

6.1. A INSUFICIÊNCIA DO ELEMENTO SUBJETIVO	64
6.1.1. <i>Falta de definição do dolo e presunção a partir da descrição da conduta</i>	64
6.1.2. <i>Definições de dolo utilizadas</i>	66
6.2. ANÁLISE DA PARTICIPAÇÃO E RESPONSABILIDADE DE PESSOAS FÍSICAS NO ÂMBITO DA EMPRESA.....	69
6.3. A QUESTÃO DA RESPONSABILIDADE PENAL DA PESSOA JURÍDICA.....	72
6.3.1. <i>Dolo da pessoa jurídica nos julgados do CARF</i>	72
6.4. RESPONSABILIDADE EM CASOS DE CONTRATAÇÃO DE ESCRITÓRIOS DE CONTABILIDADE	75
6.5. IDENTIFICAÇÃO DE CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA PELO CARF	76
CAPÍTULO 7 – CONCLUSÃO	78
REFERÊNCIAS.....	81
.....	84

CAPÍTULO 1 – INTRODUÇÃO

O Direito Penal Econômico é como uma “casca” vazia, um grande “tipo penal em branco”, que dá a forma, que tipifica os delitos, mas que requer o conteúdo encontrado em normas de outros ramos do Direito para sua completude. Sob essa perspectiva, o estudo do direito penal em conjunto com os demais ramos que lhe dão suporte é de extrema importância.

Dentre os denominados crimes econômicos, destacam-se os delitos contra a ordem tributária que, não só dependem do direito tributário para dar significado às normas penais, mas também pressupõem uma análise de determinado conjunto fático pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (doravante CARF) para serem investigados e julgados nas instâncias penais.

Nesse contexto, o presente trabalho de conclusão tem como escopo o estudo de um dos feixes de intersecção entre o Direito Tributário e o Direito Penal. Trata-se da análise e averiguação da relevância penal de decisões em que o CARF aplicou a multa qualificada a contribuintes – pessoas físicas e jurídicas –, identificando a ocorrência de infrações qualificadas. Isto é, buscou-se compreender em que medida a decisão de aplicação da multa qualificada é indiciária de crime contra a ordem tributária e qual a importância para o Direito Penal das conclusões atingidas no âmbito administrativo-tributário.

A seleção do enfoque se deu em razão da ideia disseminada de que as condutas que ensejam a aplicação de tal multa estariam aptas a configurar crimes contra a ordem tributária, visto que constituem as “mais graves transgressões tributárias”¹. Inclusive, vale ressaltar, em diversos livros e manuais de Direito Tributário, os delitos de natureza tributária aparecem nos capítulos que versam sobre as infrações, especialmente as qualificadas.

Ademais, pelo fato de que, como se verá adiante, a definição penal de dolo foi importada para as decisões do Conselho, de modo a validar o seguinte silogismo: “se

¹ VILARES, Fernanda Regina; SIQUEIRA, James. **Da multa qualificada à multa empalhada**. Jota. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/contraditorio/de-multa-qualificada-a-multa-empalhada-17042017>>. Acesso em: 16 dez. 2019.

a multa indica a ocorrência de crime, basta demonstrar a inexistência do dolo para afastar a sanção tributária”².

O trabalho tem como objetivo analisar, estudar, questionar tais decisões para, enfim, demonstrar que o entendimento consolidado nas decisões proferidas pelo CARF quando da aplicação de multa qualificada, não pode ser transferido para o campo penal.

A presente exposição encontra-se dividida em sete capítulos. Os dois primeiros, introdução e metodologia do trabalho, respectivamente. O Capítulo 3, cuida das infrações e sanções tributárias. O Capítulo 4 adentra o Direito Penal e os Crimes Contra a Ordem Tributária, enfrentando questões como o caráter fragmentário do Direito Penal Tributário e a estrutura típica dos crimes tributários.

No Capítulo 5, apresenta-se os julgados do CARF separados por similaridade fática e jurídica, com uma breve descrição fática e daquilo que o Conselho destacou como relevante para a imposição da multa qualificada.

O Capítulo 6 é a síntese dos campos tributário e penal, em que são analisados os pontos relevantes, irrelevantes e problemáticos ao direito penal das decisões proferidas pelo CARF. Por fim, a conclusão está no Capítulo 7.

² VILARES, Fernanda Regina; SIQUEIRA, James. **Da multa qualificada à multa empalhada**. Jota. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/contraditorio/de-multa-qualificada-a-multa-empalhada-17042017>>. Acesso em: 16 dez. 2019.

CAPÍTULO 2 – METODOLOGIA

O presente trabalho teve origem a partir da curiosidade de entender a comunicação entre os campos tributário e penal, diante de uma realidade que se faz cada vez mais presente: a dos denominados crimes econômicos.

A escolha pelo estudo das decisões do CARF adveio do próprio objetivo da pesquisa, qual a seja a de analisar em que medida é transponível, ou até relevante, uma decisão no âmbito tributário para o campo penal.

Diante da ideia de que as infrações tributárias qualificadas indicam graves transgressões à lei tributária e pressupõem a necessidade da existência de fraude, conluio ou sonegação e da configuração de dolo, muito provavelmente configuraríamos também crimes contra a ordem tributária, a escolha pelo escopo de pesquisa foram as decisões em que o CARF julga aplicável a qualificação da multa.

A segunda escolha a ser tomada dizia respeito ao tratamento a ser conferido às decisões que seriam analisadas. A decisão foi por um tratamento qualitativo das informações, de modo que o objetivo não era avaliar quantas vezes o CARF decide desta ou daquela maneira, mas sim buscar uma amostra de decisões a partir das quais seria possível extrair a argumentação utilizada nos casos em que havia qualificação da multa, considerando as nuances que o contexto fático importava.

Dado o tempo disponível, o objeto da pesquisa e o fato de não haver relevantes alterações legislativas ou jurisprudenciais nos últimos anos a esse respeito, a delimitação temporal se deu no primeiro semestre do ano de 2019, sendo analisados, portanto, os acórdãos julgados entre 1º de janeiro de 2019 e 30 de junho de 2019, momento em que se encerrou a pesquisa jurisprudencial.

Tratando-se de uma pesquisa que visava entender a visão do Tribunal a respeito da aplicação da multa qualificada, foi determinada a seguinte chave de pesquisa: multa ADJ qualificada e (fraude ou conluio ou sonegação).

No período delimitado foram encontrados 56 acórdãos com a referida chave, sendo 13 deles inúteis para os propósitos da pesquisa em questão, pois não tratavam sobre a aplicação de multa qualificada. Dessa forma, foram 43 os precedentes

analisados, os quais foram divididos em dois grandes grupos (i) manutenção da multa qualificada e (ii) desqualificação da multa qualificada.

Considerando que a exposição tinha como objetivo entender a relevância penal das decisões de aplicação da multa qualificada, foram descartadas aquelas em que o CARF entendeu pela não aplicação da multa dessa natureza.

O escopo de análise ficou reduzido para 20 decisões que, por sua vez, foram separadas entre (a) pessoas físicas e (b) pessoas jurídicas, pois sabe-se que no Direito Penal Tributário brasileiro não há responsabilidade das pessoas jurídicas, o que interfere na análise de transposição direta do entendimento do CARF para o campo penal.

Quanto à aplicação da multa qualificada para pessoas físicas, extraiu-se da leitura das decisões que essas poderiam ser agrupadas em três outros subgrupos, por similaridade fática: (a.i.) utilização de interposta pessoa; (a.ii.) reiteração de omissão de rendimentos e; (a.iii.) sujeição passiva para a pessoa física.

Nos casos de aplicação a pessoas jurídicas, os fatos eram mais complexos e interligados, de forma que a divisão em subgrupos por similaridade fática não seria proveitosa para a análise pretendida. Dessa forma, optou-se por dividir as decisões entre (b.i) aquelas em que imputou-se responsabilidade solidária a pessoas físicas (sócios e administradores) e (b.ii.) aquelas em que a responsabilidade solidária não foi reconhecida ou sequer analisada.

A explanação dos resultados qualitativos – divididos conforme os grupos e subgrupos por similaridade fática – encontra-se no capítulo de número 5.

Para além da pesquisa jurisprudencial no CARF, vez que objetivava-se analisar se tais decisões poderiam ser transponíveis e qual seria sua relevância para o Direito Penal, fez-se necessário realizar revisão bibliográfica nesse segundo campo estudado.

O material – presente no capítulo 4 –, busca consolidar as principais preocupações, discussões e bases teóricas a respeito do direito penal tributário no Brasil, tais como sua subsidiariedade, a estrutura típica dos delitos tributários e a

comunicação pela Receita Federal de uma conduta supostamente indiciária de crime tributário.

CAPÍTULO 3 – INFRAÇÕES E SANÇÕES TRIBUTÁRIAS

3.1. Infrações tributárias

Os ilícitos fiscais, sob denominação de infrações tributárias pelo Código Tributário Nacional (artigo 112 e artigo 136 a 138), são, na definição de Barros Carvalho “*toda ação ou omissão que, direta ou indiretamente, represente o descumprimento dos deveres jurídicos estatuídos em leis fiscais*”³.

Conforme se depreende do artigo 113 do CTN, as infrações podem advir da não-prestação do tributo ou do não cumprimento de deveres instrumentais ou formais (obrigações de fazer e não fazer fixadas na lei tributária)⁴, tratando-se, em ambos os casos, de uma não-prestação⁵.

Essa não prestação, isto é, o descumprimento da prestação tributária, implica em ilicitude. Quando se tratar de obrigação principal, a ilicitude será denominada “substancial” e, no caso de uma obrigação acessória, “formal”.

