatada no ano de 2021 a desqualificar a multa merecem maior atenção. O Relator Caio Cesar Nader Quintella propôs que não basta constatar a existência de uma conduta artificiosa que seja adicional à causa presuntiva da omissão de receita. É necessário, em complemento, que a conduta tida por fraudulenta possua nexos com o fato gerador, de modo a impedir, retardar ou modificar sua ocorrência ou seu conhecimento pelo Fisco. Não foi o que se sucedeu na hipótese dos autos. Mesmo que haja dolo específico na simulação da transferência do controle da empresa, tal manobra não visa apenas a impedir a responsabilização dos ex-sócios. Parece que esse dolo não deveria ter servido para amparar a majoração da multa, mas somente para fundamentar a responsabilização dos ex-sócios pelas infrações fiscais, nos termos do artigo 137, inciso III, do CTN. Portanto, mesmo que, ante a existência de simulação, tal posição

⁴⁹³ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-005.522*. Processo Administrativo Fiscal nº 19647.008791/2005-61. Multa qualificada. Presunção de omissão de receitas. Relatora: Conselheira Edeli Pereira Bessa, 14 de julho de 2021.

⁴⁹⁴ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-005.385*. Processo Administrativo Fiscal nº 15540.000487/2009-37. Multa qualificada. Omissão de receitas. Manobras societárias consideradas fraudulentas. Desvinculação da obrigação tributária e da alteração do quadro de titulares. Ausência de nexos causal. Afastamento. Relator: Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, 10 de março de 2021.

não se identifique com as decisões anteriores, crê-se no acerto de sua razão de decidir.

Ainda nesse ano, a Câmara Superior proferiu acórdãos cuja fundamentação parece ter destoado, pontualmente, da posição perfilhada nesta pesquisa⁴⁹⁵⁻⁴⁹⁶. Por um lado, as decisões acertam ao desqualificar a multa cominada em lançamento de IRPJ fundado em depósito de origem não comprovada. Além disso, também têm razão ao sustentar que a duplicação do percentual sancionatório depende da comprovação do dolo específico do contribuinte.

Por outro lado, não se afigura adequada a percepção de que, em regra, os ilícitos fiscais encerrariam somente um elemento objetivo. Salvo melhor juízo, por força do princípio da imputação subjetiva, a regra é que a configuração dos ilícitos dependa tanto de um elemento objetivo como de um elemento subjetivo – em geral, a culpa e, excepcionalmente, o dolo. O que há, como dito no capítulo 3, é apenas uma presunção *iuris tantum* de culpa. Significa dizer que a cominação de sanções pelas autoridades fiscais não depende, em regra, da demonstração de culpa do infrator já na lavratura do lançamento, mas tais punições devem ser canceladas em caso de comprovação, na defesa administrativa, da inexistência de negligência, imprudência e imperícia. Evidentemente, isso não se estende às infrações fiscais dolosas, como é

⁴⁹⁵ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-005.698*. Processo Administrativo Fiscal nº 10950.721725/2012-00. Multa de ofício qualificada. Interposição de pessoas. Não caracterização de dolo, fraude ou sonegação. Relator: Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, 11 de agosto de 2021; BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-005.390*. Processo Administrativo Fiscal nº 13971.001643/2006-39. Omissão de receita. Prática reiterada. Multa qualificada. Ausência de dolo. Não cabimento. Relator: Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, 10 de março de 2021.

⁴⁹⁶ Nesse sentido, mas em outros anos: BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-006.228*. Processo Administrativo Fiscal nº 10314.729357/2014-05. Multa qualificada. Omissão de receitas. Prática reiterada de omissões significativas em relação aos valores declarados. Dolo não comprovado. Relatora: Conselheira Livia De Carli Germano, 05 de agosto de 2022; BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-006.229*. Processo Administrativo Fiscal nº 10314.729356/2014-52. Multa qualificada. Omissão de receitas. Prática reiterada de omissões significativas em relação aos valores declarados. Dolo não comprovado. Relatora: Conselheira Livia De Carli Germano, 05 de agosto de 2022; BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-006.653*. Processo Administrativo Fiscal nº 10183.720652/2018-54. Multa qualificada. Presunção legal. Omissão de receita. Não cabimento. Relator: Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, 12 de julho de 2023; BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-006.700*. Processo Administrativo Fiscal nº 13851.000476/2006-75. Omissão de receita por presunção legal. Prática reiterada. Ausência de dolo ou fraude. Não cabimento de multa qualificada. Relator: Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, 10 de agosto de 2023; BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9202-008.070*. Processo Administrativo Fiscal nº 19515.723126/2013-15. Multa qualificada. Simples declaração inexata. Inaplicabilidade. Relatora: Conselheira Patrícia da Silva, 25 de julho de 2019.

o caso da que enseja a multa qualificada, para cuja configuração é fundamental a demonstração do elemento subjetivo – e neste último ponto endossa-se o aresto. Logo, mais uma vez, adere-se ao dispositivo do julgado, mesmo que se tenha certas ressalvas à sua fundamentação.

Finalmente, em agosto, a CSRF apreciou lançamento de IRPJ, CSLL e PIS/Cofins decorrente de depósitos bancários sem identificação de origem⁴⁹⁷. O procedimento fiscalizatório se originou de informações obtidas pelo Senado Federal e enviadas à RFB no bojo da chamada Comissão Parlamentar de Inquérito (CPI) dos Títulos Públicos ou dos Precatórios. Esses fatos, porém, não foram considerados relevantes para o reestabelecimento da multa qualificada. Conforme consigna o *decisum*, para elevar o percentual da penalidade a 150%, cumpre à autoridade fiscal, além de verificar a causa presuntiva da omissão de receitas, angariar elementos complementares que comprovem o dolo do contribuinte de ocultar a entrada daqueles valores. Não tendo a Receita se desincumbido desse ônus, o colegiado negou provimento ao recurso especial fazendário, mantendo, unanimemente, o acórdão da Turma Ordinária que havia dado parcial provimento ao recurso voluntário.

4.2.5.2 Acórdãos sobre o aproveitamento fiscal de ágio proferidos em 2021

Passados quase quatro anos sem proferir novo acórdão pela desqualificação da multa em casos de ágio, a Câmara Superior de Recursos Fiscais voltou a lavrar decisão nesse sentido⁴⁹⁸. Ao fazê-lo, valeu-se de fundamentação razoavelmente distinta da anterior. Veja-se.

Em 2005, uma fabricante de peças elétricas situada no interior do Estado de São Paulo foi adquirida por uma multinacional estadunidense atuante no setor industrial em questão. Para esse fim, foram realizadas diversas operações societárias, na seguinte ordem: (i) constituição de empresa veículo no Brasil; (ii) investimento da

⁴⁹⁷ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-005.686*. Processo Administrativo Fiscal nº 10380.006289/2002-77. Multa qualificada. Justificativa para aplicação. Necessidade da caracterização do evidente intuito de doloso fraudulento. Relator: Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, 13 de agosto de 2021.

⁴⁹⁸ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-005.872*. Processo Administrativo Fiscal nº 10855.724094/2011-70. Ágio. Multa qualificada. Adoção de empresa-veículo na estrutura de aquisição de investimento. Acusação de falta de propósito negocial. Reais adquirentes estrangeiros. Improcedência do fundamento da pena. Inocorrência de fraude sonenação ou conluio. Redução da sanção duplicada. Relator: Conselheiro Caio César Nader Quintella, 11 de novembro de 2021.

empresa veículo na fabricante de peças elétricas, com pagamento de ágio por expectativa de rentabilidade futura; (iii) registro do *goodwill* na contabilidade da empresa veículo; (iv) incorporação reversa da empresa veículo pela fabricante de peças. Assim, ante a confusão patrimonial, a incorporadora pôde amortizar a despesa de ágio na apuração do seu lucro real, nos períodos seguintes à incorporação às avessas.

Embora o voto de relatoria tenha compreendido que a criação da empresa veículo tenha sido um artifício desprovido de propósito negocial e de substância econômica – pois buscaria tão somente ensejar o aproveitamento de ágio –, a maioria da Turma se posicionou no sentido de que essa não seria uma circunstância suficiente para autorizar a duplicação da multa de ofício.

Mais uma vez, o voto condutor foi de lavra do Conselheiro Caio César Nader Quintella, que postulou por uma “desmistificação”⁴⁹⁹ das empresas veículo. Conforme ponderado pelo julgador, tais empresas se qualificam como *holdings* de investimento e, por isso, encontram seu propósito negocial justamente em sua estrutura enxuta, não operacional, com gasto diminuto e desprovida de caráter mercantil. Consiste seu objeto social, conforme ensinamento de MODESTO CARVALHOSA⁵⁰⁰, na participação no capital de outra sociedade. Sua utilização, em detrimento do investimento direto, impede que se: (i) recaia em entraves burocráticos; (ii) incorra em acréscimo injustificado de custos pelo espelhamento da estrutura societária estrangeira; (iii) comunique os riscos do novo negócio direta e imediatamente à matriz. “Eis então sua função maior e propósito negocial intrínseco à figura: instrumentar a entrada e manejar investimentos estrangeiros em setores da economia”⁵⁰¹.

⁴⁹⁹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-005.872*. Processo Administrativo Fiscal nº 10855.724094/2011-70. Ágio. Multa qualificada. Adoção de empresa-veículo na estrutura de aquisição de investimento. Acusação de falta de propósito negocial. Reais adquirentes estrangeiros. Improcedência do fundamento da pena. Inocorrência de fraude sonegação ou conluio. Redução da sanção duplicada. Relator: Conselheiro Caio César Nader Quintella, 11 de novembro de 2021. p. 19.

⁵⁰⁰ CARVALHOSA, Modesto. *Comentários à Lei de Sociedades Anônimas*. V. 4. Tomo II. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 45.

⁵⁰¹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-005.872*. Processo Administrativo Fiscal nº 10855.724094/2011-70. Ágio. Multa qualificada. Adoção de empresa-veículo na estrutura de aquisição de investimento. Acusação de falta de propósito negocial. Reais adquirentes estrangeiros. Improcedência do fundamento da pena. Inocorrência de fraude sonegação ou conluio. Redução da sanção duplicada. Relator: Conselheiro Caio César Nader Quintella, 11 de novembro de 2021. p. 17.

A isso, o Conselheiro acresceu inexistir qualquer ilicitude no manejo da figura, ao menos perante a legislação do Direito Privado⁵⁰². Trata-se, por conseguinte, de um dos caminhos oferecidos pela legislação comercial para a operacionalização da reorganização societária. Compelir às empresas a realização do investimento direto nada mais seria, então, que obrigá-las a percorrer a estrada mais onerosa, entre diversas vias negociais possíveis. Mesmo que se prevaleça a posição fazendária nesse tocante, não há que se imputar ao contribuinte a prática de sonegação, fraude ou conluio. Existe, apenas, um “embate jurídico, hermenêutico”⁵⁰³⁻⁵⁰⁴, que destoa do dolo reclamado para a configuração desses ilícitos. Ao exposto, a Turma decidiu, por voto da maioria, negar provimento ao apelo especial da PFN, confirmando o acórdão do *a quo*, que havia dado parcial provimento ao recurso voluntário para reduzir o percentual sancionatório a 75%.

4.2.5.3 Acórdãos sobre temas diversos proferidos em 2021

No mês de julho de 2021⁵⁰⁵, a 2ª Turma da CSRF proferiu um precedente importante acerca da cobrança de contribuições previdenciárias na relação de

⁵⁰² Nesse sentido, mas em outro exercício: BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-006.519*. Processo Administrativo Fiscal nº 16561.720063/2016-36. Multa qualificada. Amortização de ágio. Relator: Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, 04 de abril de 2023.

⁵⁰³ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-005.872*. Processo Administrativo Fiscal nº 10855.724094/2011-70. Ágio. Multa qualificada. Adoção de empresa-veículo na estrutura de aquisição de investimento. Acusação de falta de propósito negocial. Reais adquirentes estrangeiros. Improcedência do fundamento da pena. Inocorrência de fraude sonegação ou conluio. Redução da sanção duplicada. Relator: Conselheiro Caio César Nader Quintella, 11 de novembro de 2021. p. 26.

⁵⁰⁴ Nesse sentido, mas em outro exercício: BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-006.624*. Processo Administrativo Fiscal nº 19515.720386/2012-40. Amortização fiscal do ágio. Empresa veículo. Falta de propósito negocial. Multa qualificada. Não cabimento. Relator: Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, 15 de junho de 2023.

⁵⁰⁵ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9202-009.651*. Processo Administrativo Fiscal nº 10166.724545/2014-80. Multa de ofício. Qualificação. Pressupostos afastados. Entendimento judicial consolidado. Relator: Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, 28 de julho de 2021. BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9202-009.654*. Processo Administrativo Fiscal nº 10166.724549/2014-68. Multa de ofício. Qualificação. Pressupostos afastados. Entendimento judicial consolidado. Relator: Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, 28 de julho de 2021; BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9202-009.655*. Processo Administrativo Fiscal nº 10166.724550/2014-92. Multa de ofício. Qualificação. Pressupostos afastados. Entendimento judicial consolidado. Relator: Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, 28 de julho de 2021; BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9202-009.656*. Processo Administrativo Fiscal nº 10166.724553/2014-26. Multa de ofício. Qualificação. Pressupostos afastados. Entendimento judicial consolidado. Relator: Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, 28 de

trabalho entre imobiliária e corretores de imóveis. *In casu*, o auto de infração cominou a multa de 150% por entender ser simulatória a praxe comercial de se incluir em contrato de corretagem cláusula transferindo ao comprador do imóvel a incumbência de pagar a remuneração ao corretor⁵⁰⁶.

Interposto recurso voluntário, a Turma Ordinária deu-lhe parcial provimento para reduzir a penalidade ao percentual de 75%, o que levou a Fazenda a interpor recurso especial à Câmara Superior. Lá chegando, porém, a unanimidade da Turma decidiu por manter o acórdão recorrido. Para amparar esse entendimento, apontou três circunstâncias que afastam a imputação de sonegação, fraude e conluio: (i) a cláusula contratual em comento é uma prática comercial do ramo imobiliário, absolutamente desatrelada de motivos fiscais; (ii) quando da ocorrência dos fatos geradores, havia divergência na jurisprudência administrativa acerca da incidência das contribuições sobre a hipótese em comento; (iii) no julgamento do REsp nº 1.599.511/SP, foi pacificada a validade desses termos negociais.

julho de 2021; BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9202-009.657*. Processo Administrativo Fiscal nº 10166.724554/2014-71. Multa de ofício. Qualificação. Pressupostos afastados. Entendimento judicial consolidado. Relator: Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, 28 de julho de 2021; BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9202-009.658*. Processo Administrativo Fiscal nº 10166.724555/2014-15. Multa de ofício. Qualificação. Pressupostos afastados. Entendimento judicial consolidado. Relator: Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, 28 de julho de 2021; BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9202-009.659*. Processo Administrativo Fiscal nº 10166.724556/2014-60. Multa de ofício. Qualificação. Pressupostos afastados. Entendimento judicial consolidado. Relator: Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, 28 de julho de 2021; BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9202-009.892*. Processo Administrativo Fiscal nº 10166.724547/2014-79. Multa de ofício. Qualificação. Pressupostos afastados. Entendimento judicial consolidado. Relator: Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, 28 de julho de 2021; BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9202-009.893*. Processo Administrativo Fiscal nº 10166.724552/2014-81. Multa de ofício. Qualificação. Pressupostos afastados. Entendimento judicial consolidado. Relator: Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, 28 de julho de 2021.

⁵⁰⁶ Nesse sentido, mas em outros anos: BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9202-011.093*. Processo Administrativo Fiscal nº 10166.729628/2013-84. Multa de ofício. Qualificação. Pressupostos afastados. Entendimento judicial consolidado. Relator: Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, 19 de dezembro de 2022; BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9202-011.095*. Processo Administrativo Fiscal nº 10166.729629/2013-29. Multa de ofício. Qualificação. Pressupostos afastados. Entendimento judicial consolidado. Relator: Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, 19 de dezembro de 2022; BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9202-007.869*. Processo Administrativo Fiscal nº 10166.724065/2013-38. Multa de ofício. Qualificadora. Descabimento. Relatora: Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, 22 de maio de 2019; BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9202-010.624*. Processo Administrativo Fiscal nº 11080.725464/2015-91. Multa de ofício. Ausência dos pressupostos legais. Impossibilidade de qualificação. Relatora: Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, 23 de março de 2023.