As infrações tributárias podem também ser definidas como subjetivas ou objetivas. Subjetivas são as infrações “para cuja configuração exige a lei que o autor do ilícito tenha operado com dolo ou culpa”⁶, enquanto as objetivas são aquelas em que “qualquer que seja a intenção do agente, dá-se por configurado o ilícito”⁷. Isto porque, como ressalta Barros Carvalho, “ainda que o princípio geral, no campo das infrações tributárias, seja o de responsabilidade objetiva, o legislador não está tolhido de criar figuras típicas de infrações subjetivas”⁸.

No que diz respeito às infrações subjetivas – foco da presente exposição –, Barros Carvalho entende que cabe ao Fisco “exibir os fundamentos concretos que

³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25a ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 470.

⁴ CALMON, Sacha. Sanções Tributárias. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais**, Belo Horizonte, v. 27, n. 22, p.385-428, out. 1979, p. 399.

⁵ ANDRADE, Eduardo de. **A Multa Qualificada na Legislação Tributária Federal**. 2014. 204 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. p. 92.

⁶ CARVALHO, op. cit., p. 472.

⁷ Idem. loc. cit.

⁸ Idem. loc. cit.

revelem a presença de dolo ou da culpa, como nexos entre a participação do agente e do resultado material que dessa forma se produziu”⁹. Por esse motivo, são inadmissíveis as presunções nesse caso, de modo que não se pode inferir da mera ausência de recolhimento de determinado produto, os elementos capazes de caracterizar a infração subjetiva¹⁰.

3.2. Sanções administrativas tributárias

Ao falar de infração tributária, automaticamente refere-se à sanção a ser aplicada a esse ilícito cometido, pois “para que uma ação ou omissão seja considerada antijurídica, é indispensável que ela esteja prevista em norma jurídica que lhe comine uma sanção”¹¹.

Sanção tributária é “a relação jurídica que se instala, por força do acontecimento de um fato ilícito, entre o titular do direito violado e o agente da infração”¹². Como leciona Schoueri, o Direito Tributário prevê “para a hipótese de descumprimento da obrigação (principal) ou do dever instrumental, uma série de sanções, geralmente pecuniárias”¹³.

Ainda que sejam várias as espécies de sanções tributárias, a mais aplicada, penalidade pecuniária, é a denominada multa¹⁴. Todavia, as penalidades podem também abarcar, por exemplo, perda de mercadorias, veículos e moeda no âmbito aduaneiro (artigo 675 do Decreto n. 6.759/06), relativamente à introdução de mercadorias no país de forma ilícita.

Além disso, a cassação de regimes ou controles especiais estabelecidos em benefício de contribuintes, como nas Legislações de IPI e ICMS (respectivamente,

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25a ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 474.

¹⁰ Idem. Ibidem, p. 474 – 475.

¹¹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Infrações e Sanções Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 40.

¹² CARVALHO, op. cit., p. 487.

¹³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 811.

¹⁴ ANDRADE, Eduardo de. **A Multa Qualificada na Legislação Tributária Federal**. 2014. 204 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. p. 92.

¹⁴ CARVALHO, op. cit., p. 54.

artigo 555 e 608 do Regulamento do IPI e artigo 485 do Regulamento do ICMS/SP) e a imposição de regimes especiais de ofício, nos termos do artigo 488 do Regulamento do ICMS/SP.

A penalidade pecuniária, ainda assim, é a mais expressiva forma “do designio punitivo que a ordem jurídica manifesta, diante do comportamento lesivo dos deveres que estipula”¹⁵.

Cabe ressaltar que, ainda que o próprio tributo e a multa sejam obrigações pecuniárias, o que os difere é o fato gerador, a “situação da vida eleita pelo legislador para fazer incidir o preceito jurídico”¹⁶. O tributo tem por hipótese de incidência um fato lícito e a penalidade um fato ilícito.

Considera-se que o efeito disciplinador da multa é de grande sensibilidade. Isto porque, nos casos de pessoas jurídicas – constituídas com o objetivo de auferir lucro – a penalidade pecuniária e conseqüente redução patrimonial, configura-se como grande ameaça. No caso das pessoas físicas, a multa pode ser mais sensível a depender do montante aplicado e se significativo em relação à conduta praticada¹⁷.

O valor devido pelas multas varia de acordo com a obrigação que foi infringida e com a conduta praticada. A multa de mora, por exemplo, prevista no artigo 61 da Lei n. 9430/96, é aplicada pelo atraso no adimplemento da obrigação principal. O descumprimento da obrigação principal também é geralmente sancionado por meio de penalidade pecuniária, com base de cálculo em montante equivalente ao tributo que deixou de ser pago e a alíquota *ad valorem*.

Para os propósitos da presente exposição, basta ressaltar que para o descumprimento de obrigação principal de tributo ou contribuição instituído com base na competência tributária da União, a Lei n. 9.430/96 estipulou três tipos distintos de penalidade: (i) a multa de ofício por descumprimento da obrigação principal; (ii) a multa

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25a ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 489.

¹⁶ CALMON, Sacha. Sanções Tributárias. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais**, Belo Horizonte, v. 27, n. 22, p.385-428, out. 1979, p. 403.

¹⁷ ANDRADE, Eduardo de. **A Multa Qualificada na Legislação Tributária Federal**. 2014. 204 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. p. 92.

¹⁷ CARVALHO, op. cit., p. 56-57.

de ofício por descumprimento da obrigação acessória e; (iii) a multa de ofício por descumprimento da obrigação principal qualificada por sonegação, fraude ou conluio – a qual é objeto do presente estudo.

A multa de ofício está prevista no artigo 44, I, da Lei n. 9.430 e é estipulada em 75% 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.

3.3. Multa qualificada como sanção tributária

A Lei n. 9430/1996, que regulamenta disposições gerais da legislação tributária, determina em seu artigo 44, cuja redação é dada pelo artigo 14 da Lei n. 11.488/2007, que:

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:

(...)

§ 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.

Percebe-se que a o artigo 44 comina duas situações distintas para aplicação de multas por descumprimento da obrigação principal. O inciso I, como antes abordado, trata da multa de ofício, a qual possui caráter geral e se aplica a qualquer imposto ou contribuição não pagos, abrangendo também situações de falta de declaração e declaração inexata. No inciso II, por outro lado, são penalizadas as situações de não pagamento de carnê Leão.

O artigo distingue também as circunstâncias majoradoras da pena de multa de ofício básica em circunstâncias agravantes e circunstâncias qualificativas, respectivamente nos parágrafos 1º e 2º, levando à diferenciação entre a multa qualificada e a multa agravada.

Como se depreende do texto legal, a qualificação, prevista no §1º do artigo 44, recai sobre a multa de ofício. A multa qualificada é denominada de tal forma em razão da redação do § 2º do art. 68 da Lei no 4.502/64, criada para disciplinar a cobrança do antigo imposto sobre o consumo. Trata-se da mais severa das sanções tributárias, com exceção apenas da cumulação da circunstância qualificada com a circunstância agravante.

O parágrafo 2º, por sua vez, faz remissão aos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964, como condições para a duplicação da penalidade administrativa:

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 infração por descumprimento de obrigação principal – falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração ou de declaração inexata – será qualificada, portanto, quando cumulada com as circunstâncias qualificativas: fraude, sonegação e conluio e quando for a conduta dolosa.

Dessa forma, a situação definida como fato gerador para aplicação da multa qualificada constitui-se na satisfação de dois fatos: (i) falta de pagamento ou de recolhimento ou falta de declaração ou declaração inexata e (ii) prática de sonegação, fraude ou conluio.

Nas palavras de Lima Júnior:

Da letra da lei, extraímos então que, para aplicação da multa de ofício qualificada, é necessário que haja o comportamento previsto no critério material da multa de ofício, consubstanciado no não pagamento e na não declaração do tributo devido, revestido de ação dolosa, a qual expõe fraude, sonegação ou conluio.¹⁸

Ainda, ressalta-se que, como se verá em maiores detalhes a seguir, em todos os três casos – sonegação, fraude e conluio – a infração é de resultado. Isto porque, para se configurar as circunstâncias, é necessário que a ação ou omissão dolosa também implique na falta de pagamento ou de declaração.

Por fim, insta salientar que, como alerta Oliveira de Andrade Filho, os conceitos de sonegação, fraude e conluio não podem ser confundidos entre si ou presumidos:

[...] toda norma individual e concreta de aplicação desse preceito deve individualizar qual das três condutas foi adotada no caso concreto e as provas respectivas, já que os conceitos normativos de fraude, sonegação e conluio não podem – validamente – ser permutados pelo legislador [...].

[...] o fundamento legal da infração não pode ser unicamente o preceito da Lei n. 9.430/96; é necessária a produção de provas inequívocas de que tenha ocorrido pelo menos uma das condutas referidas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502. A indicação, pura e simples, do preceito normativo citado, sem a correspondente prova, sem a sua qualificação e individualização da conduta, implica cerceamento do direito de defesa e toma ilegítima a aplicação da multa qualificada.¹⁹

¹⁸ LIMA JUNIOR, João Carlos de. **Interpretação e aplicação das multas de ofício, de ofício qualificada, de ofício agravada e isolada**. 2017. 272 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2017, p. 141.

¹⁹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Infrações e Sanções Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 121.

3.3.1. Fraude

Em muitos preceitos legais, bem como frequentemente na análise de infrações e crimes tributários, a palavra “fraude” é utilizada com diferentes acepções, em sentido amplo e estrito, podendo causar confusão.

O conceito de fraude é muitas vezes aplicado em sentido amplo como sinônimo de dolo, como ocorria na antiga redação do artigo 44 da Lei n. 9430/96 (artigo já revogado), que mencionava o “evidente intuito de fraude” ao contemplar as hipóteses de sonegação, fraude e conluio, que seriam espécies desse gênero.

Mesmo após a revogação do artigo e da expressão, ela permanece vigente com a edição da Súmula n. 14 pelo CARF: *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.* (grifo próprio).

De uma leitura literal do artigo 72, depreende-se que na fraude em sentido estrito, o fato gerador sequer ocorre, pois há a prática de um artifício que contorna o fato típico previsto em lei. A ação fraudulenta dirige-se diretamente ao fato gerador, com o intuito de evitar o acontecimento ou modificar as características dele²⁰. Os atos fraudulentos são realizados, portanto, antes da ocorrência do fato para que, assim, “este se desnature completa ou parcialmente”²¹.

Nas palavras de Oliveira Andrade Filho:

A fraude à qual se refere o texto normativo é toda ação ou omissão praticada com artil, astúcia, malícia ou má-fé, com a qual o sujeito passivo visa a impedir a ocorrência do fato gerador ou que implique a modificação de algum

²⁰ LIMA JUNIOR, João Carlos de. **Interpretação e aplicação das multas de ofício, de ofício qualificada, de ofício agravada e isolada**. 2017. 272 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2017, p. 165.

²¹ Idem. loc. cit.

dos outros aspectos (quantitativo, pessoal, territorial ou temporal) da relação jurídica tributária.²²

O mencionado autor discorda da doutrina de Greco no sentido de que a ação que tem como objetivo impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador deve ser praticada quando estiver “em curso o processo formativo do fato gerador [...] se tiverem sido realizados atos que, substancialmente, representem o núcleo da definição do fato gerador”²³. Para Oliveira Andrade Filho, é irrelevante o momento em que ocorre a ação, importando apenas o seu resultado²⁴.

McNaughton entende de modo diverso, no sentido de que a fraude só se verifica após a ocorrência do fato gerador. Isto porque, caso punidas todas as condutas que evitam o fato gerador, situações absurdas seriam verificadas e a livre iniciativa seria prejudicada²⁵.

Para esse autor, a fraude é “prática de simulação ou dissimulação voluntária que esconde a prática do evento tributário ou de elementos constitutivos da obrigação tributária”²⁶. Por essa acepção, a fraude seria uma espécie de sonegação, aquela em que “não se relata, indevidamente, apenas, a linguagem dos chamados deveres instrumentais [...], mas se mascara a própria operação jurídica praticada”²⁷.

Entendo que a interpretação dada por McNaughton, além de fugir da literalidade do artigo, desconsidera o que o próprio autor leciona no sentido de que “o núcleo da conduta enquadrada como fraudulenta há de ser a falsidade”²⁸. Dessa forma, se a conduta de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador ou de

²² ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Infrações e Sanções Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 124.

²³ Idem. Ibidem, p. 155.

²⁴ Idem. Ibidem, p. 124.

²⁵ MCNAUGHTON, Charles William. Multa Qualificada e Multa Agravada em Matéria Tributária. In: BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida (Org.). **Crimes Contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Almedina, 2018, p. 295.

²⁶ Idem. loc. cit.

²⁷ MCNAUGHTON, Charles W.. Dolo. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Tributário. Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/300/edicao-1/dolo>.

²⁸ MCNAUGHTON, Charles William. Multa Qualificada e Multa Agravada em Matéria Tributária. In: BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida (Org.). **Crimes Contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Almedina, 2018, p. 295.

modificar suas circunstâncias, não contiver o elemento da falsidade e não for dolosa a fim de lesar o Fisco, esta não seria enquadrada como fraude e não seria prejudicada a livre concorrência.

Quanto ao dolo, para ensejar a qualificação da multa, não é suficiente que seja genérico. Deve-se identificar o dolo específico, a vontade do contribuinte dirigida a impedir ou diferir o pagamento daquele determinado tributo ²⁹.

3.3.2. Sonegação

A sonegação, definida no artigo 71 da Lei n.9.430/96, é toda ação ou omissão dolosa, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, sua natureza ou circunstâncias materiais como das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente. Na sonegação, portanto, o contribuinte permite a ocorrência do fato gerador, mas “tende, inclina-se, dirige-se” ³⁰, para ocultá-lo da autoridade.

Ressalta-se que, como mencionado, só se evita que a autoridade fiscal tome conhecimento daquilo que já efetivamente ocorreu e está constituído em fato por meio de relato documental³¹. Dessa forma, ao tratar de sonegação, diz-se respeito a fatos geradores que ocorreram “sem modificação de sua essência”³².

McNaughton entende que “fica claro que sonegação, ou evasão, importa um descumprimento por parte do sujeito passivo de dever instrumental prejudicando a constituição da obrigação do crédito tributário” ³³.

²⁹ LIMA JUNIOR, João Carlos de. **Interpretação e aplicação das multas de ofício, de ofício qualificada, de ofício agravada e isolada**. 2017. 272 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2017, p. 167.

³⁰ ANDRADE, Eduardo de. **A Multa Qualificada na Legislação Tributária Federal**. 2014. 204 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 165.

³¹ LIMA JUNIOR, op. cit., p. 155.

³² Idem. Ibidem, p.154.

³³ MCNAUGHTON, Charles William. Multa Qualificada e Multa Agravada em Matéria Tributária. In: BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida (Org.). **Crimes Contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Almedina, 2018. p. 289-314, p. 293.

Encontra-se o dolo na sonegação quando é identificado o desejo do agente de impedir ou retardar, conscientemente, o conhecimento da autoridade da ocorrência do fato gerador ou suas condições pessoais ³⁴. Ressalta-se que, no caso de ocultação das condições pessoais (inciso II do artigo 71 da Lei n.9.430/96) é necessária identificação da suscetibilidade de tal ocultação afetar a obrigação tributária principal ou crédito tributário correspondente ³⁵.

De acordo com Oliveira Andrade Filho, o dolo da sonegação é elementar e evidenciado quando da produção de provas falsas ou não verdadeiras, ou ainda do “revestimento formal simulatório de atos ou negócios jurídicos [...] portanto, o dolo nesse contexto é evidenciado por práticas como a falsidade material ou ideológica de documentos” ³⁶.

3.3.3. Conluio

O conluio é o acordo doloso entre pessoas físicas ou jurídicas com o objetivo de produzir os efeitos da fraude ou da sonegação, isto é, dos efeitos de ocultação possibilitados pela ocultação e dos efeitos denegatórios da ocorrência do fato gerador (ou ocorrência mitigada) possibilitados pela fraude³⁷. Não basta, portanto, que duas ou mais pessoas sem juntem em dolo, mas que necessariamente persigam os efeitos de sonegação e fraude³⁸.

3.3.4. Dolo

Difícil é a missão de definir o que é – ou o que deveria ser – o dolo para o Direito Tributário. Isto porque, como se verá adiante (capítulo 5), o próprio CARF acaba, por

³⁴ LIMA JUNIOR, João Carlos de. **Interpretação e aplicação das multas de ofício, de ofício qualificada, de ofício agravada e isolada**. 2017. 272 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2017, p. 156.

³⁵ Idem. Ibidem, p. 157.

³⁶ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Infrações e Sanções Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 122.

³⁷ ANDRADE, Eduardo de. **A Multa Qualificada na Legislação Tributária Federal**. 2014. 204 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 182.

³⁸ ANDRADE FILHO, op. cit., p. 124.

vezes, por adotar a concepção criminal de dolo e importa-la ao âmbito tributário a fim de qualificar as multas. Todavia, como se sabe, o dolo também está presente em outras áreas de direito, não sendo esse conceito monopólio do Direito Penal. Feito esse breve esclarecimento, passa-se a analisar o entendimento doutrinário acerca do dolo tributário.

McNaughton entende que, genericamente, o dolo consiste na “vontade de se praticar certa conduta, normalmente contrária a comando prescrito no ordenamento jurídico”³⁹. No Direito Tributário, “pressupõe a vontade do sujeito passivo de lesar o Fisco e de ter ciência de que lesa o Fisco”⁴⁰ “suprimindo, total ou parcialmente, a obrigação tributária a que o sujeito passivo deveria adimplir”⁴¹, o que não se confunde com a vontade de economizar tributos.

Para Oliveira de Andrade Filho, o dolo da Lei n. 4.502 “não tem a matiz que o verbo ‘querer’ pressupõe”⁴², “não é um elemento apenas volitivo, ele é ato ou fato que deve ser provado e não meramente declarado”⁴³. Isto porque, de acordo com o autor, o dolo enquanto elemento puramente psíquico é intangível, somente passa a ser suscetível de interpretação e de valoração quando externado por meio de comportamentos do agente.

Dessa forma, é relevante o modo de ação empregado pelo sujeito para frustrar o cumprimento da obrigação tributária, por meio, por exemplo, de “declarações falsas,

³⁹ MCNAUGHTON, Charles W. Dolo. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Tributário. Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/300/edicao-1/dolo>.

⁴⁰ MCNAUGHTON, Charles William. Multa Qualificada e Multa Agravada em Matéria Tributária. In: BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida (Org.). **Crimes Contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Almedina, 2018, p. 296.

⁴¹ MCNAUGHTON, Charles W.. Dolo. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Tributário. Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/300/edicao-1/dolo>.

⁴² ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Infrações e Sanções Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 127.

⁴³ Idem. Ibidem, p. 128.

documentos não verdadeiros, simulações, dissimulações e toda e qualquer forma de ilusão que implique a subtração ilegítima de fatos”⁴⁴.

Para Andrade, como se viu quando da descrição das infrações, o dolo nos artigos 71 a 73 da Lei deve ser vinculado à prática das circunstâncias de fraude, sonegação e conluio ⁴⁵. Além disso, “o agente tem que ter consciência de que sua ação tem o efeito de ocultar eventos, de afrontar diretamente, ou de contornar maliciosamente a lei” ⁴⁶ e, não bastasse, “é necessário que a ação perpetrada tenha por objetivo lograr a não declaração constitutiva do tributo e seu conseqüente não pagamento, que é o aspecto finalístico da ação de sonegar, fraudar e conluir”⁴⁷.