A posição perfilhada pela CSRF pode ser confirmada pelas premissas de dogmática penal adotadas neste trabalho. Isso porque, de fato, as três circunstâncias indicadas pelo *decisum* removem da conduta o dolo normativo requerido pelas infrações positivadas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64. Em suma, seria insustentável afirmar que a imobiliária agiu com efetiva consciência da ilicitude dos seus atos se ela se limitou a seguir uma prática comercial do seu ramo, tendo em seu favor parte da jurisprudência administrativa e, futuramente, das cortes superiores.

Na reunião ocorrida em agosto, por sua vez, esse mesmo colegiado desqualificou a multa em hipótese parecida, mas não idêntica. Trata-se do acórdão nº 9202-009.765⁵⁰⁷, que, em vez de debater a possível ilegalidade de cláusula contratual, discutiu a possibilidade de se elevar o percentual sancionatório com base na requalificação promovida pelo fisco de verbas pagas pelo empregador aos seus empregados. Em suma, constatou-se que (i) certas despesas de publicidade teriam sido utilizadas para pagamento de premiações aos trabalhadores, as quais foram recebidas de modo constante – aparentemente sem se verificar o atingimento de metas; (ii) os aportes em plano de previdência privada se dirigiam a fundos com liquidez diária, que teriam sido utilizados pelos empregados como conta corrente. Em razão disso, a autoridade autuante entendeu que essas duas verbas ocultariam, dolosamente, o pagamento de remuneração indireta aos prestadores de serviço, o que justificaria a cominação da multa qualificada. A CSRF, todavia, discordou dessa percepção. Por unanimidade, concluiu-se que o lançamento não se desincumbiu do ônus de atestar a existência de dolo da empregadora. Para o colegiado, a requalificação dos pagamentos apenas supõe o dolo em tese, não constituindo meio apto para demonstrar sua efetiva existência.

Em novembro de 2021, a 1ª Turma lavrou acórdão cuja razão de decidir remete⁵⁰⁸, de modo implícito, à fundamentação do acórdão nº 9101-005.385, enaltecida no tópico anterior. O feito discutia autos de infração de IRPJ, CSLL e PIS/Cofins emitidos contra empresa do setor logístico pela insuficiência do pagamento

⁵⁰⁷ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9202-009.765*. Processo Administrativo Fiscal nº 19515.720385/2014-67. Ausência de comprovação de conduta dolosa. Multa qualificada e decadência. Relatora: Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, 24 de agosto de 2021.

⁵⁰⁸ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-005.844*. Processo Administrativo Fiscal nº 10970.000164/2008-89. Multa de ofício qualificada. Não comprovação de dolo ou fraude. Inaplicabilidade. Relatora: Conselheira Andréa Duek Simantob, 08 de novembro de 2021.

desses tributos entre 2003 e 2006, assim como por não apresentação das declarações correspondentes. Cominou multa qualificada sob a alegação de que a pessoa jurídica contribuinte operava sob administração de pessoas interpostas.

Antes mesmo de a controvérsia chegar ao CARF, a DRJ julgou parcialmente procedente a defesa administrativa, mitigando a multa à proporção de 75%. Isso posto, interpôs-se recurso de ofício e, na sequência, recurso especial. Na CSRF, concluiu-se que a interposição de pessoas não possuía relação de causa e efeito com o inadimplemento dos créditos tributários que justificou a autuação, haja vista não ser capaz de impedir, retardar ou modificar a ocorrência do fato gerador ou seu conhecimento pelo Fisco. Não haveria que se falar, então, em dolo, sonegação, fraude ou conluio. Aliás, compulsando os autos, o colegiado verificou que o arbitramento do lucro promovido pela fiscalização teve como referência parcial os registros contábeis-fiscais do próprio contribuinte, o que atesta se tratar de simples inadimplemento tributário, punível com a multa de 75%.

4.2.5.4 Conclusões sobre a jurisprudência de 2021

No ano de 2021, os trabalhos do CARF seguiram a tendência de maior aprofundamento indicada no ano anterior. A começar por um importante debate: os julgadores divergiram quanto a se o vínculo entre a receita omitida e o *core business* do contribuinte seria uma justificativa suficiente para resultar na duplicação da multa de ofício. Embora, dois anos antes, já tivesse proferido acórdão rejeitando a tese, essa possibilidade voltou a ser encampada no início do ano.

Entende-se que tal posição contradiz a segunda e a terceira dimensões do estado de inocência. É necessário que não só se relacione a receita omitida com a atividade econômica do contribuinte, mas também que se constate a presença de dolo normativo na conduta.

Mesmo sem se referir de modo expresso ao princípio reitor em questão, a tese do caráter operacional da receita foi perdendo força na Câmara Superior. Inicialmente, isso se deu por aplicação do *in dubio pro contribuinte*. No entanto, cumpre notar que não se trata da reversão de um entendimento jurisprudencial. Afinal, exigir que a multa qualificada se fundamente numa conduta do contribuinte que seja adicional à omissão de receita (ou ao seu caráter operacional) é um racional que remonta às Súmulas nº 14 e nº 25 do CARF, sendo consistentemente aplicado desde sua aprovação.

Com efeito, nos últimos meses de 2021, o CARF voltou a rechaçar a qualificação da penalidade com base no vínculo entre a receita e a atividade econômica do contribuinte. E não só isso. Parece, em adição, ter dado mais um passo nesse entendimento ao exigir que a conduta adicional autorizadora da cominação da multa qualificada deve possuir algum nexó com o fato gerador do tributo.

No entanto, a inovação mais expressiva do exercício em questão foi fruto de um julgamento sobre ágio. Nele, os julgadores postularam por uma desmistificação das empresas veículo, que, como *holdings*, possuem notório propósito negocial. Esse ponto, somado à legitimidade das operações do contribuinte à luz do direito privado, levou o CARF a, naquela assentada, desqualificar a multa.

Por fim, outras circunstâncias foram consideradas conceitualmente incompatíveis com o ilícito apenado pela multa de 150%, quais sejam: (i) a adoção de uma prática comercial consolidada; (ii) a divergência jurisprudencial administrativa ou judicial acerca da incidência tributária em análise; (iii) a requalificação das verbas pagas pelo sujeito passivo. Percebe-se que todas essas ocorrências comprometem precisamente o dolo normativo, pois dificultam que o contribuinte tenha efetiva consciência da ilicitude da sua conduta.

4.2.6 Acórdãos proferidos em 2022

4.2.6.1 Acórdãos sobre a presunção de omissão de receita proferidos em 2022

Em abril de 2022, a Câmara Superior pautou recurso especial interposto pela Fazenda Nacional contra acórdão de recurso voluntário que havia reduzido a multa à proporção de 75%⁵⁰⁹. O caso envolvia o recebimento de depósitos sem comprovação de origem por empresa publicitária, com cominação de multa qualificada sob a alegação de que, dada a falta de prestação de informações pelo contribuinte, o fisco teria sido obrigado a efetuar diligências junto a instituições financeiras. Tal circunstância, porém, não foi considerada suficiente para autorizar a duplicação da

⁵⁰⁹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-006.084*. Processo Administrativo Fiscal nº 15956.000027/2010-61. Multa de ofício. Qualificação. Presunção de omissão. Dolo. Súmula CARF nº 25. Relator: Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, 08 de abril de 2022.

penalidade, pois compõe o núcleo da própria ação que concretizou a omissão de receitas.

Além disso, no mês de julho, a CSRF novamente desqualificou a multa cominada em processo administrativo fiscal originado de inquérito policial, por maioria⁵¹⁰⁻⁵¹¹⁻⁵¹². Trata-se de lançamento de IRPJ e reflexos lavrado contra incorporadora imobiliária investigada na Operação Ararath do Ministério Público Federal e da Polícia Federal, que apurou a prática de crimes contra o sistema financeiro nacional e de lavagem de dinheiro. O auto de infração se amparou em alegação de omissão de receita decorrente de contratos de mútuo firmados com autoridades políticas do Estado do Mato Grosso. Sem êxito nas instâncias ordinárias, o contribuinte recorreu à Câmara Superior, que deu provimento ao apelo especial para reduzir o percentual sancionatório a 75%.

Em parte, a decisão teve como razão de decidir uma argumentação similar à desenvolvida no acórdão nº 9101-005.385. Sustentou-se, em suma, que as condutas possivelmente criminosas investigadas na Operação Ararath não estão ligadas aos fatos geradores dos tributos constituídos no lançamento. Mesmo que possa ter havido dolo quando do cometimento dos crimes ali apurados, não há, portanto, que se falar, do ponto de vista tributário, que o contribuinte teria agido de maneira dolosa, na acepção dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64. A importância desse entendimento é dupla: (i) exige-se um nexo entre a conduta do contribuinte e o fato gerador, de sorte a impedir, retardar ou modificar a sua ocorrência ou o seu conhecimento pela fiscalização; (ii) aponta-se para uma especificidade do dolo reclamado para a configuração do ilícito punido pela multa qualificada, que não se resume ao elemento subjetivo geral dos tipos.

⁵¹⁰ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-006.205*. Processo Administrativo Fiscal nº 10183.727732/2015-98. Multa qualificada. Presunção legal. Simples omissão de receita. Impossibilidade. Relator: Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, 14 de julho de 2022.

⁵¹¹ Nesse sentido, mas em exercício posterior: BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-006.653*. Processo Administrativo Fiscal nº 10183.720652/2018-54. Multa qualificada. Presunção legal. Omissão de receita. Não cabimento. Relator: Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, 12 de julho de 2023.

⁵¹² Nesse sentido, mas envolvendo outras operações (Lava Jato e Saqueador), assim como CPMI: BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-006.692*. Processo Administrativo Fiscal nº 13896.723736/2016-30. Multa qualificada. Evidente intuito de fraude não caracterizado. Descabimento. Relator: Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, 09 de agosto de 2023; BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-006.525*. Processo Administrativo Fiscal nº 13896.722315/2014-20. Multa qualificada. Presunção legal. Simples omissão de receita. Impossibilidade. Relator: Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonsca, 04 de abril de 2023.

Ao final do aresto, afirma-se que as receitas advindas dos contratos de mútuo não decorreriam da atividade econômica praticada pela incorporadora imobiliária. Por isso, não seria possível presumir a existência de evidente intuito de fraude. Como já dito, não parece, todavia, que isso poderia ser presumido em nenhuma hipótese, sob pena de se ofender o princípio constitucional da presunção de inocência.

4.2.6.2 Acórdãos sobre o aproveitamento fiscal de ágio proferidos em 2022

O ano de 2022 foi produtivo em matéria de ágio na CSRF. Menos de três meses após ter exarado o acórdão nº 9101-005.872, a Primeira Turma da Câmara Superior voltou a desqualificar multa cominada em processo de ágio. Novamente, prevaleceu a posição do Conselheiro Caio César Nader Quintella, mas nessa ocasião por aplicação do *in dubio pro contribuinte* em caso atinente à figura do ágio intragrupo⁵¹³. Na hipótese, discutia-se a reorganização societária ocorrida em 2008 de determinada indústria farmacêutica cujas ações foram integralmente incorporadas por uma *holding*, com pagamento de ágio por rentabilidade futura. Isso feito, a *holding* foi parcialmente cindida, registrando-se o *goodwill* na sociedade beneficiária (*società beneficiaria*), que seria a própria indústria farmacêutica. Assim, nos exercícios subsequentes (2008 e 2009), esta última empresa pôde amortizar o ágio correspondente à “sua” rentabilidade.

Após contextualizar a sistemática de aproveitamento do ágio na legislação vigente à época, o Relator pontuou que, até a Lei nº 12.973/14, inexistia vedação expressa à amortização do ágio interno. Além de não haver tal proibição legal, o antigo Conselho de Contribuintes distinguia as figuras do ágio intragrupo com e sem causa. Esse cenário apontava para a ausência de uma ampla contrariedade à dedutibilidade do ágio entre partes relacionadas. O que existia, em seu lugar, eram pronunciamentos casuísticos da jurisprudência administrativa, que dependiam da situação concreta e das provas coligidas aos autos pelo contribuinte. Nas palavras do julgador, isso é uma constatação crucial para a resolução da matéria da multa qualificada, na medida em

⁵¹³ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-005.973*. Processo Administrativo Fiscal nº 10980.723835/2014-11. Ágio interno. Multa qualificada. Acusação de artificialidade e dispêndio fictício. Operação intragrupo. Inexistência de proibição legal expressa e objetiva. Divergência hermenêutica sobre a licitude da formação e das regras para a dedução da despesa. Ausência de fraude sonegação ou conluio. Afastamento da exasperação da pena. Decadência. Matéria decorrente. Aplicação do art. 150 §4 do CTN. Relator: Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, 08 de fevereiro de 2022.

que indica existir, ao tempo dos fatos geradores, considerável incerteza acerca do aproveitamento fiscal do ágio intragrupo.

Em seguida, o voto condutor reproduz os fundamentos do TVF para a duplicação da multa de ofício. Neles, observa-se que a autoridade autuante parece ter mesclado as figuras do dolo natural e do dolo normativo, pois se atém ao artigo 18 do CP, que versa apenas sobre o primeiro instituto.

Tal equívoco não passou despercebido pelo Relator. Mesmo sem citar as referidas categorias do Direito Penal, o voto declara que o dolo exigido pelos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64 não se faz presente quando o contribuinte entende estar praticando uma conduta permitida. Indiretamente, isso significa condicionar a execução dessas infrações à existência do *dolus malus*, pois somente ele tem como requisito a efetiva consciência da ilicitude pelo agente.

Dada a inexistência de vedação expressa da amortização do ágio interno na legislação anterior, a questão trazida à balha se apresenta como uma complexa divergência de interpretação da legislação tributária, para a qual há pelo menos dois entendimentos plausíveis – o do Fisco (impossibilidade do aproveitamento do ágio intragrupo) e o do contribuinte (possibilidade de aproveitamento do ágio intragrupo). De modo irreverente, o julgador se indaga: “Quem está com a razão? Tanto faz, para fins da aplicação da multa de ofício qualificada. Tal hipótese está fora desse conflito – e se foi lá colocada, deve ser retirada”⁵¹⁴. O que efetivamente importa é que adotar e agir em conformidade com um desses dois entendimentos não se equipara a agir com dolo e, por isso, não se pode imputar a prática da sonegação, da fraude ou do conluio ao contribuinte que assim o fez. Há tão somente uma divergência interpretativa, não punível por multa qualificada⁵¹⁵.

Em adição, o acórdão reforça que a reiteração do aproveitamento do ágio pela empresa contribuinte igualmente não pode justificar a cominação da multa qualificada, tendo em vista que é a própria legislação que impõe a amortização em 60 parcelas

⁵¹⁴ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-005.973*. Processo Administrativo Fiscal nº 10980.723835/2014-11. Ágio interno. Multa qualificada. Acusação de artificialidade e dispêndio fictício. Operação intragrupo. Inexistência de proibição legal expressa e objetiva. Divergência hermenêutica sobre a licitude da formação e das regras para a dedução da despesa. Ausência de fraude sonegação ou conluio. Afastamento da exasperação da pena. Decadência. Matéria decorrente. Aplicação do art. 150 §4 do CTN. Relator: Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, 08 de fevereiro de 2022. p. 3.

⁵¹⁵ Nesse sentido: BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-006.376*. Processo Administrativo Fiscal nº 10830.726414/2018-81. Glosa de despesas com amortização de “ágio interno”. Multa qualificada. Não cabimento. Relator: Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, 10 de novembro de 2022.

mensais. Pelo exposto, deu-se provimento parcial ao recurso especial interposto pela indústria farmacêutica, reduzindo-se o percentual sancionatório a 75%.

Na reunião de julgamento seguinte, o tema retornou à pauta da Turma, quando novamente prevaleceu o entendimento pela desqualificação da penalidade, por maioria⁵¹⁶⁻⁵¹⁷. Embora não tenha tecido maiores considerações sobre os fatos ali discutidos, o voto condutor exprimiu haver ágio entre partes relacionadas e empresa veículo em reorganização societária de certa seguradora. Como fundamentos para a redução da sanção, o *decisum* declarou que: (i) houve mera requalificação da operação para fins fiscais, sem reconhecimento de sua ilicitude na esfera societária; (ii) o lançamento deixou de apontar qual das três condutas dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64 teria se caracterizado na hipótese; (iii) não houve dolo do contribuinte, no sentido de intenção de praticar ilícitos (*dolus malus*), mas apenas divergência de interpretação jurídica. Ao exposto, a maioria votou pelo desprovimento do apelo especial fazendário, mantendo-se o acórdão da Turma Ordinária pela minoração da penalidade à proporção de 75%.

No mês de agosto, foi julgada a dedução fiscal do ágio intragrupo originado de reorganização societária de indústria têxtil, que foi aproveitada entre os anos de 2007

⁵¹⁶ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-006.002*. Processo Administrativo Fiscal nº 16682.720182/2010-27. Ágio interno. Multa qualificada. Ausência de dolo. Impossibilidade. Relatora: Conselheira Livia De Carli Germano, 07 de março de 2022; BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-006.250*. Processo Administrativo Fiscal nº 16561.720017/2015-56. Multa qualificada. Ágio. Empresa veículo. Dolo não configurado. Relatora: Conselheira Livia De Carli Germano, 10 de agosto de 2022.

⁵¹⁷ Nesse sentido, mas em outro exercício: BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-006.461*. Processo Administrativo Fiscal nº 13005.722253/2016-13. Ágio interno. Multa qualificada. Ausência de dolo. Impossibilidade. Relator: Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, 02 de fevereiro de 2023.

e 2011⁵¹⁸⁻⁵¹⁹⁻⁵²⁰⁻⁵²¹. Não logrando êxito nas instâncias ordinárias, a empresa recorreu à Câmara Superior, que deu provimento parcial ao seu recurso para desqualificar a sanção por aplicação do *in dubio pro contribuinte*. Cumpre notar que o voto do Relator destoou de seus pronunciamentos anteriores sobre a matéria. Tentou-se, para tanto, traçar uma distinção pautada pelo momento da ocorrência do fato gerador, como se somente os ágios internos aproveitados durante a vigência do artigo 36 da Lei nº 10.637/02 pudessem ser autuados sem cominação de multa qualificada.

No julgamento colegiado, prevaleceu, contudo, a percepção de que, mesmo após a revogação do artigo 36 da Lei nº 10.637/02, não havia expressa proibição do aproveitamento fiscal de ágio intragrupo. Por essa razão, formalmente, não há ilicitude no modo como foi estruturada a reorganização societária. Haveria, apenas, um vício de causa do negócio jurídico, que se deflagra no descompasso entre a causa real dissimulada (economia tributária) e a causa negocial simulada. Essa figura se consubstanciaria no chamado planejamento tributário inoponível ao Fisco, que é praticado sem sonegação, fraude ou conluio e, por conseguinte, não pode ser apenado pela multa qualificada.

Com o devido respeito, não parece que a abordagem mais segura do assunto seja se pautar pelas modalidades de simulação. Esse é um tema sobre o qual a doutrina do direito privado já divergiu consideravelmente, sendo possível segregá-la, pelo menos, entre representantes da teoria voluntarista (simulação é vício de vontade)

⁵¹⁸ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-006.249*. Processo Administrativo Fiscal nº 10980.728232/2013-16. Multa qualificada. Planejamento tributário. Vício de causa. Descabimento. Relator: Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, 10 de agosto de 2022; BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-006.579*. Processo Administrativo Fiscal nº 19515.003053/2009-57. Multa qualificada. Planejamento tributário. Vício de causa. Descabimento. Relator: Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, 10 de maio de 2022

⁵¹⁹ Com fundamentação similar: BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-006.153*. Processo Administrativo Fiscal nº 16682.721256/2013-95. Multa qualificada. Relator: Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, 08 de junho de 2022.

⁵²⁰ Com fundamentação idêntica, mas versando sobre a reorganização societária tratada no acórdão nº 9101-005.973: BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-006.341*. Processo Administrativo Fiscal nº 10903.720016/2015-15. Multa qualificada. Planejamento tributário. Vício de causa. Relator: Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, 05 de outubro de 2022.

⁵²¹ Nesse sentido, mas em outro exercício: BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-006.532*. Processo Administrativo Fiscal nº 16561.720102/2017-86. Multa qualificada. Planejamento tributário. Vício de causa. Descabimento. Relator: Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, 05 de abril de 2023.

e da teoria causalista (simulação é vício de causa)⁵²². Crê-se que, em se tratando de Direito Tributário Sancionador, o melhor caminho já foi pavimentado pelas ciências penais, que separam o tipo subjetivo das infrações com dolo natural/elemento subjetivo geral dos tipos (sem efetiva consciência da ilicitude) e com dolo normativo/elemento subjetivo específico dos tipos (com efetiva consciência da ilicitude). Somente quando o contribuinte incorre na segunda modalidade de dolo que se pode discutir a possibilidade de ter ele praticado sonegação, fraude ou conluio.

Em linha com tal percepção, no mês de dezembro de 2022, a 1ª Turma da CSRF julgou recurso especial interposto pela PFN contra acórdão que deu parcial provimento à irresignação do contribuinte, desqualificando a multa⁵²³. Os fatos envolviam a reorganização societária de concessionária de veículos de carga, com acusação de formação de ágio entre partes relacionadas, mediante incorporação às avessas e empresa veículo.

A maioria do colegiado negou provimento ao apelo fazendário, confirmando a redução da sanção ao percentual de 75%. Para tanto, a relatora Conselheira Livia De Carli Germano retrocedeu à fundamentação do TVF, que cominou a multa duplicada por considerar que o contribuinte teria praticado operações sequenciais (*step transactions*) para burlar a legislação tributária por meio da criação artificiosa de ágio intragrupo. Desde logo, o aresto registra que, para fim de averiguação da validade da dobra de sanção, entre as classes de vícios do direito privado (abuso de direito, simulação, dentre outros), pouco importa o *nomen iuris* da conduta praticada pelo contribuinte. O que importa para tal desiderato é se o sujeito passivo agiu com dolo. A esse respeito, o voto condutor consignou⁵²⁴:

Costuma-se definir dolo como “intenção de praticar um ilícito”. Mas talvez seja na percepção do ilícito em questão é que leva às maiores discussões. Nesse ponto, tenho sustentado que o dolo necessário à exasperação da multa de ofício não pode ser entendido como a intenção de praticar o que se entendeu por ilícito tributário (em última análise, a intenção de não recolher os tributos).

⁵²² JORGE, Alice de Abreu Lima. *Planejamento e direito tributário: reflexões à luz da distribuição democrática de competências, da justiça e da segurança jurídica*. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2016. p. 112-127.

⁵²³ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-006.409*. Processo Administrativo Fiscal nº 10580.721584/2012-72. Multa qualificada. Ágio interno. Ausência de ilícito. Dolo não configurado. Relatora: Conselheira Livia De Carli Germano, 07 de dezembro de 2022.

⁵²⁴ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-006.409*. Processo Administrativo Fiscal nº 10580.721584/2012-72. Multa qualificada. Ágio interno. Ausência de ilícito. Dolo não configurado. Relatora: Conselheira Livia De Carli Germano, 07 de dezembro de 2022. p. 975.

Isso porque, naturalmente, quem adota uma reestruturação societária visando a viabilizar a amortização fiscal do ágio tem a intenção de praticar tal reestruturação, e também tem a intenção de reduzir a carga tributária. A intenção de pagar menos tributos pode motivar os negócios jurídicos praticados pelos contribuintes, mas isso não leva necessariamente à conclusão de que em todo ato que vise à economia fiscal há dolo que possa dar ensejo à qualificação da multa de ofício.

A questão são os meios empregados. Os meios empregados é que não podem ser ilícitos. Daí porque o dolo que dá ensejo à qualificação da multa de ofício está mais próximo da noção de prática consciente de algum ilícito com relevância de ordem penal.

Especial ênfase deve ser dada à última frase da citação: “[...] o dolo que dá ensejo à qualificação da multa de ofício está mais próximo da noção de prática consciente de algum ilícito com relevância de ordem penal”. A decisão não poderia ser mais precisa. Só existe dolo, na acepção dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, se o contribuinte souber que a conduta por ele praticada é antijurídica. Ou seja, está-se diante do dolo normativo e, não, do dolo natural.

Como afirmado pela Relatora, tal conduta tem relevância de ordem penal. Veja-se a nuance do pronunciamento: não se quer dizer que a sonegação, a fraude e o conluio punidos pela multa do art. 44, parágrafo primeiro, da Lei nº 9.430/96 são crimes, pois essa é uma tarefa que compete à Polícia Federal, ao Ministério Público e ao Poder Judiciário. Dada a autonomia entre Direito Tributário Sancionador e Direito Penal, a prática do ilícito fiscal não necessariamente implica o cometimento de um delito, e vice-versa. Mas isso não significa que as condutas infracionais apuradas em procedimentos fiscalizatórios fazendários não tenham relevância de ordem penal. Elas podem ter tal importância, sobretudo em se tratando de ilícitos fiscais dolosos. No entanto, não cabe ao CARF, nem mesmo por sua Câmara Superior, reconhecer a prática do delito. Em lugar de afirmar que sonegação, fraude e conluio são crimes, a decisão se limitou a afirmar que as infrações punidas pela multa qualificada têm apenas uma “relevância penal”, incumbindo, pois, às autoridades competentes apurar o possível cometimento do delito.

Voltando ao caso em comento, o acórdão registrou que não havia, ao tempo dos fatos geradores (2008), nenhuma regra proibindo ou permitindo a prática dos fatos perpetrados pela recorrida. Além disso, a jurisprudência da época era vacilante, por vezes permitindo, por vezes rejeitando tais operações. Logo, havia, no mínimo, algum grau de dúvida acerca da licitude da conduta do contribuinte, fato que afugenta a alegação de dolo normativo do sujeito passivo. Não havendo dolo normativo, não poderia ter sido cominada a multa de 150%.

4.2.6.3 Acórdãos sobre temas diversos proferidos em 2022

Na reunião de novembro de 2022, a 2ª Turma da CSRF lavrou acórdão sobre multa qualificada cobrada em auto de infração de IRPF por falta de comprovação de despesas declaradas em DAA⁵²⁵. Provido parcialmente o recurso voluntário, a PFN recorreu à Câmara Superior, que, em aresto conciso, negou provimento ao apelo. Para tanto, a decisão afirmou que: (i) praticamente todas as despesas tinham sido comprovadas pelo contribuinte; (ii) o lançamento deixou de especificar qual entre os três ilícitos autorizadores da duplicação da penalidade (sonegação, fraude ou conluio) teria sido praticado no caso. Portanto, o mérito da decisão foi reforçar o ônus probatório do Fisco, que, nos ilícitos dolosos, abarca tanto os caracteres objetivos como os aspectos subjetivos da infração.

4.2.6.4 Conclusões sobre a jurisprudência de 2022

O ano de 2022 foi marcado por um maior detalhamento da matéria nos acórdãos sobre ágio. Isso se deve, sobretudo, a dois precedentes, um proferido em fevereiro e o outro em dezembro. Ambos jogaram luzes para um aspecto fundamental à temática: o dolo exigido pelos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 só se faz presente quando o contribuinte tem consciência da ilicitude de seus atos (*dolus malus*).

Conforme tais decisões, até o ano de 2014, inexistia regra proibindo expressamente a amortização de ágio originado de reorganizações societárias efetuadas entre partes relacionadas. Em razão disso, houve certo casuísmo na jurisprudência da época: por vezes a amortização era autorizada e, por vezes, ela era negada. Existia, portanto, até a Lei nº 12.973/14, considerável divergência de interpretação jurídica acerca do aproveitamento fiscal do *goodwill*. Por força desse conflito de entendimentos, não há como sustentar que o contribuinte que deduziu ágio

⁵²⁵ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9202-010.558*. Processo Administrativo Fiscal nº 10580.727721/2011-00. Multa de ofício qualificada. Inespecificidade. Dever de comprovação da conduta. Relator: Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso, 24 de novembro de 2022.

naquela época o fez de modo doloso, no sentido exigido para a cominação da multa qualificada.

Além desses julgados, há que se destacar aqueles que rejeitaram a duplicação da penalidade a despeito da existência de inquéritos criminais e de operações da Polícia Federal amplamente divulgadas na mídia. O entendimento é certo, pois consubstancia a especificidade do dolo aqui exigido. Não basta que haja um crime doloso. É necessário que esse dolo se dirija especificamente ao cometimento das infrações descritas nos artigos 71, 72 e 73. Por essas condutas não se relacionarem com os delitos investigados, a operação policial não tem qualquer importância para se cogitar a aplicação da multa qualificada.

4.2.7 Acórdãos proferidos em 2023 (até 19 de setembro)

4.2.7.1 Acórdãos sobre a presunção de omissão de receita proferidos em 2023

Em 2023, foram proferidos dois acórdãos que permitem concluir que, ao fim e ao cabo, prevaleceu, ao menos no marco temporal eleito para a pesquisa, a concepção de que a natureza da receita omitida não é relevante para fim de cominação da multa qualificada. Esse é um entendimento coerente da jurisprudência administrativa, pois, em última análise, encontra fundamento nos enunciados sumulares nº 14 e nº 25.

São dois arestos⁵²⁶ julgados por sistemática repetitiva. Em ambos, discutia-se o fato de o contribuinte ter reiterada e vultosamente omitido suas receitas operacionais. Informaram-se receitas zeradas em vinte três dos vinte quatro dos períodos de apuração, o que poderia justificar a duplicação da multa de 75%.

Parcela do colegiado votou pela manutenção do percentual sancionatório, aduzindo que “a reiteração em todos os meses do ano-calendário, e por valores extremamente significativos, de receitas da atividade, reconhecidas pela Contribuinte

⁵²⁶ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-006.726*. Processo Administrativo Fiscal nº 11080.721600/2016-54. Multa qualificada. Omissão de receita. Conduta reiterada. Valores expressivos. Repetição da mesma infração. Relatora: Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, 14 de setembro de 2023; BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-006.727*. Processo Administrativo Fiscal nº 11080.726852/2015-99. Multa qualificada. Omissão de receita. Conduta reiterada. Valores expressivos. Repetição da mesma infração. Descabimento. Relator: Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, 14 de setembro de 2023.

em sua escrituração fiscal, são indícios consistentes e convergentes da intenção de sonegar”⁵²⁷. Mas, de modo feliz, prevaleceu a posição da julgadora Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic que, recuperando o entendimento do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, ponderou que a reiteração da omissão, a relevância da quantia suprimida e a natureza operacional da receita são todas conjecturas acerca da causa presuntiva de omissão de receita. Não constituem, por conseguinte, conduta adicional apta a justificar a dobra da penalidade. Do contrário, apenas a hipótese de omissão pontual, em valor diminuto e desconectada da atividade econômica do contribuinte, seria apenada ao percentual ordinário de 75%.

Como antecipado, filia-se à posição que preponderou nesse julgado, porque somente por essa interpretação as três dimensões do princípio da presunção de inocência são respeitadas.

4.2.7.2 Acórdãos sobre o aproveitamento fiscal de ágio proferidos em 2023

Em março de 2023, a questão do aproveitamento fiscal do ágio intragrupo no regime prévio à Lei nº 12.973/14 retornou à pauta da Câmara Superior de Recursos Fiscais⁵²⁸. A hipótese envolvia reorganização societária de produtora de equipamentos de transporte vertical ocorrida entre os anos de 2002 e 2003. Em suma, após a *holding* ter adquirido uma participação societária na empresa com pagamento de ágio por rentabilidade na futura, a investida efetuou a incorporação às avessas da investidora, passando a, a partir de então, amortizar o *goodwill* nas bases do IRPJ e da CSLL. O lançamento, a par de glosar a dedução dessas despesas, acusou a incorporadora do cometimento de fraude, ante a inexistência de propósito comercial na figura do ágio intragrupo.

Apresentada defesa administrativa, a DRJ julgou-lhe parcialmente procedente, apenas para afastar a multa qualificada, razão pela qual aviou-se recursos de ofício e voluntário. A Turma Ordinária negou provimento ao segundo e deu provimento ao

⁵²⁷ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-006.726*. Processo Administrativo Fiscal nº 11080.721600/2016-54. Multa qualificada. Omissão de receita. Conduta reiterada. Valores expressivos. Repetição da mesma infração. Relatora: Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, 14 de setembro de 2023. p. 9.

⁵²⁸ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-006.477*. Processo Administrativo Fiscal nº 10932.720084/2014-48. Glosa de despesas com amortização de “ágio interno”. Multa qualificada. Não cabimento. Relator: Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, 07 de março de 2023.

primeiro, reestabelecendo a cobrança *in totum*. No que concerne à duplicação da penalidade, a decisão alegou que a despesa havia sido artificialmente criada, o que modificaria de maneira dolosa as características do fato gerador do tributo. Por isso, interpôs-se recurso especial à CSRF.