Há quem entenda, a exemplo do próprio Andrade, que o dolo da infração tributária qualificada seria o dolo penal, visto que está vinculado ao que define como “uma conduta típica muito bem definida pela lei em seus contornos, e não um negócio genérico” ⁴⁸.

Enfim, insta ressaltar que, como se está analisando ao longo do presente trabalho, o dolo tributário tem conseqüências negativas ao agente como aplicação de multas mais gravosas, responsabilização direta de indivíduos e, ainda, alteração no prazo decadencial.

3.4. Responsabilidade por infrações tributárias

A responsabilidade tributária e a responsabilidade penal são diversas e baseiam-se em pressupostos diferentes. Enquanto uma decorre da lei (tributária), a outra advém da violação a normas jurídicas penais ⁴⁹.

⁴⁴ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Infrações e Sanções Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 128.

⁴⁵ ANDRADE, Eduardo de. **A Multa Qualificada na Legislação Tributária Federal**. 2014. 204 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. p. 105

⁴⁶ Idem. Ibidem, p. 105-106.

⁴⁷ Idem. loc. cit.

⁴⁸ Idem. Ibidem, p. 106.

⁴⁹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Infrações e Sanções Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 182

O Código Tributário Nacional disciplina nos artigos 136 a 138, a responsabilidade por infrações ou “por multas aplicáveis em um liame jurídico-tributário”⁵⁰, no sentido de imputar responsabilidade por aquele que de fato a cometeu: “se cometo uma infração, respondo por ela”⁵¹. A responsabilidade por infrações e pelas sanções a elas impostas, está associada às noções de culpabilidade e imputabilidade⁵².

Assim sendo, ainda que na maioria dos casos o sujeito passivo da obrigação tributária seja o responsável pelas infrações, há casos em que a lei elege uma outra pessoa como responsável, tal como nos artigos 135 e 137 do CTN – casos de responsabilidade pessoal ⁵³.

O artigo 136 do Código Tributário Nacional, que de acordo com Costa é motivo de controvérsias ⁵⁴, está redigido da seguinte forma:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária **independe da intenção do agente** ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. (grifos próprios).

As controvérsias mencionadas pela autora dizem respeito à expressão destacada “independe da intenção do agente”, da qual muitos autores depreendem a adoção pelo legislador da teoria da responsabilidade objetiva ⁵⁵, tornando irrelevante a existência de dolo ou culpa para a imposição da penalidade pela infração. Caparroz, por exemplo, entende que tais elementos devem ser considerados tão somente para a dosimetria da sanção aplicável ⁵⁶.

Todavia, outros autores, a exemplo de Costa e Schoueri, entendem que a expressão apenas exclui o dolo, mas não a culpa, “como é regra no direito

⁵⁰ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 851

⁵¹ Idem. loc. cit.

⁵² ANDRADE FILHO, op. cit., p. 183

⁵³ Idem. loc. cit.

⁵⁴ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 8 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 314.

⁵⁵ CAPARROZ, Roberto. **Direito Tributário esquematizado**. São Paulo: Saraiva Jur, 2018, p. 512.; CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25a ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 504.

⁵⁶ CAPARROZ, Roberto. **Direito Tributário esquematizado**. São Paulo: Saraiva Jur, 2018, p. 512.; CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25a ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 512.

sancionatório”⁵⁷. De todo modo, ainda que se considere a culpa, o artigo 136, nas palavras de Schoueri “constitui importante variação da disciplina do Direito Penal”⁵⁸, em que, pelo que dispõe o artigo 18, I do Código Penal⁵⁹, a punição pela forma culposa é exceção e deve estar expressamente prevista em lei. Não se desconsidera, contudo, que o elemento volitivo é requerido para a tipificação da infração e na qualificação dessas quando necessário⁶⁰.

Barros Carvalho faz uma ressalva no sentido de que, uma vez que a formulação do artigo “não está em termos absolutos, a possibilidade de dispor em sentido contrário oferta espaço para que a autoridade legislativa construa as chamadas infrações subjetivas”⁶¹.

O artigo 137, tal como o artigo 135, dispõe sobre as situações em que a responsabilidade do agente é pessoal, nos casos em que o “agente atua em interesse próprio, contrário a seu representado”⁶². Sua importância reside, portanto, no fato de que prevê nítida separação entre o sujeito passivo da obrigação tributária e o sujeito ativo da penalidade”⁶³.

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às 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 às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

⁵⁷ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 8 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 315.

⁵⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 828.

⁵⁹ BRASIL, Decreto n. 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal: “Art. 18 - Diz-se o crime: I - doloso, quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo”.

⁶⁰ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 853.

⁶¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25a ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 504.

⁶² SCHOUERI, op. cit., p. 829.

⁶³ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Infrações e Sanções Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 194.

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

- a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;
- b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;
- c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

A primeira hipótese disciplinada no artigo diz respeito às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, de modo que sendo o autor (ou autores) identificado e a ele imputado o delito ou contravenção, responde, então, pessoalmente, pelo crime e pela infração simultaneamente ⁶⁴. Portanto, quando o indivíduo age dolosamente, cometendo crime ou contravenção penal, sua atuação não poderia ser considerada como regular ou normal, o que enseja a aplicação de responsabilidade pessoal.

Em suma, “se a infração é tão grave a ponto de ser tipificada como crime ou contravenção afasta-se a responsabilização da pessoa jurídica, atingindo-se as pessoas físicas dos dirigentes” ⁶⁵.

O inciso II prevê a imputação de responsabilidade pessoal por infrações em que o dolo específico do agente seja elementar. O dolo específico é definido por Schoueri como “a intenção de produzir determinado resultado, previsto pelo legislador, [...] a situação excepcional em que a infração apenas se configuraria caso se comprovasse que o infrator quis o resultado”⁶⁶. Sendo assim, uma vez cometida infração com dolo específico por determinado agente, a ele será imputada a responsabilidade pessoal pelo pagamento da sanção imposta.

⁶⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 829.

⁶⁵ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 854.

⁶⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 830.

De acordo com Sabbag, o disposto nesse inciso apenas diz respeito às infrações administrativas, vez que aquelas que podem também ser tipificadas como crimes ou contravenções já estão enquadradas no inciso I⁶⁷.

Por fim, a terceira hipótese trata do que Schoueri denomina ilícitos contra as vítimas, em que o agente comete simultaneamente um ilícito de natureza civil⁶⁸ com a intenção de prejudicar os representados⁶⁹. Nesse caso, a responsabilidade pessoal é imposta apenas àqueles que agiram contra o interesse das pessoas que representavam⁷⁰. O inciso tem como objetivo, portanto, evitar que o agente – pessoa natural ou jurídica – seja lesado quando este for, na realidade, a vítima da infração cometida por outrem.

O artigo 138, que encerra as disposições sobre responsabilidade por infrações do CTN, versa sobre a denúncia espontânea, tema que não guarda relevância e relação com os casos que serão analisados adiante.

⁶⁷ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 855.

⁶⁸ SCHOUERI op. cit., p. 830.

⁶⁹ SABBAG, op. cit., p. 857.

⁷⁰ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Infrações e Sanções Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 194.

CAPÍTULO 4 – CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

4.1. Caráter fragmentário do Direito Penal

Uma das principais características do Direito Penal é seu caráter fragmentário, ou subsidiário, que, alinhado ao princípio da intervenção mínima, o colocam como *ultima ratio* de um sistema legal para a proteção dos bens e interesses que são de maior importância para os indivíduos e a sociedade a qual pertencem⁷¹.

De acordo com Bitencourt, “a drasticidade da resposta penal, e os efeitos sobre o indivíduo por ela alcançado, representam a marca característica do Direito Penal”⁷². Por esse motivo, deve tal ramo do Direito sempre observar os princípios que limitam a atividade estatal, devendo ser utilizado de forma secundária e sempre antecedido por medidas menos danosas e gravosas.

Partindo do pressuposto de que possui o Direito Penal autonomia sistemática e teórica, entende-se que, conforme o ordenamento jurídico brasileiro, ilícitos tributários (infrações tributárias) são, e devem ser, diversos dos ilícitos penais (crimes)⁷³. Schoerpf elenca que são pelo menos três as correntes de pensamento que abordam tal diferenciação: seja em razão da natureza da sanção, da natureza da infração cometida ou devido à gravidade da violação à ordem jurídica⁷⁴.

De modo geral, tem-se que o ilícito tributário “pertence ao descumprimento de uma obrigação tributária principal (pagamento de tributo ou penalidade pecuniária ou o descumprimento de uma obrigação tributária acessória)”⁷⁵. Por outro lado, ilícito penal tributário, de acordo com Bitencourt e Monteiro, é uma infração a um bem jurídico tutelado pela norma penal, não uma mera violação a normas importadas do Direito Tributário.

⁷¹ BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal: Parte Geral**. São Paulo: Saraiva Jur, 2017, p. 39.

⁷² BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 28.

⁷³ Idem. Ibidem, p. 28.

⁷⁴ SCHOERPF, Patrícia. **Crimes Contra Ordem Tributária**. Curitiba: Juruá Editora, 2008, p. 83-91.

⁷⁵ Idem. Ibidem, p. 91.

Por conseguinte, considerando que o Direito Penal é proteção subsidiária de bens jurídicos extremamente relevantes, não é cabível a criminalização de condutas de mera infração de dever tributário que, por sua vez, não afetem o bem jurídico tutelado. Além disso, o Direito Penal observa princípios e regras de imputação específicos, necessariamente penais⁷⁶, os quais não podem ser mimetizados do Direito Tributário, visto que diferem das demais esferas de penalização.

Ainda, é de se ressaltar que, como se verá mais adiante, para a persecução de delitos tributários, é necessária a prévia conclusão acerca da legislação tributária no âmbito administrativo. Tal decisão pode, por exemplo, concluir pela existência de ilícito tributário, mas evidenciar a ausência de elementos essenciais – sobretudo dos subjetivos – à configuração do crime contra a ordem tributária, que é – ou deveria ser –, a *ultima ratio* do sistema de penalidades⁷⁷.