O Relator havia dado provimento integral ao apelo. Entretanto, por voto de qualidade, sua posição quanto à dedutibilidade do *goodwill* não prevaleceu no colegiado. Quanto à multa qualificada, porém, a unanimidade da Turma concordou com sua posição de que existe, no caso em tela, apenas um contraste hermenêutico entre fisco e contribuinte. Por força desse contraste, é possível reputar a existência de uma razoável dúvida interpretativa acerca das normas de dedução fiscal do ágio, que deve levar ao predomínio da posição mais favorável ao contribuinte em matéria de Direito Tributário Sancionador (artigo 112 do CTN). Em adição, o julgador ponderou ter havido pagamento de IRPJ sobre o ganho de capital na reorganização societária, fato incompatível com a acusação fazendária de conduta fraudulenta.

4.2.7.3 Acórdãos sobre temas diversos proferidos em 2023

Ainda nesse ano, a 2ª Turma da CSRF julgou, por unanimidade, caso elucidativo acerca de inadimplemento de contribuições previdenciárias por frigorífico⁵²⁹⁻⁵³⁰. A falta de pagamento se deveu à transmissão reiterada de DCTFs zeradas ou com valores a menor nos exercícios de 2014 e 2015. O *a quo* proveu parcialmente o recurso voluntário, com redução da multa a 75%. Interposto apelo especial pela Fazenda Nacional, a Câmara Superior manteve a decisão recorrida.

A fundamentação acolhida pelo colegiado foi que somente nas DCTFs houve omissão de informações pelo contribuinte. Tanto as notas fiscais como o restante do SPED foram devidamente preenchidos, tendo servido de base para a emissão dos autos de infração, inclusive. Dado que a própria escrituração fiscal do contribuinte permitiu ao fisco constatar a falta do pagamento das contribuições, não há que se falar

⁵²⁹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9202-010.873*. Processo Administrativo Fiscal nº 10830.724890/2018-67. Multa qualificada. Omissão reiterada em DCTF. Necessidade de comprovação de sonegação, fraude ou conluio. Relator: Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, 26 de julho de 2023.

⁵³⁰ Nesse sentido, mas em outro ano: BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9202-007.511*. Processo Administrativo Fiscal nº 19515.008114/2008-91. Multa qualificada. Simples declaração inexata. Inaplicabilidade. Relator: Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, 30 de janeiro de 2019.

em sonegação ou em fraude, na lição de EDUARDO KOWARICK HALPERIN⁵³¹. No limite, o que os fatos indicam é apenas uma intenção de não confessar os débitos em DCTF, o que não é punível por multa qualificada. Exige-se, para a duplicação da sanção, um “maior ônus probatório por parte da fiscalização”⁵³², do qual as autoridades fazendárias não se desincumbiram.

Outro julgado dessa Turma proferido em 2023 envolve a insuficiência do pagamento de contribuições previdenciárias por indústria têxtil⁵³³. O interessante desse aresto é observar o motivo que levou o empregador a recolher as contribuições em valor aquém do devido. Sinteticamente, em fevereiro de 2011, a companhia foi intimada acerca da sua exclusão do Simples Nacional, com produção de efeitos retroativos até janeiro de 2008. No entanto, entre janeiro de 2008 e fevereiro de 2011, a empresa preenchera Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIPs) informando ser adotante do Simples, o que implicou a redução da quantia a recolher.

Ora, apesar de ser verdadeiro que a empresa poderia ter transmitido GFIPs retificadoras, também não se pode negar que o erro de preenchimento foi cometido de boa-fé, pois, até então, a companhia não havia oficialmente tomado ciência da sua exclusão do regime em questão. Portanto, a intimação não comprova a existência de sonegação, fraude ou conluio. Muito pelo contrário: ela atesta que, ao tempo do cumprimento da obrigação tributária, não existia, por parte da empresa, dolo de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador ou o seu conhecimento pelo fisco, pois a empregadora não tinha consciência da infração que viria a cometer. Tendo isso em vista, a CSRF negou provimento ao apelo especial fazendário, ratificando o acórdão do *a quo* no sentido da redução da multa ao percentual de 75%.

Ainda na 2ª Turma da CSRF, lavrou-se aresto cuja fundamentação é de relevo para a presente pesquisa⁵³⁴. O auto de infração continha a acusação de crime de

⁵³¹ HALPERIN, Eduardo Kowarick. *Multa qualificada no direito tributário*. São Paulo: IBDT, 2021. p. 84.

⁵³² BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9202-010.873*. Processo Administrativo Fiscal nº 10830.724890/2018-67. Multa qualificada. Omissão reiterada em DCTF. Necessidade de comprovação de sonegação, fraude ou conluio. Relator: Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, 26 de julho de 2023, p. 4.

⁵³³ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9202-010.758*. Processo Administrativo Fiscal nº 15940.720099/2013-40. Multa qualificada. Caracterização do dolo para fins tributários. Não ocorrência. Relatora: Conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes, 27 de junho de 2023.

⁵³⁴ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9202-010.776*. Processo Administrativo Fiscal nº 16327.001442/2007-13. Multa

apropriação indébita de IRRF pelo empregador (artigo 168, inciso III, do CP). No entanto, o colegiado considerou que a imputação da prática desse delito, por si só, não pode amparar a qualificação da multa, pois se limita a demonstrar a decisão de não pagar o tributo devido, que é apenada com o percentual de 75%. Afirmou-se que: “[...] mesmo em se tratando de suposta apropriação indébita, conduta tipificada na lei penal como crime, ainda assim faz-se necessária a demonstração de ocorrência de sonegação, fraude ou conluio [...]”. Logo, a unanimidade da CSRF optou por negar provimento à irresignação da PFN, confirmando a decisão recorrida pelo parcial provimento do apelo voluntário para desqualificação da penalidade.

4.2.7.4 Conclusões sobre a jurisprudência de 2023

Por derradeiro, no ano de 2023, a jurisprudência passou por um acontecimento importante: negou-se, enfim, a ideia de que a conexão entre a receita omitida pelo contribuinte e sua atividade econômica poderiam amparar a qualificação da multa. Trata-se, mais uma vez, apenas de conjecturas sobre o inadimplemento tributário já apenadas pela sanção de 75%. Esse é um posicionamento relevante, pois se afina com o *ne bis in idem* e com a presunção de inocência em suas três diretrizes.

Nos casos de ágio, seguiu-se o entendimento enunciado no ano anterior: mesmo que eventualmente não haja propósito negocial na figura do ágio entre partes relacionadas, até 2014, havia um notório contraste hermenêutico sobre seu aproveitamento. Por isso, impunha-se a desqualificação da penalidade, por força do artigo 112 do CTN.

Finalmente, em arestos sobre temas diversos, voltaram a ser ressaltadas circunstâncias conceitualmente incompatíveis com o ilícito punido pela multa qualificada. São alguns exemplos: (i) a apresentação de declarações de débito a menor ou até mesmo zeradas; (ii) o cumprimento de deveres instrumentais que permitam ao fisco constatar o cometimento da infração e apurar o débito tributário; (iii) a falta de ciência oficial do contribuinte acerca da sua exclusão do regime benéfico.

qualificada. Necessidade de caracterização. Relatora: Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, 28 de junho de 2023.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo ora relatado se voltou para um tema que, até então, não vinha recebendo o devido destaque das obras de Direito Tributário Sancionador, qual seja: os limites negativos do antecedente da multa qualificada.

No contexto atual, tal análise se mostrou relevante, tendo em vista o substancial aumento, em frequência e em valor, da aplicação dessa norma sancionadora pelos autos de infração federais. Ademais, o Supremo Tribunal Federal atribuiu eficácia de norma geral de Direito Tributário Sancionador aos limites quantitativos e qualitativos veiculados pelo artigo 44, parágrafo primeiro, da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 14.689/23.

Normalmente, a abordagem da multa qualificada se envereda por dois caminhos distintos: (i) ou se discute a possível confiscatoriedade do percentual sancionatório, que reside em seu consequente normativo; (ii) ou se examinam os pressupostos conceituais das condutas tipificadas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, que, apesar de repousarem no antecedente normativo, não constituem propriamente uma delimitação negativa, mas apenas positiva.

O presente trabalho procurou ir além, por meio da apuração de situações fáticas conceitualmente incompatíveis com o ilícito punido pela multa qualificada. Para tanto, recorreu-se à jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão responsável por controlar a legalidade dos autos de infração federais e por reconhecer quais situações não se subsomem aos conceitos legais de sonegação, fraude e conluio.

Antes disso, porém, foi feita uma apresentação histórica do regime jurídico da multa qualificada (capítulo 2). Tal investigação se fez necessária porque as alterações na legislação concernente ao tema nem sempre foram acompanhadas de mudanças normativas. Isto é, alguns dos ajustes promovidos no texto do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 não resultaram em uma diferente forma de se interpretar e de se aplicar a norma sancionadora nele veiculada. Exemplo emblemático é o da expressão “evidente intuito de fraude”, que, apesar de não constar de lei desde 2006, continua a ser utilizada como critério pela jurisprudência administrativa. Nesse capítulo histórico-legislativo, constatou-se que:

- (2.a) a multa qualificada foi instituída pelo DL nº 401/68, cujo artigo 21 determinava sua imputação contra aqueles que incorressem no

evidente intuito de fraude definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64;

- (2.b) a relação entre o evidente intuito de fraude e as condutas previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 (sonegação, fraude e conluio) não é de requisitos cumulativos, tampouco de hipóteses autônomas, mas de restrição da extensão semântica do primeiro pelas segundas;
- (2.c) o evidente intuito de fraude impõe um elemento subjetivo especial ao tipo (dolo normativo ou *dolus malus*), cuja imputação se submete a certo *standard* probatório;
- (2.d) já as condutas tipificadas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64 foram originalmente concebidas para servirem de circunstâncias de agravamento das multas fiscais, que constariam do CTN;
- (2.e) essa circunstância explica a dificuldade em se distinguir sonegação e fraude, a despeito de, nessa época, ter-se proposto que a primeira tivesse como objeto a ocultação da obrigação tributária e a segunda, a alteração do crédito tributário;
- (2.f) com a edição da Lei nº 9.430/96, inaugurou-se uma fase de estabilização do regime jurídico da multa qualificada;
- (2.g) embora a expressão “evidente intuito de fraude” tenha sido excluída do texto de lei, a cominação da multa qualificada continuou a depender da demonstração de dolo em seu sentido penal;
- (2.h) o dolo independe do estado mental do agente e deve ser verificado pelo modo como a conduta é exteriorizada, o que indicaria, acima de qualquer dúvida razoável, a busca por um fim ilícito (a ocultação do fato gerador);
- (2.i) ainda nessa fase de estabilização, passou-se a distinguir sonegação de fraude com amparo no modo como se omite do fisco a realização do fato gerador: na primeira, priva-se das autoridades o conhecimento de que algum evento ocorreu; na segunda, deturpa-se a compreensão da realidade pelas autoridades.
- (2.j) em seguida, iniciou-se uma fase de reformulação da multa qualificada por meio da Lei nº 14.689/23, que, originalmente, buscou empreender os primeiros esforços em direção à dosimetria das sanções fiscais;

- (2.k) no entanto, o texto sancionado pelas autoridades esteve aquém desse fim, pois se limitou a desmembrar a multa qualificada em duas (com efeitos retroativos): uma aplicável sobre a sonegação, a fraude e o conluio praticados sem reincidência (100%) e outra sobre a reincidência nessas condutas (150%);
- (2.l) além disso, o novo regime trouxe uma disposição consideravelmente indeterminada: impôs-se o cancelamento da multa qualificada quando houvesse sentença criminal absolutória do sujeito passivo;
- (2.m) sustenta-se que essa exclusão de responsabilidade deve se ater aos casos em que a sentença (i) versar sobre crime contra a ordem tributária; (ii) se fundamentar na ausência de dolo do agente;
- (2.n) a despeito disso, a nova Lei teve o mérito de expressar a necessidade, para fim de cominação da multa qualificada, de se configurar, individualizar e comprovar a prática dolosa de sonegação, fraude ou conluio. Por força de tal disposição, continua-se a exigir que se demonstre dolo com *standard* probatório acima de qualquer dúvida;
- (2.o) outro significativo avanço dessa nova fase foi o RE nº 736.090/SC (Tema RG nº 863), que atribuiu aos limites quantitativos e qualitativos da multa qualificada prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96 a eficácia de uma norma geral;
- (2.p) isso significa que todos os entes federados estão vinculados, na instituição de suas multas qualificadas, ao antecedente e ao consequente da norma sancionadora ora estudada.

Como observado, historicamente, a distinção entre sonegação e fraude despertou significativo interesse doutrinário. Os resultados dessas investigações são relevantes, mas acredita-se que pouco contribuem para diferenciar a infração punida pela multa qualificada (100% e 150%) da conduta sancionada pela multa de ofício (75%).

Esta pesquisa pretendeu preencher essa lacuna doutrinária. Buscou-se, então, ir além de uma delimitação positiva do ilícito punido pela multa qualificada (*i. e.*, da identificação de pressupostos conceituais) para propor-lhe uma delimitação negativa (*i. e.*, o reconhecimento de incompatibilidades conceituais). Com esse objetivo, dois labores foram necessários: a princípio, deu-se um passo para trás, para fixar os referenciais hermenêuticos que devem ser utilizados para a reconstrução do sentido

do artigo 44 da Lei nº 9.430/96; em seguida, foram dados dois passos à frente, para identificar as situações concretas em que o sistema jurídico expressamente rechaça a cominação da multa qualificada.

As balizas interpretativas eleitas foram os princípios gerais da culpabilidade, da imputação subjetiva e da presunção de inocência, cuja permeabilidade para o Direito Tributário Sancionador foi estudada no terceiro capítulo do trabalho. Nesse momento da pesquisa, concluiu-se que:

- (3.a) dada a natureza sistêmica do Direito, os princípios gerais de repressão maturados pelo Direito Penal podem se comunicar, mesmo que com exceções parciais (temperamentos) ou totais (inaplicação), ao Direito Tributário Sancionador;
- (3.b) por tangenciarem a figura do dolo, têm pertinência ao tema investigado os princípios gerais da culpabilidade, da imputação subjetiva e da presunção de inocência;
- (3.c) embora, originalmente, a teoria psicológica/causalista resumisse a culpabilidade à existência de dolo ou de culpa do infrator, desde a Reforma do Código Penal de 1984, vigora a teoria pura/finalista, que define o preceito em questão como um juízo de censura acerca da conduta do agente;
- (3.d) uma das principais consequências das teorias atualmente vigentes é situar o dolo e a culpa no âmbito da tipicidade, como um predicado da ação infracional, o que levou a pesquisa a estudar o princípio da imputação subjetiva;
- (3.e) conforme tal preceito, a ação só é considerada típica e penalmente relevante se for dolosa. Logo, o elemento subjetivo geral dos tipos é o dolo natural, que consiste na vontade consciente de concretizar os elementos do tipo;
- (3.f) mesmo, porém, que os crimes dolosos sejam a regra, a imputação subjetiva admite a tipificação de crimes culposos e de delitos de intenção, excepcionalmente (*i. e.*, mediante disposição expressa);
- (3.g) enquanto os crimes culposos se consubstanciam pela simples inobservância do dever objetivo de cuidado (*v. g.*, imprudência, negligência e imperícia), os delitos de intenção envolvem um *plus* ao dolo natural (elemento subjetivo especial do tipo);

- (3.h) esse *plus* é o chamado dolo normativo (*dolus malus* ou dolo específico), que depende da efetiva – e não apenas potencial – consciência da ilicitude pelo agente;
- (3.i) após expor a tipologia dos elementos subjetivos do tipo, a pesquisa se voltou ao estudo da presunção de inocência, que, em síntese, se traduz em garantia constitucional da qual resultam três regras processuais: (i) o acusado será tratado como inocente até sua condenação definitiva; (ii) incumbe à acusação demonstrar a materialidade e a autoria do fato delitivo; (iii) o juiz somente condenará o acusado se houver certa robustez nas provas coligidas aos autos;
- (3.j) a introjeção dos princípios da culpabilidade, da imputação subjetiva e da presunção de inocência no Direito Tributário Sancionador deve ser precedida de um processo de conformação que permita ponderá-los às peculiaridades do subsistema fiscal, especialmente à eficiência administrativa e à praticidade tributária;
- (3.k) por força dessa adaptação, há, desde logo, uma mudança: no Direito Tributário Sancionador, o elemento geral dos tipos não é o dolo, mas a culpa, que é presumida de modo relativo (*i. e.*, admitindo-se a produção de prova em sentido contrário pelo sujeito passivo) (artigo 136 do CTN);
- (3.l) nesse sentido, a imputação de infrações fiscais culposas (regra) deve ser regida por três regras processuais: (i) o contribuinte deve ser tratado como inocente até a constituição definitiva do crédito tributário; (ii) ao Fisco, incumbe comprovar os aspectos materiais da infração e, ao contribuinte, cumpre demonstrar a ausência de culpa; (iii) não há *standard* probatório específico para a cominação da penalidade (artigo 142 do CTN);
- (3.m) já a imputação de infrações fiscais dolosas (exceção) se submete às seguintes regras processuais: (i) o contribuinte deve ser tratado como inocente até a constituição definitiva do crédito tributário; (ii) ao Fisco, incumbe comprovar os aspectos materiais da infração e o dolo do contribuinte; (iii) exige-se certo *standard* probatório para a cominação e a manutenção da penalidade, consistente na ausência, acima de qualquer dúvida razoável, de sentido lícito na conduta analisada;

- (3.n) voltando a análise para o ilícito punido pela multa qualificada, percebe-se que os artigos 44, parágrafo primeiro, da Lei nº 9.430/96 e 71 a 73 da Lei nº 4.502/64 tratam do dolo normativo e, não, do dolo natural. Isso, porque a sonegação, a fraude e o conluio já pressupõem, mesmo que implicitamente, uma conduta voluntária e consciente do infrator, de modo que a referência ao atributo “doloso” nesses dispositivos legais só pode remeter ao *plus* demandado pelo *dolus malus*;
- (3.o) constata-se, então, que a cominação de multa qualificada, por qualquer ente da Federação, deve se reger pelas seguintes regras: (i) o contribuinte deve ser tratado como inocente até a constituição definitiva do crédito tributário; (ii) ao fisco, incumbe comprovar os aspectos materiais da infração e o dolo normativo do contribuinte (isto é, a sua efetiva consciência da ilicitude dos atos praticados); (iii) tal demonstração depende do atendimento de certo *standard* probatório, consistente na ausência, acima de qualquer dúvida razoável, de sentido lícito na conduta analisada.

Após detalhar as balizas hermenêuticas utilizadas na atribuição de sentido aos artigos 44 da Lei nº 9430/96 e 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, o trabalho, enfim, se encaminha para a proposição da delimitação negativa do ilícito punido pela multa qualificada. Tal análise teve como fonte a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, com enfoque em acórdãos de recursos especiais lavrados pela Câmara Superior de Recursos Fiscais entre 01º de janeiro de 2018 até 19 de setembro de 2023. O recorte temporal se deveu às mudanças ocorridas entre voto de qualidade e *in dubio pro contribuinte*, ao passo que a escolha pelos acórdãos de recursos especiais lavrados pela CSRF se justificou no objetivo dessa espécie recursal.

Os resultados do levantamento jurisprudencial apontaram para uma presença elevada de julgados sobre a presunção legal de omissão de receitas e sobre o aproveitamento fiscal de ágio. Por isso, a análise de jurisprudência ali desenvolvida foi segregada não apenas ano a ano, mas também por tema. Veja-se cada uma das conclusões ali alcançadas:

- (4.a) no ano de 2018, os julgados expressaram que as circunstâncias autorizadoras da cominação da multa de ofício não devem ser usadas como justificativa para a aplicação da multa qualificada. Similarmente, investigações policiais ou ministeriais não se prestam a esse fim. É

necessário que seja identificado o cometimento de uma conduta adicional pelo sujeito passivo;

- (4.b) ainda que sem distinguir com clareza o dolo natural e o dolo normativo, as decisões proferidas em 2018 verificaram que tal conduta adicional envolve um elemento subjetivo especial, que não se faz presente em planejamentos tributários (mesmo que abusivos), em divergências interpretativas e em situações nas quais o contribuinte age com transparência e legitimidade na apresentação de informações ao fisco;
- (4.c) em seguida, no ano de 2019, a CSRF rechaçou a possibilidade de que a reiteração da omissão de receita e o seu volume sirvam de embasamento à cominação da multa qualificada. O colegiado argumentou que essas irregularidades podem advir de circunstâncias diversas, não necessariamente atreladas ao intuito fraudulento;
- (4.d) ainda nesse ano, há que se referir a um voto em particular, em que foi explicitado que a sonegação, a fraude e o conluio têm como elemento subjetivo a vontade de lesar o fisco, o que se aproxima da ideia de dolo normativo (mesmo sem citá-lo de maneira expressa);
- (4.e) em 2020, a pandemia não impediu que o CARF viesse a avançar na maturação de sua jurisprudência a respeito da multa qualificada. Logo no início do ano, o colegiado reafirmou que investigações policiais ou ministeriais não podem servir, *per se*, como pretexto à cominação da multa qualificada, na medida em que dolo não se presume;
- (4.f) indo além, reconheceu-se que a apresentação de declarações inverídicas e a deficiência dos registros contábeis da empresa também não são circunstâncias suficientes à demonstração da sonegação, da fraude ou do conluio;
- (4.g) à guisa de sofisticação de um entendimento já consolidado em sua jurisprudência, a Câmara sustentou que a reiteração e a vultosidade do crédito tributário são apenas conjecturas superficiais sobre o inadimplemento tributário, que não servem, desse modo, para justificar a manutenção da multa qualificada;
- (4.h) para se desincumbir do seu ônus probatório, incumbiria ao fisco delinear todo o percurso desenvolvido pela empresa para, consciente

e voluntariamente, suprimir bases tributáveis e ocultar essa conduta da RFB;

- (4.i) no ano de 2021, a Câmara Superior negou a possibilidade de se apoiar a multa qualificada no vínculo entre a receita ocultada pelo contribuinte e a sua atividade operacional;
- (4.j) em processos de ágio, reconheceu-se que a existência de *holdings* ou de reorganizações societárias não devem implicar a qualificação da multa, sobretudo se tais operações forem legítimas à luz das normas empresariais;
- (4.k) ressaltou-se, ademais, que a adoção de práticas comerciais consolidadas, a presença de divergência jurisprudencial sobre a incidência tributária em análise e a requalificação de verbas não se subsomem aos conceitos de sonegação, fraude e conluio;
- (4.l) em 2022, foram elucidativas as decisões sobre ágio. Após reconstituírem as mudanças legislativas ocorridas em 2014, as decisões observaram ter havido, até então, uma considerável divergência e até um transitório casuísmo na jurisprudência sobre o assunto. Essa incerteza dogmática alijaria do sujeito passivo o dolo, impedindo a cominação da multa qualificada;
- (4.m) além disso, foi desconstituída a multa qualificada aplicada a contribuintes que eram alvo de inquéritos e operações policiais por crimes que não ofendem a ordem tributária. Em certo sentido, essas decisões reforçam a particularidade do dolo exigido pelos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, que deve se dirigir especificamente à prática da sonegação, da fraude e do conluio;
- (4.n) enfim, o ano de 2023 foi marcado pela consolidação da ideia de que a conexão entre a receita omitida pelo contribuinte e sua atividade econômica poderiam amparar a qualificação da multa;
- (4.o) igualmente, reiterou-se que o aproveitamento fiscal do ágio, mesmo que sem propósito negocial, não enseja a qualificação da penalidade, dada a existência, até o ano de 2014, de um contraste hermenêutico entre os estudiosos do assunto, o que afasta o dolo do contribuinte;

- (4.p) ademais, decidiu-se que o cumprimento de deveres instrumentais, mesmo que de maneira parcial, é uma circunstância incompatível com a cobrança da multa qualificada;
- (4.q) pela conjugação dos precedentes analisados nesta pesquisa, pode-se afirmar que a CSRF compreende que as seguintes alegações não são *per se* suficientes para justificar a cominação da multa qualificada: (i) a apresentação de declarações fiscais inverídicas; (ii) a deficiência dos registros contábeis do sujeito passivo; (iii) a omissão de receitas, mesmo que reiterada ou vultosa; (iv) o caráter operacional da receita omitida; (v) a existência de holdings ou de reorganizações societárias; (vi) investigações ou operações policiais ou ministeriais, relacionadas ou não com crimes contra a ordem tributária. Tais circunstâncias podem servir, no máximo, como indícios da existência de dolo;
- (4.r) na outra ponta, algumas situações são consideradas, por sua própria definição, incompatíveis com o ilícito punido pela multa qualificada, não servindo, nem mesmo como indício, para demonstrar a existência de dolo. São elas: (i) planejamentos tributários, mesmo que abusivos ou inoponíveis ao fisco; (ii) divergências interpretativas – sobretudo se jurisprudenciais – acerca da requalificação de operações ou sobre a aplicação da norma de incidência tributária; (iii) adoção de uma prática comercial consolidada; (iv) transparência do sujeito passivo na prestação de informações ao fisco; (v) o cumprimento, ainda que parcial, de deveres instrumentais;
- (4.s) percebe-se que as incompatibilidades conceituais densificadas no tópico anterior se conectam e, de certo modo, refletem os pressupostos conceituais identificados no capítulo 2 da pesquisa. As três primeiras circunstâncias comprometem o dolo normativo do agente, pois exprimem que o contribuinte não tem efetiva consciência da ilicitude de sua conduta. Já as duas últimas são inconciliáveis com a ocultação do fato gerador, que é o ponto de aproximação entre os conceitos de sonegação e de fraude.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ADAMY, Pedro. Voto de Qualidade no CARF – Violação ao Critério Paritário. Considerações de Lege Ferenda. *Revista Direito Tributário Atual*, nº 37, São Paulo, 2017, p. 358-380.

ADAMY, Pedro; FAJERSZTAJN, Bruno. Voto de Qualidade nos 100 Anos do CARF: um Tema Perene e Ainda Não Resolvido. OLIVEIRA, Ana Claudia Borges de; PURETZ, Tadeu (coord.). *Coletânea 100 anos do CARF*. São Paulo: NSM Editora, 2024, p. 181-194.

ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. São Paulo: Malheiros, 2015.

ANDRADE, Leonardo Aguirra de. A Impossibilidade de a Receita Federal Aplicar a Multa Qualificada Federal de 150%. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, nº 37. p. 288-312, 2017.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Infrações e sanções tributárias*. São Paulo, Dialética: 2003. p. 118-129

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2018.

ATALIBA, Geraldo. Normas gerais do direito financeiro. *Revista de Direito Administrativo*, v. 82, 1965, p. 39-60.

AVILA, Humberto Bergmann. *Competências tributárias*: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018.

AVILA, Humberto Bergmann. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012.

AVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da Indeterminação no Direito*: entre a indeterminação aparente e a determinação latente. São Paulo: Malheiros/JusPodivm, 2024.

AVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos Princípios*: da definição à aplicação dos princípios jurídicos.. São Paulo: Malheiros, 2019.

BADARÓ, Gustavo Henrique. *Processo penal*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. p. 91-96.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. A fraude à lei tributária e os negócios jurídicos indiretos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 61, p. 98-108, 2000

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (*et al.*). O fim do voto de qualidade no CARF deve ser vetado pelo presidente da república. *Consultor Jurídico*, São Paulo, 01 abr. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-abr-01/opinioao-fim-voto-qualidade-vetado-presidente/>. Acesso em: 09 jun. 2025.

BATISTA, Nilo. *Anibal Bruno, Penalista*. Rio de Janeiro: Editora Liber Juris Ltda., 1978.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2007.

BEVILÁQUA, Clóvis. *Teoria Geral do Direito Civil*. Campinas: Red Livros, 2001.

BIANCO, João Francisco. Sonegação, Fraude e Conluio como Hipóteses de Agravamento da Multa na Legislação Tributária Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 133, p. 35-42, 2006

BINDING, Karl. *As normas e suas infrações* (Die normen und ihre übertretungen). Imprensa: Vitória, 2002.

BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal: parte geral*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018

BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Brasília: Editora Universidade de Brasília. 1999.

BOBBIO, Norberto; SOUZA, Eduardo Nunes de. O bom legislador. *Civilistica.com*, Rio de Janeiro, v. 10, n. 3, p. 1–8, 2021. Disponível em: <https://civilistica.emnuvens.com.br/redc/article/view/775>. Acesso em: 17 out. 2025.

BÖLTING, Rudolf. *Dicionário grego-português*. Rio de Janeiro: Instituto Nacional do Livro/Ministério da Educação e Cultura, 1953.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2011.

BRANDOM, Robert Boyce. *A Spirit of Trust: A Reading of Hegel's Phenomenology*. Cambridge, Massachusetts: 2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-003.365*. Processo Administrativo Fiscal nº 16561.720172/2012-20. Multa Qualificada. Relatora: Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio, 18 de janeiro de 2018.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-003.371*. Processo Administrativo Fiscal nº 16561.720145/2013-38. Multa Qualificada. Intenção fraudulenta não caracterizada. Afastamento da penalidade. Relator: Conselheiro Demetrius Nichele Macei, 19 de janeiro de 2018.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-003.480*. Processo Administrativo Fiscal nº 10945.004518/2007-91. Multa Qualificada. Omissão De Receitas. Súmula CARF n. 14. Relatora: Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio, 08 de março de 2018.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-003.582*. Processo Administrativo Fiscal nº 13982.000020/2008-81. Multa Qualificada. Lei 9.430, art. 44. Saldo credor de caixa. Presunção de omissão de receita. Súmula CARF 25. Relatora: Conselheira Cristiane Silva Costa, 09 de maio de 2018.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-003.623*. Processo Administrativo Fiscal nº 10945.720214/2011-51. Multa de ofício qualificada. Inaplicabilidade. Relator: Conselheiro Gerson Macedo Guerra, 06 de junho de 2018.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-003.721*. Processo Administrativo Fiscal nº 19515.720221/2014-30. Multa qualificada. DCTF sem preenchimento. DIPJ considerada pela fiscalização para apurar a base tributável. Sonegação não caracterizada. Redução da penalidade. Relator: Conselheiro Demetrius Nichele Macei, 09 de agosto de 2018.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-003.845*. Processo Administrativo Fiscal nº 10580.014287/2007-18. Multa Qualificada. Evidente intuito de fraude. Ausência de comprovação. Mera omissão de rendimentos. Relator: Conselheiro Demetrius Nichele Macei, 03 de outubro de 2018.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-003.847*. Processo Administrativo Fiscal nº 10945.005617/2007-90. Multa qualificada. Afastamento. Ausência de dolo. Relator: Conselheiro André Mendes de Moura, 04 de outubro de 2018.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-003.848*. Processo Administrativo Fiscal nº 11543.004593/2004-02. Multa qualificada. Afastamento. Ausência de dolo. Relator: Conselheiro André Mendes de Moura, 04 de outubro de 2018.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-004.064*. Processo Administrativo Fiscal nº 10920.002289/2006-77. Compensação não declarada. Tipo objetivo. Crédito não administrado pela receita federal. Ausente tipo subjetivo. Desqualificação da multa isolada. Relator: Conselheiro André Mendes de Moura, 12 de março de 2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-004.065*. Processo Administrativo Fiscal nº 16707.003360/2005-69. Multa qualificada. Evidente intuito de fraude. Conduta reiterada. Não caracterização. Relator: Conselheiro Rafael Vidal De Araujo, 12 de março de 2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-004.163*. Processo Administrativo Fiscal nº 11080.732190/2015-96. Multa qualificada. Simulação. Ausência de fraude e dolo. Institutos distintos. Impossibilidade. Relator: Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado, 07 de maio de 2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-004.337*. Processo Administrativo Fiscal nº 10945.003241/2005-17. Multa qualificada. Evidente intuito de fraude. Conduta reiterada. Não caracterização. Relatora: Conselheira Edeli Pereira Bessa, 08 de agosto de 2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-004.457*. Processo Administrativo Fiscal nº