Nesse sentido, são autônomos os crimes contra a ordem tributária, pois não representam somente infração a normas do Direito Tributário, mas devem necessariamente afetar um bem jurídico protegido penalmente. É de suma importância que se entenda e defenda essa concepção, especialmente para evitar que o Direito Penal se torna uma ferramenta comum e eficaz de cobrança de tributos, como é de preocupação de muitos teóricos⁷⁸.

4.2. Bem jurídico tutelado

Não é uníssono o entendimento a respeito de qual o bem jurídico efetivamente tutelado pelos crimes tributários, mas não há dúvidas de que se trata de um valor supraindividual⁷⁹.

⁷⁶ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 28-29.

⁷⁷ PEREIRA, Mariana Correia. A Súmula Vinculante 24 do Supremo Tribunal Federal e a Discussão Judicial do Crédito Tributário. In: BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida (Org.). **Crimes Contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Almedina, 2018, p. 190.

⁷⁸ Idem. *Ibidem*, p. 191.

⁷⁹ “à vida em sociedade (...), sempre corresponderam valores que superavam interesses ou direitos individuais e que se estendem a grande número de consorciados, determináveis ou não” – ESTELLITA, Heloisa. **A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 173.

Ruivo elenca quatro das hipóteses sobre o bem jurídico tutelado pelos crimes contra a ordem tributária, como a própria ordem tributária, a integridade do erário público ou da Fazenda Pública, a arrecadação tributária e a receita tributária e, por fim, a verdade informacional⁸⁰.

Adota-se aqui o entendimento de Brito Machado, Baltazar Junior⁸¹ e Bitencourt⁸² no sentido de que o bem jurídico tutelado é a própria ordem tributária e não o interesse na arrecadação do tributo. Nessa perspectiva, leciona Brito Machado:

A ordem tributária, como bem jurídico protegido pela norma que criminaliza o ilícito tributário, não se confunde e com o interesse da Fazenda Pública. A ordem tributária é o conjunto das normas jurídicas concernentes à tributação. É uma ordem jurídica, portanto, e não um contexto de arbítrio. É um conjunto de normas que constituem limites ao poder de tributar e, assim, não pode ser considerado instrumento do interesse exclusivo da Fazenda Pública como parte nas relações de tributação.⁸³

4.3. Pressupostos para persecução penal

4.3.1. Consumação e punibilidade dos delitos tributários

A consumação de um delito está diretamente relacionada com a realização dos elementos típicos, momento esse que pode variar a depender de serem delitos de resultado (ou materiais) ou de mera conduta. Como se verá adiante, é pacífica a doutrina no sentido de que os delitos do artigo 1º da Lei 8.137 são materiais e do artigo 2º, por sua vez, de mera conduta.

Todavia, quando se trata de crimes contra a ordem tributária, o momento de consumação do delito guarda relação com os pressupostos de punibilidade e

⁸⁰ RUIVO, Marcelo Almeida. Os Crimes de Sonegação Fiscal (Arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90). In: BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida (Org.). **Crimes Contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Almedina, 2018, p. 438.

⁸¹ BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. Crimes federais. São Paulo: Saraiva. 2014, p. 417.

⁸² BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 33.

⁸³ MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Atlas, 2015, p. 23.

condições para a persecução penal, o que gera extensas discussões doutrinárias e jurisprudenciais. Não sendo esse o objeto do presente estudo, cabe apenas algumas pontuações a esse respeito, a fim de garantir maior compreensão do sistema penal tributário no Brasil.

A Súmula Vinculante 24⁸⁴ consolida o entendimento de que a denúncia em relação ao artigo 1º, incisos I a IV da Lei 8.137, apenas poderá ser oferecida após a constituição definitiva do crédito tributário, sendo essa condição objetiva de punibilidade. Isto porque o crime tipificado no referido artigo pressupõe a existência de um tributo devido, a ser objeto então da supressão ou redução⁸⁵.

No julgamento do Habeas Corpus 81.611, precedente representativo da Súmula, o Supremo Tribunal Federal afirmou que sem o lançamento definitivo, falta justa causa para ação penal:

I. Crime material contra a ordem tributária (L. 8137/90, art. 1º): lançamento do tributo pendente de decisão definitiva do processo administrativo: falta de justa causa para a ação penal, suspenso, porém, o curso da prescrição enquanto obstada a sua propositura pela falta do lançamento definitivo. 1. Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (ADInMC 1571), falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da L. 8137/90 - que é material ou de resultado -, enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo. 2. Por outro lado, admitida por lei a extinção da punibilidade do crime pela satisfação do tributo devido, antes do recebimento da denúncia (L. 9249/95, art. 34), princípios e garantias constitucionais eminentes não permitem que, pela antecipada propositura da ação penal, se subtraia do cidadão os meios que a lei mesma lhe propicia para questionar, perante o Fisco, a exatidão do lançamento provisório, ao qual se devesse submeter para fugir ao estigma e às agruras de toda sorte do processo criminal. 3. No entanto, enquanto dure, por iniciativa do contribuinte, o processo administrativo suspende o curso da prescrição da

⁸⁴ Súmula Vinculante 24 do Supremo Tribunal Federal: “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.”

⁸⁵ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel. Abertura de Inquérito Policial na Pendência de Processo Administrativo Tributário Estadual ou Municipal. In: BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida (Org.). **Crimes Contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Almedina, 2018. p. 157.

ação penal por crime contra a ordem tributária que dependa do lançamento definitivo.⁸⁶

A Súmula enfatiza a necessidade de ser **definitivo** o crédito tributário, como condição para a tipicidade criminal e para a exigibilidade desse crédito⁸⁷.

De acordo com Piscitelli⁸⁸, adotando referencial proposto por Barros Carvalho, após a constituição da relação jurídica tributária pela autoridade competente é que se pode falar em supressão ou redução de tributos para conseqüente configuração dos “crimes materiais” contra a ordem tributária.

Segundo a autora, é o lançamento tributário que declara a ocorrência do fato jurídico tributário, constituindo a relação jurídica tributária. O lançamento, contudo, só será “introduzido no ordenamento jurídico após o procedimento administrativo de apuração do fato jurídico tributário; [...] caso a autoridade administrativa esteja convencida acerca da ocorrência do fato”⁸⁹.

É da opinião de Brito Machado e Machado, que o mesmo óbice representado pela Súmula Vinculante 24 quanto à propositura de ação penal, impediria também a instauração de inquérito policial e outros procedimentos de natureza investigativa, porquanto não faria sentido a abertura de caderno investigatório para averiguar a ocorrência de fatos que sequer configuram um crime⁹⁰.

Isto porque, de acordo com Correia Pereira:

Enquanto o crédito tributário tem a sua exigibilidade sendo discutida, não é possível se pretender dar continuidade a uma investigação ou ação penal, sob o risco de se condenar contribuinte que agiu de forma lícita e que, tempo depois de sua condenação criminal, ao final da discussão tributária,

⁸⁶ STF, HC 81611, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 10/12/2003, DJ 13-05-2005 PP-00006 EMENT VOL-02191-1 PP-00084

⁸⁷ PEREIRA, Mariana Correia. A Súmula Vinculante 24 do Supremo Tribunal Federal e a Discussão Judicial do Crédito Tributário. In: BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida (Org.). **Crimes Contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Almedina, 2018. p. 172.

⁸⁸ PISCITELLI, Tathiane. A Decisão Administrativa Tributária Final como Condição para a Incidência da Norma que Relata o Crime Contra a Ordem Tributária. In: TANGERINO, Davi de Paiva Costa; GARCIA, Denise Nunes (Org.). **Direito Penal Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 77.

⁸⁹ Idem. Ibidem, p. 74.

⁹⁰ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel. Abertura de Inquérito Policial na Pendência de Processo Administrativo Tributário Estadual ou Municipal. In: BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida (Org.). **Crimes Contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Almedina, 2018. p. 158-159.

descobrirá que passou anos privado de sua liberdade erroneamente, nos casos em que a decisão lhe for favorável quanto à inexistência do crédito tributário exigível.⁹¹

Ressalta-se, todavia, que a Súmula Vinculante 24, por si só, não deve ser considerada fundamento suficiente para a instauração de investigação ou ação penal, visto que a decisão administrativa desfavorável ao contribuinte pode ainda ser discutida e questionada em sede judicial. Desse modo, seria precipitado interpretar a Súmula no sentido de que o crime de natureza tributária estaria tipificado simplesmente com o término da fase administrativa⁹².

Importante também levantar a discussão acerca da persecução penal dos crimes que não estariam tipificados nos incisos do artigo 1º abrangidos pela Súmula Vinculante 24. Quanto ao inciso V e parágrafo único do artigo 1º da Lei 8.137, Tangerino e Olive entendem não haver motivos para a não inclusão⁹³.

A discussão gira em torno sobretudo dos delitos de mera conduta do artigo 2º da Lei 8.137 e da necessidade de encerramento do processo administrativo-fiscal para o início da persecução penal.

Alguns autores, como é o caso de Bitencourt e Monteiro, utilizam a mesma linha de argumentação adotada quanto ao artigo 1º para exigir o término do processo administrativo também nos casos de delitos do artigo 2º. Isto é, tendo em vista que é com o encerramento da via administrativa que torna-se possível “realizar um juízo de valor sobre a existência de obrigação tributária, principal ou acessória, sobre a materialidade da infração tributária e sobre a sua exigibilidade”⁹⁴ e em sendo o Direito Penal a *ultima ratio* do sistema punitivo, entendem os autores que nos casos em que

⁹¹ PEREIRA, Mariana Correia. A Súmula Vinculante 24 do Supremo Tribunal Federal e a Discussão Judicial do Crédito Tributário. In: BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida (Org.). **Crimes Contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Almedina, 2018, p. 190.