10945.000397/2005-46. Multa qualificada. Lei 9.430, art. 44. Saldo credor de caixa. Presunção de omissão de receita. Súmula CARF 25. Relatora: Conselheira Cristiane Silva Costa, 09 de outubro de 2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-004.497*. Processo Administrativo Fiscal nº 13808.000205/2002-11. Omissão de receita. Divergência entre valores declarados e os constantes de notas fiscais disponibilizadas por clientes. Multa qualificada. Impossibilidade. Autuação insuficiente. Relatora: Conselheira Livia De Carli Germano, 05 de novembro de 2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-004.770*. Processo Administrativo Fiscal nº 10680.004015/2007-73. Multa qualificada. Afastamento. Justificativa para aplicação. Evidente intuito de fraude. Relatora: Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto, 06 de fevereiro de 2020.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-004.839*. Processo Administrativo Fiscal nº 19515.006588/2008-07. Multa qualificada. Ausência de motivação. Simples omissão. Relatora: Conselheira Edeli Pereira Bessa, 05 de março de 2020.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-004.932*. Processo Administrativo Fiscal nº 11516.004335/2010-93. Multa qualificada. Ausência de demonstração do tipo subjetivo. Dolo não comprovado. Afastamento. Relator: Conselheiro André Mendes de Moura, 04 de junho de 2020.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-005.030*. Processo Administrativo Fiscal nº 10830.002330/2004-52. Multa qualificada. Presunção de omissão de receitas. Relatora: Conselheira Edeli Pereira Bessa, 04 de agosto de 2020.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-005.151*. Processo Administrativo Fiscal nº 10830.726963/2012-60. Multa qualificada. Presunção de omissão de receitas. Depósitos bancários. Reiteração e relevante proporção. Ausência de elementos próprios para a motivação da duplicação da pena. Conjecturas sobre a própria infração. Inadimplemento fiscal e descumprimento de obrigações. Súmula CARF nº 25. Afastamento. Relator: Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, 06 de outubro de 2020.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-005.152*. Processo Administrativo Fiscal nº 13971.000359/2006-45. Omissão de receita. Movimentação bancária não escriturada. Volume e reiteração. Multa qualificada. Impossibilidade. Ausência de comprovação do dolo. Relatora: Conselheira Livia De Carli Germano, 06 de outubro de 2020.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-005.154*. Processo Administrativo Fiscal nº 10380.726309/2010-30. Multa qualificada. Omissão de receitas. Dolo. Relatora: Conselheira Livia De Carli Germano, 06 de outubro de 2020.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-005.212*. Processo Administrativo Fiscal nº 11624.720053/2014-33. Multa qualificada. Presunção de omissão de receitas. Ausência de evidências do dolo. Relatora: Conselheira Livia De Carli Germano, 10 de novembro de 2020.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-005.216*. Processo Administrativo Fiscal nº 19515.721416/2013-16. Omissão de receita por presunção legal. Multa de ofício qualificada. Inaplicabilidade. Não comprovação de dolo. Relator: Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, 10 de novembro de 2020.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-005.244*. Processo Administrativo Fiscal nº 10920.001750/2005-93. Multa qualificada. Omissão de receitas. Dolo não configurado. Relatora: Conselheira Livia De Carli Germano, 12 de novembro de 2020.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-005.284*. Processo Administrativo Fiscal nº 17883.000040/2006-60. Compensação não declarada. Tipo objetivo. Crédito não administrado pela receita federal. Ausência de descrição de conduta dolosa. Desqualificação da multa isolada. Relatora: Conselheira Andrea Duek Simantob, 08 de dezembro de 2020.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-005.303*. Processo Administrativo Fiscal nº 13982.720092/2013-14. Multa qualificada. Presunção de omissão de receitas. Relatora: Conselheira Edeli Pereira Bessa, 12 de janeiro de 2021.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-005.385*. Processo Administrativo Fiscal nº 15540.000487/2009-37. Multa qualificada. Omissão de receitas. Manobras societárias

consideradas fraudulentas. Desvinculação da obrigação tributária e da alteração do quadro de titulares. Ausência de nexo causal. Afastamento. Relator: Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, 10 de março de 2021

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-005.390*. Processo Administrativo Fiscal nº 13971.001643/2006-39. Omissão de receita. Prática reiterada. Multa qualificada. Ausência de dolo. Não cabimento. Relator: Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, 10 de março de 2021

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-005.402*. Processo Administrativo Fiscal nº 19515.002852/2007-44. Multa qualificada. Presunção de omissão de receitas. Depósitos bancários. Relevante proporção. Ausência de elementos próprios para a motivação da duplicação da pena. Conjecturas sobre a própria infração. Inadimplemento fiscal e descumprimento de obrigações. Súmula CARF nº 25. Afastamento. Relator: Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, 06 de abril de 2020.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-005.403*. Processo Administrativo Fiscal nº 13603.000442/2005-21. Multa qualificada. Presunção de omissão de receitas. Depósitos bancários. Reiteração. Ausência de elementos próprios para a motivação da duplicação da pena. Conjecturas sobre a própria infração. Inadimplemento fiscal e descumprimento de obrigações. Súmula CARF nº 25. Afastamento. Relator: Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, 06 de abril de 2020

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-005.412*. Processo Administrativo Fiscal nº 10980.721462/2011-92. Multa qualificada. Presunção de omissão de receitas. Relatora: Conselheira Edeli Pereira Bessa, 06 de abril de 2021

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-005.458*. Processo Administrativo Fiscal nº 10980.725834/2011-50. Omissão de receitas. Multa qualificada. Volume e reiteração. Recebimentos por meio de cartões de crédito e débito. Relação com o faturamento. Dolo não comprovado. Relatora: Conselheira Livia De Carli Germano, 12 de maio de 2021,

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-005.518*. Processo Administrativo Fiscal nº 11516.720524/2012-79. Multa qualificada. Omissão de receitas. Valores escriturados. Reiteração e relevante proporção. Ausência de elementos próprios para a motivação da duplicação da pena. Conjecturas sobre a própria infração. Inadimplemento fiscal e

descumprimento de obrigações. Súmula CARF nº 14. Afastamento. Afastamento. Relator: Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, 14 de junho de 2020.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-005.522*. Processo Administrativo Fiscal nº 19647.008791/2005-61. Multa qualificada. Presunção de omissão de receitas. Relatora: Conselheira Edeli Pereira Bessa, 14 de julho de 2021.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-005.686*. Processo Administrativo Fiscal nº 10380.006289/2002-77. Multa qualificada. Justificativa para aplicação. Necessidade da caracterização do evidente intuito de doloso fraudulento. Relator: Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, 13 de agosto de 2021.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-005.698*. Processo Administrativo Fiscal nº 10950.721725/2012-00. Multa de ofício qualificada. Interposição de pessoas. Não caracterização de dolo, fraude ou sonegação. Relator: Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, 11 de agosto de 2021.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-005.844*. Processo Administrativo Fiscal nº 10970.000164/2008-89. Multa de ofício qualificada. Não comprovação de dolo ou fraude. Inaplicabilidade. Relatora: Conselheira Andréa Duek Simantob, 08 de novembro de 2021.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-005.867*. Processo Administrativo Fiscal nº 10469.731616/2012-24. Multa qualificada. Omissão de receitas. Vendas com cartões de débito e crédito não registradas. Pagamentos efetuados não escriturados. Reiteração e relevante proporção. Inadimplemento fiscal e descumprimento de obrigações. Ausência de elementos próprios para a motivação da duplicação da pena. Conjecturas sobre a própria infração. Súmula CARF nº 14. Súmula CARF nº 25. Afastamento. Relator: Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, 10 de novembro de 2020.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-005.872*. Processo Administrativo Fiscal nº 10855.724094/2011-70. Ágio. Multa qualificada. Adoção de empresa-veículo na estrutura de aquisição de investimento. Acusação de falta de propósito negocial. Reais adquirentes estrangeiros. Improcedência do fundamento da pena. Inocorrência de fraude sonegação ou conluio. Redução da sanção duplicada. Relator: Conselheiro Caio César Nader Quintella, 11 de novembro de 2021.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-005.924*. Processo Administrativo Fiscal nº 13896.721609/2014-34. Multa qualificada. Omissão de receitas. Depósitos bancários e transferências entre contas. Presunção. Reiteração e relevante proporção. Inadimplemento fiscal e descumprimento de obrigações. Ausência de elementos próprios para a motivação da duplicação da pena. Conjecturas sobre a própria infração. Súmula CARF nº 25. Afastamento. Súmula CARF nº 25. Afastamento. Relator: Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, 03 de dezembro de 2020.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-005.973*. Processo Administrativo Fiscal nº 10980.723835/2014-11. Âgio interno. Multa qualificada. Acusação de artificialidade e dispêndio fictício. Operação intragrupo. Inexistência de proibição legal expressa e objetiva. Divergência hermenêutica sobre a licitude da formação e das regras para a dedução da despesa. Ausência de fraude sonegação ou conluio. Afastamento da exasperação da pena. Decadência. Matéria decorrente. Aplicação do art. 150 §4 do CTN. Relator: Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, 08 de fevereiro de 2022.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-006.002*. Processo Administrativo Fiscal nº 16682.720182/2010-27. Âgio interno. Multa qualificada. Ausência de dolo. Impossibilidade. Relatora: Conselheira Livia De Carli Germano, 07 de março de 2022.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-006.053*. Processo Administrativo Fiscal nº 16004.000058/2010-33. Multa qualificada. Presunção de omissão de receitas. Relatora: Conselheira Edeli Pereira Bessa, 05 de abril de 2022.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-006.072*. Processo Administrativo Fiscal nº 19515.002758/2010-91. Multa de ofício qualificada. Falta de motivação. Improcedência. Relator: Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, 07 de abril de 2021.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-006.076*. Processo Administrativo Fiscal nº 19515.720767/2015-71. Multa de ofício qualificada. Presunção de omissão de receitas. Dolo não comprovado. Impossibilidade de qualificação. Volume e reiteração. Relatora: Conselheira Livia De Carli Germano, 08 de abril de 2022.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-006.084*. Processo Administrativo Fiscal nº 15956.000027/2010-61. Multa de ofício. Qualificação. Presunção de omissão. Dolo.

Súmula CARF nº 25. Relator: Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, 08 de abril de 2022.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-006.085*. Processo Administrativo Fiscal nº 13116.001032/2005-90. Omissão de receitas. Multa qualificada. Volume e reiteração. Recebimentos por meio de cartões de crédito e débito. Relação com o faturamento. Dolo não comprovado. Relatora: Conselheira Livia De Carli Germano, 08 de abril de 2022.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-006.116*. Processo Administrativo Fiscal nº 13896.721615/2014-91. Multa qualificada. Presunção de omissão de receitas. Relatora: Conselheira Edeli Pereira Bessa, 13 de maio de 2022.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-006.153*. Processo Administrativo Fiscal nº 16682.721256/2013-95. Multa qualificada. Relator: Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, 08 de junho de 2022

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-006.205*. Processo Administrativo Fiscal nº 10183.727732/2015-98. Multa qualificada. Presunção legal. Simples omissão de receita. Impossibilidade. Relator: Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, 14 de julho de 2022.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-006.228*. Processo Administrativo Fiscal nº 10314.729357/2014-05. Multa qualificada. Omissão de receitas. Prática reiterada de omissões significativas em relação aos valores declarados. Dolo não comprovado. Relatora: Conselheira Livia De Carli Germano, 05 de agosto de 2022.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-006.229*. Processo Administrativo Fiscal nº 10314.729356/2014-52. Multa qualificada. Omissão de receitas. Prática reiterada de omissões significativas em relação aos valores declarados. Dolo não comprovado. Relatora: Conselheira Livia De Carli Germano, 05 de agosto de 2022.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-006.249*. Processo Administrativo Fiscal nº 10980.728232/2013-16. Multa qualificada. Planejamento tributário. Vício de causa. Descabimento. Relator: Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, 10 de agosto de 2022.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-006.321*. Processo Administrativo Fiscal nº 19515.008296/2008-09. Multa qualificada. Omissão de receitas. Depósitos bancários. Presunção legal. Declaração de pessoa jurídica como inativa. Relatora: Conselheira Edeli Pereira Bessa, 04 de outubro de 2022.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-006.341*. Processo Administrativo Fiscal nº 10903.720016/2015-15. Multa qualificada. Planejamento tributário. Vício de causa. Relator: Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, 05 de outubro de 2022.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-006.376*. Processo Administrativo Fiscal nº 10830.726414/2018-81. Glosa de despesas com amortização de “ágio interno”. Multa qualificada. Não cabimento. Relator: Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, 10 de novembro de 2022.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-006.409*. Processo Administrativo Fiscal nº 10580.721584/2012-72. Multa qualificada. Ágio interno. Ausência de ilícito. Dolo não configurado. Relatora: Conselheira Livia De Carli Germano, 07 de dezembro de 2022.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-006.461*. Processo Administrativo Fiscal nº 13005.722253/2016-13. Ágio interno. Multa qualificada. Ausência de dolo. Impossibilidade. Relator: Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, 02 de fevereiro de 2023.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-006.519*. Processo Administrativo Fiscal nº 16561.720063/2016-36. Multa qualificada. Amortização de ágio. Relator: Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, 04 de abril de 2023.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-006.525*. Processo Administrativo Fiscal nº 13896.722315/2014-20. Multa qualificada. Presunção legal. Simples omissão de receita. Impossibilidade. Relator: Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, 04 de abril de 2023.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-006.532*. Processo Administrativo Fiscal nº

16561.720102/2017-86. Multa qualificada. Planejamento tributário. Vício de causa. Descabimento. Relator: Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, 05 de abril de 2023.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-006.579*. Processo Administrativo Fiscal nº 19515.003053/2009-57. Multa qualificada. Planejamento tributário. Vício de causa. Descabimento. Relator: Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, 10 de maio de 2022

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-006.624*. Processo Administrativo Fiscal nº 19515.720386/2012-40. Amortização fiscal do ágio. Empresa veículo. Falta de propósito negocial. Multa qualificada. Não cabimento. Relator: Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, 15 de junho de 2023.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-006.653*. Processo Administrativo Fiscal nº 10183.720652/2018-54. Multa qualificada. Presunção legal. Omissão de receita. Não cabimento. Relator: Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, 12 de julho de 2023.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-006.692*. Processo Administrativo Fiscal nº 13896.723736/2016-30. Multa qualificada. Evidente intuito de fraude não caracterizado. Descabimento. Relator: Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, 09 de agosto de 2023

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-006.700*. Processo Administrativo Fiscal nº 13851.000476/2006-75. Omissão de receita por presunção legal. Prática reiterada. Ausência de dolo ou fraude. Não cabimento de multa qualificada. Relator: Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, 10 de agosto de 2023

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-006.713*. Processo Administrativo Fiscal nº 10680.014916/2004-21. Multa qualificada. Presunção de omissão de receitas. Pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa. Ausência de elementos indicativos do evidente intuito de fraude. Relatora: Conselheira Edeli Pereira Bessa, 12 de setembro de 2023.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-006.726*. Processo Administrativo Fiscal nº 11080.721600/2016-54. Multa qualificada. Omissão de receita. Conduta reiterada.

Valores expressivos. Repetição da mesma infração. Relatora: Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, 14 de setembro de 2023

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-006.727*. Processo Administrativo Fiscal nº 11080.726852/2015-99. Multa qualificada. Omissão de receita. Conduta reiterada. Valores expressivos. Repetição da mesma infração. Descabimento. Relator: Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, 14 de setembro de 2023.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9101-006.729*. Processo Administrativo Fiscal nº 19515.720222/2014-84. Multa qualificada. Declaração inexata. Conduta tipificada no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96. Relatora: Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, 14 de setembro de 2023

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9202-008.070*. Processo Administrativo Fiscal nº 19515.723126/2013-15. Multa qualificada. Simples declaração inexata. Inaplicabilidade. Relatora: Conselheira Patrícia da Silva, 25 de julho de 2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9202-007.443*. Processo Administrativo Fiscal nº 10907.002777/2007-33. Omissão de rendimentos. Depósitos bancários. Multa qualificada. Relatora: Conselheira Ana Paula Fernandes, 12 de dezembro de 2018.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9202-007.511*. Processo Administrativo Fiscal nº 19515.008114/2008-91. Multa qualificada. Simples declaração inexata. Inaplicabilidade. Relator: Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, 30 de janeiro de 2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9202-007.537*. Processo Administrativo Fiscal nº 10920.002158/2007-71. Omissão de rendimentos. Depósitos bancários. Multa qualificada. Relatora: Conselheira Ana Paula Fernandes, 31 de janeiro de 2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9202-007.652*. Processo Administrativo Fiscal nº 12898.000091/2008-71. Multa. Qualificação. Ausência de evidente intuito de fraude. Relator: Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, 27 de fevereiro de 2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9202-007.740*. Processo Administrativo Fiscal nº 16004.001104/2008-05. Omissão de rendimentos. Conduta reiterada. Multa qualificada. Relatora: Conselheira Ana Paula Fernandes, 28 de março de 2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9202-007.745*. Processo Administrativo Fiscal nº 19515.001956/2004-99. Multa qualificada. Ausência de evidente intuito de fraude. Inaplicabilidade. Relator: Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, 28 de março de 2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9202-007.869*. Processo Administrativo Fiscal nº 10166.724065/2013-38. Multa de ofício. Qualificadora. Descabimento. Relatora: Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, 22 de maio de 2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9202-008.396*. Processo Administrativo Fiscal nº 10907.002778/2007-88. Multa de ofício. Qualificação. Relator: Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho, 21 de novembro de 2019;

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9202-008.398*. Processo Administrativo Fiscal nº 14041.000156/2005-31. Multa de ofício. Qualificação. Relator: Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho, 21 de novembro de 2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9202-009.303*. Processo Administrativo Fiscal nº 10660.001450/2009-46. Depósitos bancários. Omissão de rendimentos. Ausência de comprovação de conduta dolosa específica. Relator: Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, 15 de dezembro de 2020.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9202-009.610*. Processo Administrativo Fiscal nº 10660.000627/2009-97. Imposto de renda pessoa física. Omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, da atividade rural e caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada. Qualificação da multa de ofício. Acusação de prática reiterada. Relator: Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, 24 de junho de 2021;

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9202-009.651*. Processo Administrativo Fiscal nº 10166.724545/2014-80. Multa de ofício. Qualificação. Pressupostos afastados.