⁹² Esse é o entendimento de Mariana Correia Pereira em: PEREIRA, Mariana Correia. A Súmula Vinculante 24 do Supremo Tribunal Federal e a Discussão Judicial do Crédito Tributário. In: BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida (Org.). **Crimes Contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Almedina, 2018. p. 193.

⁹³ TANGERINO, Davi; OLIVE, Henrique. **Crédito Tributário e Crime**. São Paulo: InHouse, 2018, p. 71-72.

⁹⁴ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 79

se discute a existência da obrigação tributária e o não cumprimento dos deveres pelo contribuinte, é necessário o encerramento da via administrativa.

Já Tangerino e Olive entendem que a Súmula Vinculante deve ser aplicada aos delitos materiais somente, vez que esta tem como pressupostos a atuação da Administração Pública e o direito ao contraditório administrativo⁹⁵.

4.3.2. Representação Fiscal para Fins Penais

A Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP) é o instrumento, ou procedimento, que conecta o procedimento administrativo com o processo penal. O artigo 83 da Lei 9.430/96 prevê que depois de proferida a decisão final na esfera administrativa, poderá ser encaminhada ao Ministério Público representação fiscal para fins penais relativa aos crimes previstos nos artigos 1º e 2º da Lei n. 8.137.

É pacífico, sobretudo após entendimento do Supremo Tribunal Federal na AD 1.517⁹⁶, que o documento tem natureza jurídica de *notitia criminis* e não se confunde com a representação do ofendido nos crimes de ação pública condicionada, considerando que o artigo 15 da Lei n. 8.137 determina expressamente que os crimes contra a ordem tributária deverão ser analisados em ação pública incondicionada. Na mesma decisão, o Supremo Tribunal Federal entendeu que a representação fiscal para fins penais também não é condição para o oferecimento de eventual denúncia.

Ao final do ano de 2018, a Receita Federal publicou a Portaria nº 1750, em sede da qual dispôs sobre a Representação Fiscal para Fins Penais. Pelo que consta do artigo 2º da nova regulamentação, a representação deverá ser feita por Auditor-Fiscal da Receita sempre que, no exercício de suas funções, identificar fatos que configuram, em tese: (i) **crimes contra a ordem tributária** ou contra a Previdência Social e; (ii) crime de contrabando e descaminho.

⁹⁵ TANGERINO, Davi; OLIVE, Henrique. **Crédito Tributário e Crime**. São Paulo: InHouse, 2018, p. 71-72.

⁹⁶ STF, ADI 1517 MC, Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Tribunal Pleno, julgado em 30/04/1997, DJ 22-11-2002 PP-00056 EMENT VOL-02092-01 PP-00107.

O artigo 5º da referida Portaria elenca os requisitos necessários para a elaboração do documento, sendo de suma importância ressaltar os seguintes:

Art. 5º A representação fiscal para fins penais referente a fatos que configuram, em tese, crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, ou crimes contra a Previdência Social definidos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), deverá conter:

I - a identificação das pessoas físicas a quem se atribua a prática do delito penal, da pessoa jurídica autuada e, quando couber:

a) das pessoas que possam ter concorrido ou contribuído para a prática do ilícito, mesmo que por intermédio de pessoa jurídica; e

b) dos gerentes ou administradores de instituição financeira que possam ter concorrido para abertura de conta ou movimentação de recursos sob nome falso, em nome de pessoa física ou jurídica inexistente ou de pessoa jurídica liquidada de fato ou sem representação regular;

II - a descrição dos fatos caracterizadores do ilícito penal e o seu enquadramento legal; e

III - a identificação das pessoas que possam ser arroladas como testemunhas, assim consideradas aquelas que tenham conhecimento do fato ou que, em razão de circunstâncias a ele relacionadas, deveriam tê-lo. (grifos próprios)

Após a elaboração da Representação, deverá ser encaminhada ao Ministério Público competente para propositura da ação penal⁹⁷. De acordo com Bitencourt e Monteiro, a norma do artigo 83 da Lei n. 9.430 “não inibe, nem condiciona o Ministério

⁹⁷ O artigo 15 da RFB n. 1750 prevê o prazo de 10 dias para o encaminhamento, de modo que: “Art. 15. As representações fiscais para fins penais serão encaminhadas ao órgão do MPF competente para promover a ação penal, mediante ofício do titular da unidade responsável pela formalização da representação, no prazo de 10 (dez) dias, contado da data: I - do encerramento do prazo legal para cobrança amigável, depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário relacionado ao ilícito penal, sem que tenha havido o correspondente pagamento; II - da decisão administrativa definitiva referente a auto de infração do qual não tenha resultado exigência de crédito tributário; III - da decisão definitiva do chefe da unidade que aplicou a pena de perdimento, na hipótese prevista no art. 12; IV - de formalização da representação fiscal, na hipótese prevista no § 2º do art. 12; ou V - de exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento do crédito tributário”.

Público, no que concerne a propositura de ação penal⁹⁸, considerando, ainda, o que dispõe a Súmula Vinculante 24 do modo como explanado supra (vide item 4.3.1.).

Segundo Jaloreto e Stahl, ao discorrerem sobre a banalização da RFFP, o fato de o servidor a que se refere a Portaria estar submetido às sanções disciplinares previstas na Lei n. 8.112/1990, faz com que, para que não seja penalizado por uma possível omissão, acabe agravando a conduta do contribuinte ao apontar fatos que poderiam configurar crime contra a ordem tributária⁹⁹.

4.4. Estrutura típica dos crimes tributários

De acordo com Baltazar Júnior, os crimes contra a ordem tributária podem ser divididos em cinco grandes grupos: a) descaminho; b) sonegação (denominadas condutas fraudulentas); c) apropriação indébita; d) crimes funcionais e; e) falsidades.

Para o propósito do presente trabalho, qual seja de averiguar a relevância penal da aplicação de multa qualificada, e a partir da amostra de casos coletada, cabe apenas estudar os delitos de sonegação, previstos no artigo 1º e 2º da Lei n. 8.137/1990.

Segundo Baltazar Júnior, os delitos do artigo 1º e 2º I, III, IV e V da Lei n. 8.137/1990 seriam condutas fraudulentas resultantes em crimes de sonegação, enquanto o delito previsto no artigo 2º, II da referida Lei seria de apropriação indébita.

Ressalta-se, todavia, que a definição do delito do artigo 2º, II como apropriação indébita tributária não é unânime na doutrina, visto que parte dela caracteriza todas as condutas dos artigos 1º e 2º da Lei n. 8.137 como sonegação fiscal típica cometida

⁹⁸ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 91-92.

⁹⁹ JALORETO, Jair, STAHL, Sidney. Responsabilidade Tributária e Representação Fiscal para Fins Penais. In: BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida (Org.). **Crimes Contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Almedina, 2018, p. 281.

por particular¹⁰⁰. Ou, ainda, segundo Almeida Ruivo, “as ditas sonegações brasileiras são crimes de fraude fiscal”¹⁰¹.

A Lei n. 8.137/1990 dispõe no artigo 1º:

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

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

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

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

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

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

O artigo 2º da referida Lei amplia ainda o leque da tipicidade, ao determinar que constitui crime da mesma natureza a omissão de declaração sobre rendas, bens ou fatos, recolhimento do tributo ou contribuição social pontualmente, descontando-se a importância sem repasse, e ainda por meio eletrônico fazendo uso de programa diverso daquele oficial.

Para a completa compreensão de ambos os artigos, depende-se das definições estabelecidas no âmbito tributário, em razão dos denominados elementos normativos do tipo penal, “aqueles cujo conhecimento depende do conhecimento especificamente

¹⁰⁰ A exemplo de Fernanda Vilares – VILARES, Fernanda Regina. A Dinâmica do Processo Penal nos Crimes Contra a Ordem Tributária. In: BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida (Org.). **Crimes Contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Almedina, 2018, p. 214.

¹⁰¹ RUIVO, Marcelo Almeida. Os Crimes de Sonegação Fiscal (Arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90). In: BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida (Org.). **Crimes Contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Almedina, 2018, p. 431.

jurídico”¹⁰². É o que ocorre com o objeto típico “tributo”, cuja definição é encontrada a partir da análise da Lei Tributária.

Antes de adentrar a análise da tipicidade dos delitos dispostos acima, cabe apenas fazer breve digressão quanto à utilização dos conceitos de fraude e sonegação pelo Direito Penal Tributário. Como já abordado anteriormente (cap. 3.3.1.), o conceito de fraude é utilizado em diversas acepções tanto no âmbito penal, quanto tributário. Diz-se, por exemplo, que o CARF requer “evidente intuito de fraude” para a configuração de um delito penal, que todos os crimes previstos nos artigos 1º e 2º da Lei 8.137 são fraudes fiscais¹⁰³ e, ao mesmo tempo, o artigo 1º, II da Lei 8.137 descreve especificamente a conduta “fraudar”.

A sonegação, também, além de ser circunstância de incidência da multa qualificada, como anteriormente abordado, é utilizada para definir *latu sensu* os crimes contra a ordem tributária disciplinadas nos artigos 1º e 2º da Lei 8.137.

4.4.1. Tipicidade objetiva

4.4.1.1. Tipo objetivo do delito de resultado previsto no artigo 1º da Lei n. 8.137

Extrai-se do *caput* do artigo 1º da Lei n. 8.137 a necessidade de haver supressão ou redução de tributo, bem como de obrigação acessória, mediante a prática de uma das condutas previstas nos incisos, para que então se configure o delito tipificado. Nas palavras de Piscitelli: “insere-se na materialidade do crime contra a ordem tributária a supressão ou redução de tributos mediante as condutas tipificadas”¹⁰⁴.

¹⁰² VILARES, Fernanda Regina. A Dinâmica do Processo Penal nos Crimes Contra a Ordem Tributária. In: BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida (Org.). **Crimes Contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Almedina, 2018. p. 213-236, p. 216.

¹⁰³ Definição de fraude: “resultado da conduta penalmente relevante que ofende bens jurídicos tutelados pela lei penal tributária. Não se trata de mera contrariedade ao mandamento da lei tributária, é o dano ou perigo de dano aos valores reconhecidos e protegidos pelo direito penal, razão pela qual são punidas com penas como ocorre nos arts. 1º e 2º da Lei”(p. 437 do livro grande)

¹⁰⁴ PISCITELLI, Tathiane. A Decisão Administrativa Tributária Final como Condição para a Incidência da Norma que Relata o Crime Contra a Ordem Tributária. In: TANGERINO, Davi de Paiva Costa;

Suprimir significa “eliminar, abolir, acabar, extinguir ou impedir que o tributo ou obrigação acessória apreça ou se configure no sistema tributário nacional”¹⁰⁵ e reduzir diz respeito à diminuição, isto é, o não recolhimento daquilo que deveria ter sido pago ao erário público¹⁰⁶. Na visão de Brito Machado: “suprimir o tributo na verdade é retirá-lo do mundo das realidades ordinariamente perceptíveis pelo fisco”¹⁰⁷, enquanto reduzir é “fazer com que ele se faça perceptível com expressão econômica menor do que aquela que deve ter em face do fato efetivamente ocorrido e da lei que sobre o mesmo incidu”¹⁰⁸.

Nesse sentido, suprimir ou reduzir tributo significa “ocultar, total ou parcialmente, fato gerador da obrigação tributária”¹⁰⁹ e tal ocultação, para que configure o tipo penal sob análise “há de se dar mediante uma das condutas descritas nos incisos”¹¹⁰. Brito Machado denomina as condutas descritas nos incisos como “ações-meio”, que complementam aquilo que é disposto no *caput* do artigo¹¹¹.

Os incisos constituem, portanto, meios de execução para a realização da supressão ou redução dos tributos, contribuições e eventuais acessórios, sendo necessária a verificação de “nexo causal e jurídico entre a conduta do agente e o resultado”¹¹², sendo tal resultado a supressão ou redução.

As condutas têm como objeto tributo, contribuição social ou qualquer acessório. Trata-se de elementos normativos que, como destacado supra, encontram definição em outro ramo do direito, o próprio direito tributário. Cabe enfatizar aqui que se entende tributo como “a realidade situada no plano da concreção jurídica [...] resultado da incidência da lei”¹¹³.

GARCIA, Denise Nunes (Org.). **Direito Penal Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 61-82, p. 67.

¹⁰⁵ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 105.

¹⁰⁶ Idem. Ibidem, p. 106.

¹⁰⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Atlas, 2015, p. 340

¹⁰⁸ Idem. loc. cit.

¹⁰⁹ Idem. Ibidem, p. 342.

¹¹⁰ Idem. loc. cit.

¹¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Atlas, 2015, p. 343

¹¹² BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 119

¹¹³ MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Atlas, 2015, p. 341.

Considera-se que os crimes previstos no artigo 1º são crimes materiais¹¹⁴, porquanto é necessário que a conduta efetivamente cause uma mudança no mundo exterior, o resultado¹¹⁵. No delito em análise, o resultado é o dano ao Erário Público, mediante a supressão ou redução de tributo, de modo que deve ser comprovada a repercussão negativa nos cofres públicos para a caracterização do delito¹¹⁶.

O delito é configurado no momento “[d]a comprovação da lesão na redução da receita tributária (artigo 1º, caput) e da lesão à verdade informacional (incisos do artigo 1º)”¹¹⁷ e não basta a conduta do agente, sendo necessário, ainda, que tais atitudes sejam descobertas pela Administração, tenham sua ocorrência relatada e seja estruturada relação jurídica em que figure o agente como sujeito passivo obrigado a adimplir o tributo em questão¹¹⁸. Desse modo, há que ser comprovada a efetiva supressão ou redução do tributo por meio das condutas descritas nos incisos, para que possa ser considerado consumado o delito¹¹⁹.

4.4.1.2. Tipo objetivo do delito previsto no artigo 2º da Lei

8.137

O artigo 2º remete ao artigo 1º analisado anteriormente, mediante a utilização da expressão “constitui crime de mesma natureza”. Sendo assim, os crimes do artigo 2º são também crimes contra a ordem tributária praticados por particulares, pertencentes à mesma “espécie tipológica clássica de sonegação fiscal”¹²⁰. Todavia, algumas diferenças devem ser pontuadas entre os artigos.

¹¹⁴ Idem. Ibidem, p. 362.

¹¹⁵ ZAFFARONI, Eugenio Raúl. **Manual de Direito Penal brasileiro: Parte Geral**. São Paulo: Thomson Reuters, 2019, p. 421.

¹¹⁶ PISCITELLI, Tathiane. A Decisão Administrativa Tributária Final como Condição para a Incidência da Norma que Relata o Crime Contra a Ordem Tributária. In: TANGERINO, Davi de Paiva Costa; GARCIA, Denise Nunes (Org.). **Direito Penal Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 69-70.

¹¹⁷ RUIVO, Marcelo Almeida. Os Crimes de Sonegação Fiscal (Arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90). In: BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida (Org.). **Crimes Contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Almedina, 2018, p. 445.

¹¹⁸ PISCITELLI, op. cit., p.72-73; BITENCOURT; MONTEIRO, op. cit., p. 60-61.

¹¹⁹ PISCITELLI, Tathiane, op. cit. p. 72-73; MACHADO, op. cit., p. 91.

¹²⁰ RUIVO, Marcelo Almeida. Os Crimes de Sonegação Fiscal (Arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90). In: BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida (Org.). **Crimes Contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Almedina, 2018, p. 445.

De início, destaca-se que os delitos do artigo 2º não requerem a efetiva produção de um resultado material – como faz o artigo 1º ao exigir a efetiva supressão ou redução do tributo – sendo, portanto, crimes de mera conduta ¹²¹, os quais se consumam com simples ação ou omissão, nos casos em que o legislador não exige a produção de um resultado ¹²².

Além disso, diferentemente do artigo 1º, não descreve no caput o núcleo essencial do tipo, de modo que cada um dos incisos constitui uma norma incriminadora com preceito primário autônomo, tendo em comum somente o preceito secundário da pena¹²³. Vale ressaltar que, ainda que algumas condutas descritas nos incisos se assemelhem àquelas do artigo 1º, o que as diferencia é a técnica de tipificação explicada.

4.4.2. Tipicidade subjetiva

É inconteste que os crimes contra a ordem tributária requerem a identificação de uma conduta dolosa, cada qual voltada aos elementos objetivos do tipo em questão.

O artigo 18, I do Código Penal define como crime doloso aquele no qual “o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo”. Todavia, dadas as críticas que são feitas ao dispositivo, por sua imprecisão e definições defeituosas ou superadas, recorre-se frequentemente à doutrina para um melhor entendimento do elemento subjetivo em questão.

De acordo com Juarez Cirino: “o dolo é a vontade consciente de realizar um crime ou – mais tecnicamente – a vontade consciente de realizar o tipo objetivo de um crime, também definível como saber e querer em relação às circunstâncias de fato do

¹²¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Atlas, 2015, p. 393.

¹²² BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal: Parte Geral**. São Paulo: Saraiva Jur, 2017, p. 292.

¹²³ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 159; RUIVO, op. cit., p. 445.

tipo legal”¹²⁴. Sendo assim, observa-se que o dolo é composto por um elemento intelectual ou cognitivo e um elemento volitivo¹²⁵.

O componente intelectual ou cognitivo do dolo diz respeito ao conhecimento ou representação psíquica, no sentido de que o agente tem conhecimento atual – presente no momento da ação – das circunstâncias de fato do tipo objetivo, abrangendo os elementos presentes e futuros¹²⁶.

Quanto ao elemento volitivo (indicado na definição do tipo doloso prevista no Código Penal), este consiste na vontade – a qual deve ser informada pelo conhecimento atual – de realizar o tipo objetivo de um crime, abrangendo a conduta, o resultado e o nexa causal. Bitencourt destaca que o elemento volitivo “pressupõe a previsão, isto é, a representação, na medida em que é impossível querer algo conscientemente senão aquilo que se previu ou representou na nossa mente”¹²⁷.

O artigo 18, I do Código Penal é impreciso também por não especificar as diferentes espécies de dolo, amplamente reconhecidas pela doutrina moderna. São três as espécies distinguidas: (i) dolo direto de primeiro grau; (ii) dolo direto de segundo grau e (iii) dolo direto de terceiro grau ou dolo eventual.

Em breve síntese, o dolo direto de primeiro grau está relacionado ao fim proposto e aos meios escolhidos, tendo por objeto aquilo que o autor quer realizar, o fim por ele proposto.

Já o dolo direto de segundo grau abrange as consequências típicas tidas como certas ou necessárias pelo autor, isto é, o autor empreende meios para realizar o fim e, também, os efeitos secundários – os quais o autor não queria o resultado, mas aceitou a sua necessária ocorrência para a persecução do fim desejado.

¹²⁴ SANTOS, Juarez Cirino dos. **Direito Penal: Parte Geral**. Florianópolis: Tirant Lo Blanch, 2018, p. 140-141.

¹²⁵ BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal: Parte Geral**. São Paulo: Saraiva Jur, 2017, p. 366.

¹²⁶ Nesse sentido: BITENCOURT, op. cit., p. 368 e 369; SANTOS, op. cit., p. 141.

¹²⁷ BITENCOURT, op. cit., p. 369.