Entendimento judicial consolidado. Relator: Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, 28 de julho de 2021.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9202-009.654*. Processo Administrativo Fiscal nº 10166.724549/2014-68. Multa de ofício. Qualificação. Pressupostos afastados. Entendimento judicial consolidado. Relator: Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, 28 de julho de 2021.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9202-009.655*. Processo Administrativo Fiscal nº 10166.724550/2014-92. Multa de ofício. Qualificação. Pressupostos afastados. Entendimento judicial consolidado. Relator: Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, 28 de julho de 2021.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9202-009.656*. Processo Administrativo Fiscal nº 10166.724553/2014-26. Multa de ofício. Qualificação. Pressupostos afastados. Entendimento judicial consolidado. Relator: Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, 28 de julho de 2021.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9202-009.657*. Processo Administrativo Fiscal nº 10166.724554/2014-71. Multa de ofício. Qualificação. Pressupostos afastados. Entendimento judicial consolidado. Relator: Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, 28 de julho de 2021.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9202-009.658*. Processo Administrativo Fiscal nº 10166.724555/2014-15. Multa de ofício. Qualificação. Pressupostos afastados. Entendimento judicial consolidado. Relator: Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, 28 de julho de 2021.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9202-009.659*. Processo Administrativo Fiscal nº 10166.724556/2014-60. Multa de ofício. Qualificação. Pressupostos afastados. Entendimento judicial consolidado. Relator: Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, 28 de julho de 2021.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9202-009.765*. Processo Administrativo Fiscal nº 19515.720385/2014-67. Ausência de comprovação de conduta dolosa. Multa

qualificada e decadência. Relatora: Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, 24 de agosto de 2021.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9202-009.892*. Processo Administrativo Fiscal nº 10166.724547/2014-79. Multa de ofício. Qualificação. Pressupostos afastados. Entendimento judicial consolidado. Relator: Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, 28 de julho de 2021.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9202-009.893*. Processo Administrativo Fiscal nº 10166.724552/2014-81. Multa de ofício. Qualificação. Pressupostos afastados. Entendimento judicial consolidado. Relator: Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, 28 de julho de 2021.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9202-010.264*. Processo Administrativo Fiscal nº 13808.002252/98-06. Multa de ofício. Qualificação. Inexistência de fundamentação no auto de infração. Descabimento. Relator: Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, 14 de dezembro de 2021

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9202-010.336*. Processo Administrativo Fiscal nº 10680.007972/2007-51. Omissão de rendimentos. Multa qualificada. Súmula CARF 14. Descabimento da qualificação. Relator: Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, 17 de dezembro de 2021.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9202-010.624*. Processo Administrativo Fiscal nº 11080.725464/2015-91. Multa de ofício. Ausência dos pressupostos legais. Impossibilidade de qualificação. Relatora: Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, 23 de março de 2023.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9202-010.758*. Processo Administrativo Fiscal nº 15940.720099/2013-40. Multa qualificada. Caracterização do dolo para fins tributários. Não ocorrência. Relatora: Conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes, 27 de junho de 2023

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9202-010.776*. Processo Administrativo Fiscal nº 16327.001442/2007-13. Multa qualificada. Necessidade de caracterização. Relatora: Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, 28 de junho de 2023

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9202-010.873*. Processo Administrativo Fiscal nº 10830.724890/2018-67. Multa qualificada. Omissão reiterada em DCTF. Necessidade de comprovação de sonegação, fraude ou conluio. Relator: Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, 26 de julho de 2023.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9202-011.093*. Processo Administrativo Fiscal nº 10166.729628/2013-84. Multa de ofício. Qualificação. Pressupostos afastados. Entendimento judicial consolidado. Relator: Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, 19 de dezembro de 2022.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9202-011.095*. Processo Administrativo Fiscal nº 10166.729629/2013-29. Multa de ofício. Qualificação. Pressupostos afastados. Entendimento judicial consolidado. Relator: Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, 19 de dezembro de 2022.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (3. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9303-007.341*. Processo Administrativo Fiscal nº 16175.000159/2005-85. Multa qualificada. Relator: Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, 16 de agosto de 2018.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (3. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9303-009.756*. Processo Administrativo Fiscal nº 10510.002866/2007-33. Compensação. Não declarada. Obrigações da Eletrobrás. Multa isolada. Relatora: Conselheira Vanessa Marini Cecconello, 11 de novembro de 2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (3. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9303-009.776*. Processo Administrativo Fiscal nº 10314.003760/2001-88. Multa de ofício qualificada. Inaplicabilidade. Inocorrência de fraude. Relatora: Conselheira Tatiana Midori Migiyama, 12 de novembro de 2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (3. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9303-009.816*. Processo Administrativo Fiscal nº 11020.003805/2007-78. Compensação. Multa isolada. Aplicabilidade. Percentual. Base de cálculo. Relatora: Conselheira Vanessa Marini Cecconello, 13 de novembro de 2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (3. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9303-010.317*. Processo Administrativo Fiscal nº 13982.000248/2005-29. Compensação. Obrigações da Eletrobrás. Multa isolada. Aplicabilidade. Percentual. Base de cálculo. Relatora: Conselheira Érika Costa Camargos Autran, 16 de junho de 2020.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (3. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 9303-010.832*. Processo Administrativo Fiscal nº 15586.720024/2012-64. Multa qualificada. Presunção de omissão de receitas. Relatora: Conselheira Vanessa Marini Cecconello, 15 de outubro de 2020.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (4. Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes). *Acórdão nº 104-23.659*. Processo Administrativo Fiscal nº 13851.0009041/2006-60. Sanção tributária. Multa qualificada. Justificativa para aplicação. Evidente intuito de fraude. Relator: Conselheiro Nelson Mallmann, 16 de fevereiro de 2009.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (4. Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes). *Acórdão nº 104-23.697*. Processo Administrativo Fiscal nº 14751.000508/2006-23. Sanção tributária. Multa qualificada. Justificativa para aplicação. Evidente intuito de fraude. Relator: Conselheiro Nelson Mallmann, 12 de maio de 2009.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (4. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 04-00.762*. Processo Administrativo Fiscal nº 10280.0000591/2005-75. Multa de ofício qualificada. Relatora: Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, 19 de maio de 2008.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (4. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais). *Acórdão nº 04-00.883*. Processo Administrativo Fiscal nº 11041.000560/2004-36. Multa de ofício qualificada. Relatora: Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, 04 de julho de 2008.

BRASIL. *Diário do Congresso Nacional*, Ano XLVI, nº 62, quarta-feira, 21 de agosto de 1991.

BRASIL. *Emenda de Plenário nº 36, de 2023*. Disciplina a proclamação de resultados de julgamentos, na hipótese de empate na votação no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e dispõe sobre conformidade tributária no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda e sobre o contencioso administrativo fiscal de baixa complexidade. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/pr>

op_mostrarintegra?codteor=2294436&filename=EMP%2036%20=%3E%20PL%202384/2023.

BRASIL. *Estatuto Social do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social – BNDES*. Aprovado em Assembleia Geral Extraordinária realizada em 20.02.2017, publicado no Diário Oficial da União em 21.03.2017 Disponível em: https://www.bndes.gov.br/wps/portal/site/home/quem-somos/governanca-contr ole/Legislacao_do_Sistema_BNDES/estatuto-do-bndes

BRASIL. *Parecer nº 127, de 2023*. Redação final do Projeto de Lei nº 2.384, de 2023, da Presidência da República. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9445294&ts=1752085443530&disposition=inline>.

BRASIL. *Parecer Preliminar de Plenário nº 2, de 2023*. Disciplina a proclamação de resultados de julgamentos, na hipótese de empate na votação no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e dispõe sobre conformidade tributária no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda e sobre o contencioso administrativo fiscal de baixa complexidade. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/pr op_mostrarintegra?codteor=2298319&filename=PRLP%202%20=%3E%20PL%202384/2023.

BRASIL. *Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023*. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências. Publicado no Diário Oficial da União de 22 de dezembro de 2023.

BRASIL. *Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998*. Aprova os Regimentos Internos da Câmara Superior de Recursos Fiscais e dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda. Publicado no Diário Oficial da União de 17 de março de 1998.

BRASIL. *Portaria RFB nº 309, de 31 de março de 2023*. Dispõe sobre o funcionamento do Contencioso Administrativo no âmbito da Receita Federal do Brasil. Publicado no Diário Oficial da União de 03 de abril de 2023.

BRASIL. *Projeto de Lei nº 2.360/64*. Dispõe sobre o imposto de consumo e reorganiza a diretoria de rendas internas. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=202694&fichaAmigavel=nao>

BRASIL. *Projeto de Lei nº 2.448/96*. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=202694&fichaAmigavel=nao>

eg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=202694&fichaAmigavel=nao

BRASIL. *Resolução do Congresso Nacional nº 1, de 8 de maio de 2002*. Dispõe sobre a apreciação, pelo Congresso Nacional, das Medidas Provisórias a que se refere o art. 62 da Constituição Federal, e dá outras providências. Publicado no Diário Oficial da União de 09 de maio de 2002.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Quinta Turma). *AgRg nos EDcl no REsp nº 1.417.240/SP*. Crime de apropriação indébita previdenciária. Inépcia da denúncia. Incidência da Súmula n. 7 do Superior Tribunal de Justiça – STJ. Autoria coletiva. Descrição genérica dos fatos. Crime omissivo próprio. Não recolhimento. Consumação. Dolo genérico configurado. Relator: Ministro Joel Ilan Paciornik, julgado em: 23 out. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Seção). *REsp nº 1.599.511/SP*. Recurso especial repetitivo. Direito civil e do consumidor. Incorporação imobiliária. Venda de unidades autônomas em estande de vendas. Corretagem. Cláusula de transferência Da obrigação ao consumidor. Validade. Preço total. Dever de informação. Serviço de assessoria técnico-imobiliária (SATI). Abusividade da cobrança. Relator: Ministro Paulo de Tarso Sanseverino, julgado em: 24 ago. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Sexta Turma). *AgRg no AREsp nº 1.192.690/SP*. Demonstração da autoria e da intenção de fraudar a ordem tributária. Prescindibilidade de especial fim de agir. Relator: Ministro Rogerio Schietti Cruz, julgado em: 17 mai. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). *AgRg no AI nº 346.807/MG. Tributário*. Acórdão em harmonia com o entendimento do plenário desta Corte acerca da recepção, como lei complementar, do Decreto-Lei n.º 406/68. Relator: Ministro Ilmar Galvão, julgado em: 18 dez. 2001.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). *HC nº 74.675/PA*. Direito constitucional, penal e processual penal. Ação penal contra prefeito municipal: Decreto-lei nº 201/67: recepção pela Constituição de 1988. Relator: Ministro Sydney Sanches, julgado em: 04 fev. 1997.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma). *HC nº 88.240/SP*. Direito processual. Habeas corpus. Prisão civil do depositário infiel. Pacto de São José da Costa Rica. Relatora: Ministra Ellen Gracie, julgado em: 07 out. 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *ADC nº 43/DF*. Pena. Execução provisória. Impossibilidade. Princípio da não culpabilidade. Relator: Ministro Marco Aurélio, julgado em: 07 nov. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *ADI nº 1.926/PE*. Direito constitucional e tributário. Ação direta. Lei estadual que regulamenta taxa judiciária, custas e emolumentos do estado de Pernambuco. Constitucionalidade. Relator: Ministro Roberto Barroso, julgado em: 20 abr. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *ADI nº 3.150/DF*. Execução penal. Constitucional. Ação direta de inconstitucionalidade. Pena de multa. Legitimidade prioritária do Ministério Público. Necessidade de interpretação conforme. Procedência parcial do pedido. Relator: Ministro Roberto Barroso, julgado em: 13 ago. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *ADI nº 429/CE*. Ação direta de inconstitucionalidade. Tributário. Normas gerais de direito tributário. Competência concorrente da união, estados e distrito federal para legislar sobre direito tributário. Artigo 24, inciso I, da CRFB/88. Ausência de inconstitucionalidade. Relator: Ministro Luiz Fux, julgado em: 20 ago. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *ADI nº 5.127/DF*. Direito constitucional. Controle de constitucionalidade. Emenda parlamentar em projeto de conversão de medida provisória em lei. Conteúdo temático distinto daquele originário da medida provisória. Prática em desacordo com o princípio democrático e com o devido processo legal (devido processo legislativo). Relatora: Ministra Rosa Weber, julgado em: 15 out. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *ADI nº 551/DF*. Ação direta de inconstitucionalidade. §§ 2.º e 3.º do art. 57 do ato das disposições constitucionais transitórias da constituição do estado do rio de janeiro. Fixação de valores mínimos para multas pelo não-recolhimento e sonegação de tributos estaduais. Violação ao inciso IV do art. 150 da Carta da República. Relator: Ministro Ilmar Galvão, julgado em: 24 out. 2002.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *ADI nº 6.821/MA*. Constitucional e Tributário. Art. 106, § 2º, II, da Lei 7.799/2002 do Estado do Maranhão. Instituição do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis ou de Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD. Hipóteses do art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal. Necessidade de prévia regulamentação mediante lei complementar federal. Medida cautelar confirmada. Ação direta julgada procedente. Modulação dos efeitos. Relator: Ministro Alexandre de Moraes, julgado em: 21 fev. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *ADI nº 6.824/RO*. Constitucional e Tributário. Art. 2º-A e 2º-B, II e IV, da Lei 959/2000 do Estado de Rondônia. Instituição do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis ou de Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD. Hipóteses do art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal. Necessidade de prévia regulamentação mediante lei complementar federal. Medida cautelar confirmada. Ação direta julgada procedente. Modulação dos efeitos. Relator: Ministro Alexandre de Moraes, julgado em: 21 fev. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *ADI nº 6.826/MG*. Constitucional e Tributário. Art 5º, II, da Lei 7.174/2015, do Estado do Rio de Janeiro. Instituição do imposto sobre transmissão causa mortis ou de doação de quaisquer bens ou direitos – ITCMD. Hipóteses do art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal. Necessidade de prévia regulamentação mediante lei complementar federal. Relator: Ministro Alexandre de Moraes, julgado em: 09 mar. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *ADI nº 851.108/SP*. Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Competência suplementar dos estados e do Distrito Federal. Artigo 146, III, a, CF. Normas gerais em matéria de legislação tributária. Artigo 155, I, CF. ITCMD. Transmissão causa mortis. Doação. Artigo 155, § 1º, III, CF. Definição de competência. Elemento relevante de conexão com o exterior. Necessidade de edição de lei complementar. Impossibilidade de os estados e o Distrito Federal legislares supletivamente na ausência da lei complementar definidora da competência tributária das unidades federativas. Relator: Ministro Dias Toffoli, julgado em: 01 mar. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *ARE nº 1.216.078/SP*. Recurso extraordinário com agravo. Direito Financeiro. Legislação de entes estaduais e distrital. Índices de correção monetária e taxas de juros de mora. Créditos tributários. Percentual superior àquele incidente nos tributos federais. Incompatibilidade. Relator: Ministro Dias Toffoli, julgado em: 29 ago. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *HC nº 82.424/RS*. Habeas-corpus. Crime imprescritível. Conceituação. Abrangência constitucional. Liberdade de expressão. Limites. Ordem denegada. Relator: Ministro Moreira Alves, julgado em: 17 set. 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *HC nº 84.078/MG*. Habeas corpus. Inconstitucionalidade da chamada "execução antecipada da pena". Art. 5º, LVII, da Constituição do Brasil. Dignidade da pessoa humana. Art. 1º, III, da Constituição do Brasil. Relator: Ministro Eros Grau, julgado em: 05 fev. 2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *HC nº 87.585/TO*. Depositário infiel. Prisão. Relator: Ministro Marco Aurélio, julgado em: 03 dez. 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *RE nº 1.016.605/MG*. Constitucional. Tributário. Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA). Recolhimento em estado diverso daquele que o contribuinte mantém sua sede ou domicílio tributário. Impossibilidade. Relator: Ministro Marco Aurélio, julgado em: 16 set. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *RE nº 582.461/SP RG*. Multa. Fixação em 20% do valor do tributo. Alegação de caráter confiscatório. Repercussão geral reconhecida. Relator: Ministro Cezar Peluso, julgado em: 22 out. 2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *RE nº 640.452/RO RG*. Constitucional. Tributário. Punição aplicada pelo descumprimento de obrigação acessória. Dever instrumental relacionado à operação indiferente ao valor de dívida tributária (punição independente de tributo devido). “Multa isolada”. Caráter confiscatório. Proporcionalidade. Razoabilidade. Quadro fático-jurídico específico. Proposta pela existência da repercussão geral da matéria constitucional debatida. Relator: Ministro Joaquim Barbosa, julgado em: 06 out. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *RE nº 736.090/SC RG*. Recurso Extraordinário. Tributário. Multa fiscal qualificada. Sonegação, fraude e conluio. 150% sobre a totalidade ou diferença do imposto ou contribuição não paga, não recolhida, não declarada ou declarada de forma inexata (atual § 1º c/c o inciso I do caput do artigo 44 da Lei Federal nº 9.430/1996). Vedação ao efeito confiscatório. Matéria constitucional. Questão relevante dos pontos de vista econômico e jurídico. Transcendência de interesses. Repercussão geral reconhecida. Relator: Ministro Luiz Fux, julgado em: 29 out. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *RE nº 736.090/SC*. Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tema nº 863. Direito tributário. Limite das multas qualificadas em razão de sonegação, fraude ou conluio. Necessidade de observância dos princípios do não confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade. Limite de 100% (cem por cento) do débito tributário ou, em caso de reincidência, de 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário. Relator: Ministro Dias Toffoli, julgado em: 03 out. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *RE nº 855.649/RS*. Direito Tributário. Imposto de renda. Depósitos bancários. Omissão de receita. Lei 9.430/1996, art. 42. Constitucionalidade. Recurso extraordinário desprovido. Relator: Ministro Marco Aurélio, julgado em: 03 mai. 2021.

BRUNO, Aníbal. *Direito Penal*: parte geral. Rio de Janeiro: Forense, 1967.

BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. Obter dicta abusivos: esboço de uma tipologia dos pronunciamentos judiciais ilegítimos. *Revista Direito FGV*, v. 14, n. 2, 2018.

BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. *Teoria do precedente judicial: a justificação e a aplicação de regras jurisprudenciais*. São Paulo: Noeses, 2012.

CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CARVALHOSA, Modesto. *Comentários à Lei de Sociedades Anônimas*. v. 4. Tomo II. São Paulo: Saraiva, 2011.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e Prática das Multas Tributárias*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária*. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

COSSIO, Carlos. *La teoria egologia del derecho y el concepto juridico de libertad*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1964.

COVIELLO FILHO, Paulo. A Impossibilidade da Manutenção da Multa Qualificada do Art. 44, Parágrafo 1º, da Lei n. 9.430, de 27 de Dezembro de 1996, por Julgamento Decidido por Voto de Qualidade, no Âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 225, p. 138-146, 2014.

COVIELLO FILHO, Paulo. A Multa Qualificada na Jurisprudência Administrativa. Análise Crítica das Recentes Decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 218, p. 130-141, 2013.

DANIEL NETO, Carlos Augusto. A Assimetria Conceitual entre as Sanções Administrativas e Penais na Tributação Federal. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, nº 46. p. 145-170, 2º semestre de 2020.

DANTAS, Rodrigo Numeriano Dubourcq. *Direito Tributário Sancionador – Culpabilidade e Segurança Jurídica*. São Paulo: Quartier Latin, 2018.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Da unidade do injusto no direito penal tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 63, 1994, p. 217-229.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. Belo Horizonte: Fórum, 2021.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Os Conceitos de Renda e Patrimônio*. Belo Horizonte: Del Rey, 1992.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Tipos e Conceitos. A incompatibilidade do modo de pensar por Tipos as regras de Competência Tributária Constitucionais (Federalismo, Separação de Poderes, Segurança Jurídica e Direitos e Garantias Fundamentais). In: MITIDIERO, Daniel; ADAMY, Pedro (coord.). (Org.). *Direito, razão e argumento: a reconstrução dos fundamentos democráticos e republicanos do Direito Público com base na Teoria do Direito*. Salvador: Juspodivm, 2020, p. 176-200.

DERZI, Misabel de Abreu Machado; BREYNER, Frederico Menezes. Multas tributárias e a vedação de confisco nos recentes julgamentos do STF. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). (Org.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2015, v. 19, p. 319-345.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

DIAS, Karen Jureidini. O Ágio e a Intertextualidade Normativa. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. 2. volume. São Paulo: Dialética, 2011.

DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

DIAS, Maria Tereza Fonseca; GUSTIN, Miracy Barbosa de Sousa; NICÁCIO, Camila Silva. *(Re)pensando a Pesquisa Jurídica*. São Paulo: Almedina, 2020.

DIDIER JUNIOR, Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. *Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela*. Salvador: Ed. Jus Podivm, 2015.

DUARTE, José Florentino. Prefácio. In: KELSEN, Hans. *Teoria Geral das Normas*. Porto Alegre: Fabris, 1986. p. 8.

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

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação*. São Paulo: Atlas, 2018.

FEDERICO, Lorenzo del; MONTANARI, Francesco. *Decriminalization of Tax Law by Administrative Penalties on Tax Duties*. In: SEER, Roman; WILMS, Anna Lenna. *Surcharges and Penalties in Tax Law*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2015. p. 101-116.

FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Imposto sobre a Renda – uma proposta de diálogo com a contabilidade*. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

FONSECA, Fernando Daniel de Moura; LOBATO, Valter de Souza. O aproveitamento fiscal do ágio, *Revista Eletrônica de Direito Tributário da ABDF*, v. 2. Rio de Janeiro, 2012. p. 11-12.

GALVÃO, Fernando. *Direito penal: parte geral*. São Paulo: Saraiva, 2013.

GODOI, Marciano Seabra de. A volta do in dubio pro contribuinte: avanço ou retrocesso? In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2013, p. 181-197.

GRECO, Marco Aurélio. Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura: Algumas Observações. In: WARDE JÚNIOR, Walfrido Jorge (Coord.) *Fusão, Cisão, Incorporação e Temas Correlatos*. Coord. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 9-20.

GRECO, Marco Aurélio. Multa Agravada e em Duplicidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 76, p. 148-161, 2002.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2011.

HALPERIN, Eduardo Kowarick. *Multa qualificada no direito tributário*. São Paulo: IBDT, 2021.

HUBAIDE, Sávio Jorge Costa. *Dosimetria das sanções tributárias: possibilidade e critérios*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2023.

JORGE, Alice de Abreu Lima. *Planejamento e direito tributário: reflexões à luz da distribuição democrática de competências, da justiça e da segurança jurídica*. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2016.

KELSEN, Hans. *Teoria Geral das Normas*. Porto Alegre: Fabris, 1986.

KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Direito e do Estado*. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LISZT, Franz Von. *Direito Penal Alemão*. Rio de Janeiro: F. Briguiet & C. Editores, 1899, v. 1.

LOBATO, Valter de Souza. *Capítulo 4 – O Novo Regime Jurídico do Ágio na Lei 12.973/2014*. In: MANEIRA, Eduardo; SANTIAGO, Igor Mauler (Coord.); LIMA, Daniel Serra; FONSECA, Fernando Daniel de Moura (Org.). *O Ágio no Direito Tributário e Societário – Questões Atuais*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 101-124.

LOPES JUNIOR, Aury. *Direito processual penal*. São Paulo: Saraiva, 2020.

LUHMANN, Niklas. *A nova teoria dos sistemas*. Porto Alegre: Ed. da Universidade Federal do Rio Grande do Sul/UFRGS, Goethe Institut/ICBA, 1997.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. O voto de qualidade no processo tributário. *Juris Plenum*, Caxias do Sul, 2019, p. 149-154.

MACHADO, Hugo de Brito. Teoria das Sanções Tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções Administrativas Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 159-191.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Imposto de Renda. Omissão de Receita. Regime Jurídico. Aplicação Imediata da Lei Tributária. Retroatividade da Lei Punitiva Benéfica. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 107, 2004, p. 84-94.

MAIRINK, Francisco Magno; ALVIM, Leonardo de Andrade Rezende. Da natureza jurídica da norma geral antiabuso. *Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário – RAFDT*, Belo Horizonte, ano 03, n. 06, p. 185-208, jul./dez. 2019.

MARINHO, Marina Soares. *Propriedade de quem? Proteção social e confisco tributário no Brasil*. 2024. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2024.

MARTINS, Eliseu; IUDÍCIBUS, Sérgio de. Intangível – Sua Relação Contabilidade/Direito – Teoria, Estruturas Conceituais e Normas – Problemas Fiscais de Hoje. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. 2. volume. São Paulo: Dialética, 2011.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; MURGEL, Maria Inês. Omissão de Receitas – Presunção – IRPJ e CSLL – Base de Cálculo – Valores Omitidos. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*, v. 5, n. 26, 2011. p. 44-65.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. São Paulo; Malheiros Editores, 2015.

MELLO, Roque Gadelha de. *Natureza e Aplicação das Multas Fiscais*. Salvador: Livraria Progresso Editora, 1958.

MEIRELLES, Hely Lopes; BURLE FILHO, José Emmanuel. *Direito administrativo brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2016.

MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2012.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2023

MEZGER, Edmund. *Derecho penal: parte general*. Buenos Aires: Editorial Bibliografica Argentina, 1958.

MOREIRA, André Mendes. *A Regra da Legalidade Tributária: uma reconstrução à luz da evolução constitucional, legislativa e jurisprudencial*. 2021. Tese (livre-docência) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2021.

MOREIRA, André Mendes; RIBEIRO, Jamir Calili. Metodologia do Direito Tributário e o Modo de Raciocinar por Tipo e por Conceitos. *In: Sacha Calmon Navarro Coelho (Org.). Segurança Jurídica*. Rio de Janeiro: GEN-Forense, 2013, v. 1, p. 517-538.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1995.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Doutrina do Professor Ruy Barbosa Nogueira* (centenário de nascimento). São Paulo: IBDT, 2019.

OLIVEIRA, Márcio Luís de. *A Constituição juridicamente adequada*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2016.

OLIVEIRA, Márcio Luís de; MAIRINK, Francisco Magno. Do Protocolo de Quioto ao Acordo de Paris: Uma Proposta para o Mecanismo de Desenvolvimento Sustentável no Sistema Jurídico Brasileiro. *In: Jamile Bergamaschine Mata Diz; Beatriz Souza Costa; José Antônio Moreno Molina (Org.). Sustentabilidade, Governança e Integração Regional em tempos de Crise*. Belo Horizonte: Editora Arraes, 2020, v. 1, p. 112-134.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Os Motivos e os Fundamentos Econômicos dos Ágios e Deságios na Aquisição de Investimentos, na Perspectiva da Legislação Tributária, *Revista Direito Tributário Atual* nº 23 . São Paulo, 2009, p. 449-489.

PACELLI, Eugênio. *Curso de processo penal*. São Paulo: Atlas, 2020.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil: introdução ao direito civil teoria geral de direito civil*. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado: Tomo IV – Validade. Nulidade. Anulabilidade*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

PONTES, Helenilson Cunha. Omissão de receitas e depósitos bancários: o sentido normativo do art. 42 da Lei 9.430/96. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 146, 2007, p. 85-100

PRADO, Luiz Regis. *Tratado de Direito Penal brasileiro: parte geral*. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

ROCHA, Sérgio André. *Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris Ltda, 2019.

ROSENVALD, Nelson; CHAVES, Cristiano. *Curso de Direito Civil: parte geral e LINDB*. São Paulo: Editora Atlas, 2014.

SANGUINÉ, Odone. *Prisão cautelar, medidas alternativas e direitos fundamentais*. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

SANTOS, Ramon Tomazela. *Ágio na Lei 12.973/2014: aspectos tributários e contábeis*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de *et al.* *Estudo sobre a aplicação de multas tributárias qualificadas: uma abordagem jurídica e econômica comparativa*. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, 2022.

SARMENTO, Daniel. *Direitos Fundamentais e Relações Privadas*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

SCAFF, Fernando Facury. In dubio pro contribuinte e o voto de qualidade nos julgamentos administrativo-tributários. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, 2014. p. 21-38.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Ágio em reorganizações societárias (aspectos tributários)*. São Paulo: Editora Dialética, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Considerações acerca da Disponibilidade da Renda: Renda Disponível é Renda Líquida. *In*: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Direito tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda* – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira. São Paulo: IBDT, 2019, p. 19-32.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Omissão de receitas e depósitos não identificados. *Revista de Direito Tributário*, nº 95, São Paulo, 2000, p. 24-32.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. São Paulo: Malheiros, 2016.

SILVA, José Afonso da. *Teoria do conhecimento constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2014.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *A Substituição Tributária Progressiva nos Impostos Não-cumulativos*. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. O Princípio da Presunção de Inocência e a Presunção de Culpa no Direito Tributário. *In*: SILVA, Paulo Roberto Coimbra (Org.). *Princípios Gerais da Repressão e Princípios Tributários*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2024, v. 1, p. 21-36.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Prefácio. *In*: JORGE, Alice de Abreu Lima *et al.* *Autocompensão de Tributos Federais*. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2020.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra; ANDRADE, Aurélio Oliveira. Das Zonas de Incerteza Objetiva no Direito Tributário Sancionador. *In*: SILVA, Paulo Roberto Coimbra (Coord.); ANDRADE; Aurélio Oliveira; GUIMARÃES, Samuel Giovanni Cruz (Org.). *Princípios Gerais da Repressão e Princípios Tributários*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2024, v. 3, p. 25-57.

SILVA, Virgílio Afonso da. O conteúdo essencial dos direitos fundamentais e a eficácia das normas constitucionais. *Revista de Direito do Estado (RDE)*, Rio de Janeiro, 2006, p. 23-51.

SILVA, Virgílio Afonso da. *Direito Constitucional Brasileiro*. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2021.

SILVA, Virgílio Afonso da. Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção. *Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais*, Belo Horizonte, 2003, p. 607-630.

SOUSA, Rubens Gomes de. Normas gerais do direito financeiro. *Revista de Direito Administrativo*, v. 37, 1954, p. 12-34.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Relatório geral aprovado pela Comissão Especial nomeada pelo Ministro da Fazenda para elaborar o Projeto de Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954.

TAVARES, Juarez. Espécies de dolo e outros elementos subjetivos do tipo. *Revista da Faculdade de Direito UFPR*, Curitiba, v. 14, 1971, p. 118-119.

TAVARES, Juarez. *Teoria do crime culposo*. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2018.

TAVARES, Juarez. *Teoria do injusto penal*. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2019.

TENÓRIO, Igor. *Direito Penal Tributário*. São Paulo: Bushatsky, 1973.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de Direito Processual Civil – Teoria geral do direito processual civil, processo de conhecimento e procedimento comum*. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada; simulação; elusão tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. Processo administrativo fiscal: caminhos para seu desenvolvimento. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 46, 1999. p. 78-83.

TORRINHA, Francisco. *Dicionário Latino Português*. Porto: Gráficos Reunidos Lda. 1942.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Planejamento Tributário e Multa Qualificada. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 179, p. 43-55, 2010.

WELZEL, Hans. *Derecho penal: parte general*. Buenos Aires: Roque Depalma Editor, 1956.

WELZEL, Hans. *El nuevo sistema del derecho penal: una introducción a la doctrina de la acción finalista*. Montevideo: B de F Ltda., 2004.

ZAFFARONI, Eugenio Raúl; BATISTA, Nilo; ALAGIA, Alejandro; SLOKAR, Alejandro. *Direito Penal Brasileiro: primeiro volume – Teoria Geral do Direito Penal*. Rio de Janeiro: Revan, 2017.