Por fim, o dolo eventual difere dos dolos diretos, pois nesse caso o agente não quer diretamente a realização do tipo, mas assume o risco da produção de seu resultado e da possibilidade ou probabilidade de sua ocorrência.

Especificamente no que diz respeito ao dolo no delito tributário, Bitencourt e Monteiro afirmam que este deve implicar o propósito de fraudar a Fazenda Pública, a partir de atos que almejam esse fim¹²⁸.

Os autores adiantam o que se verá a seguir a respeito da identificação e da prova do dolo, que é muitas vezes presumido a partir da conduta de um mero inadimplente, um devedor do fisco¹²⁹. Isto porque, de acordo com eles, a constatação do dolo é indevidamente presumida quando se equipara a realização da infração tributária com a realização do crime contra a ordem tributária, “como se a mera infração do dever extrapenal fosse constitutiva de crime”¹³⁰.

4.4.2.1. Elementos subjetivos especiais dos artigos 1º e 2º da Lei 8137

O artigo 1º da Lei 8.137 contém elemento subjetivo especial, motivo pelo qual deve-se demonstrar que o autor não só tinha conhecimento e vontade de realizar as condutas descritas, mas também que possuía essa específica intenção¹³¹.

Considerando que os incisos do artigo 2º são, cada um, um tipo penal diverso, apenas os incisos II e V dispõem sobre elementos subjetivos especiais. O inciso II prevê o elemento subjetivo especial no “especial fim de apropriar-se dos valores recebidos ou cobrados, isto é, o agente se apossa na intenção de não recolhê-los”¹³². Já o inciso V exige a “utilização ou divulgação de programa de processamento de dados com o

¹²⁸ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 49.

¹²⁹ Idem. Ibidem, p. 48.

¹³⁰ Idem. Ibidem, p. 49.

¹³¹ RUIVO, Marcelo Almeida. Os Crimes de Sonegação Fiscal (Arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90). In: BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida (Org.). **Crimes Contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Almedina, 2018, p. 448.

¹³² BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 182

fim de permitir que o sujeito passivo da obrigação tributária possua informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública”¹³³.

¹³³ Idem. Ibidem, p. 205.

CAPÍTULO 5 – APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA PELO CARF

Os capítulos anteriores buscam fornecer uma base teórica a respeito das infrações qualificadas e dos crimes tributários, para que se possa adentrar, então, na análise das decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

5.1. Pessoas físicas

5.1.1. Utilização de interposta pessoa

No processo de nº **18470.726356/2016-71** (acórdão 2301-006.062), o CARF julgou caso em que contribuinte mantinha secretamente contas no exterior em nome de pessoas jurídicas – *offshores*, as quais foram utilizadas, principalmente, para receber vantagens indevidas.

O CARF entendeu que, ao efetuar movimentação bancária por meio de interpostas pessoas jurídicas, o contribuinte teve o propósito deliberado de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, por parte do Fisco, da ocorrência do fato gerador do imposto de renda.

Sem apresentar extensa fundamentação, o Tribunal Administrativo entendeu, em razão da interposição de pessoa jurídica, que não se trata de mera inadimplência de tributo, mas da prática de condutas desejadas com o intuito deliberado de violar a lei tributária e com pleno conhecimento de sua ilicitude, configurando o dolo.

Isso teria sido feito em conluio com outras pessoas e de forma a impedir o conhecimento pela administração tributária da ocorrência do fato gerador do imposto de renda, visto que não foram informados os rendimentos tributáveis na declaração de ajuste anual. O CARF caracterizou, assim, a sonegação, mas afirmou que a conduta se subsumiu às hipóteses descritas em todos os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502.

Insta ressaltar que a definição de fraude adotada pelo Relator do acórdão misturou elementos tributários e penais:

O art. 71, inciso I, definiu que sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

A Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, em seu art. 1º, inciso I, explicitou melhor esse conceito ao dispor que constitui crime de sonegação fiscal prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes da pessoa jurídica de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei.

Mais tarde, sem utilizar a expressão "sonegação fiscal", mas definindo os mesmos fatos antes sob aquela alegação, a Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, definiu os crimes contra a ordem tributária. Nos termos do artigo 1º, inciso I, constitui tal crime suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório mediante a omissão de informação ou declaração falsa às autoridades fazendárias.

Por fim, fez-se uma análise da relevância da confissão para a apuração da responsabilidade tributária. Apesar de o contribuinte, por meio de colaboração premiada, ter reconhecido ser beneficiário das referidas contas no exterior, o CARF considerou que os elementos subjetivos são investigados no momento das práticas, não importando se o investigado confessa depois. Dessa forma, conclui-se pela irrelevância de tal fato, que apenas apontou para a configuração da materialidade da infração tributária.

No processo de nº **12448.729104/2016-03** (acórdão 2202-004.869), tratou-se de contribuinte e seu sócio, que abriram contas no exterior usando nomes de empresas *offshore* para trânsito dos valores decorrentes de esquema de corrupção, ocultando rendimentos, bens e direitos nas declarações de rendimento prestadas à Receita Federal, no curso dos anos calendários 2010 e 2011.

A autoridade lançadora entendeu que ficou configurado o crime de sonegação, em razão dos rendimentos que foram recebidos no exterior, além de evidente intuito de fraude, no caso dos rendimentos recebidos no Brasil com utilização de *offshore*, conforme definido nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64. Ainda, afirmou que há indícios de crime contra a ordem tributária previsto no artigo 1º da Lei 8.137/90.

O CARF considerou demonstrado que os pagamentos recebidos pelo contribuinte, via pessoa jurídica interposta, foram essencialmente fundamentados em atuação ilícita e pessoal, indistinguível de circunstancial prestação de serviços daquela derivada, devendo o imposto de renda ser apurado considerando tais pagamentos como rendimentos daquele real beneficiário dos valores recebidos.

O Relator, reproduzindo dispositivo legal, reiterou que as condutas que ensejam a aplicação da multa qualificada têm como pressuposto uma atuação ou omissão dolosa por parte do agente.

Entendeu-se que os elementos do dolo estavam presentes, quais sejam: consciência da conduta, consciência do resultado e do nexos causal entre as condutas e o resultado, além da vontade de atuar no sentido de provocar resultado infrigente das normas jurídico-tributárias.

Considerou-se que não há como cogitar negligência, imprudência ou imperícia, ou ainda caso fortuito e força maior, quando “são desvelados uma série de atos concatenados deliberadamente realizados visando a criação de pessoas jurídicas sem substância econômica efetiva, no Brasil e no exterior, como veículo para redução indevida de carga tributária”.

Os fatos narrados estariam amplamente comprovados nos autos por depoimentos que comprovariam que o contribuinte e seu sócio abriram contas em *offshores* para possibilitar o trânsito de valores do esquema de corrupção em que estavam envolvidos. Em tais depoimentos, estaria evidente que o contribuinte até mesmo prestava consultoria aos dirigentes da estatal envolvidos no esquema quanto à melhor forma de ocultação de recebimentos decorrentes de prática criminosa.

Dessa forma, identificou-se que o sujeito passivo conscientemente omitiu do fisco recursos derivados de vantagens indevidas, provenientes do esquema de corrupção apurado na Operação Lava Jato, valendo-se da escrituração e declaração de receitas de prestação de serviços fictícios por pessoa jurídica, com o objetivo de impedir o conhecimento fato gerador do imposto de renda da pessoa física.

No processo de nº **11080.730468/2016-71** (acórdão 2301-005.833), descreve-se que o contribuinte se utilizava de uma empresa para atuar em parceria com pessoas físicas diversas, quando, na realidade, o serviço – ilícito – era prestado por pessoa física, em conluio com demais pessoas físicas.

O CARF concluiu que não houve simples omissão de rendimentos, pois foi demonstrada e comprovada a prática de sonegação fiscal mediante fraude. Isto porque o contribuinte teria deslocado de forma dolosa a tributação de pessoa física para a pessoa jurídica, utilizando empresa como fachada, o que caracterizaria prática fraudulenta para reduzir tributação. O fiscalizado teria se utilizado, ainda, de outra empresa simulada, onde a empresa inicial recebeu valores como “sócia participante”.

Por tais elementos, considerou-se demonstrado o comportamento fraudulento e doloso, visto que ocorreu sonegação mediante fraude, em que a intenção do contribuinte era impedir o conhecimento do fato gerador pela Autoridade de fiscalização tributária.

Os processos nº **10380.724638/2017-12**, nº **10380.725189/2017-20**, nº **10380.725188/2017-85**, nº **10380.725184/2017-05**, nº **10380.725186/2017-96** e nº **10380.725185/2017-41** (acórdãos 2301-005.930, 2301-005.933, 2301-005.934, 2301-005.932, 2301-005.931, 2301-005.929), dizem respeito ao mesmo conjunto de fatos, sendo que as decisões dos três primeiros e dos três últimos, foram idênticas entre si, mas todas continham os mesmos elementos e argumentos.

Trata-se de um mesmo grupo familiar, em que os integrantes eram sócios da empresa holding Telles Participações e Negócios S/A, que teria se utilizado de um planejamento tributário abusivo com a criação, supostamente sem propósitos negociais, de fundos de investimento.

O objetivo seria o de alterar maliciosamente as características essenciais da obrigação tributária e se eximir do pagamento do imposto devido sobre o ganho de capital na venda de ações participativas da sociedade de uma das empresas do grupo – Ypióca Agroindustrial de Bebidas S/A.

Os atos em questão disseram respeito, portanto, à formalização dos fundos de investimento Telles FIP e Alvorada FIM, entidades interpostas entre as sociedades operacionais e seus acionistas/cotistas (membros da família Telles). A Ypióca Agroindustrial de Bebidas S/A passou a pertencer diretamente ao Telles FIP, o que demonstrava a materialização da vontade de economizar tributos, e a criação do Alvorada FIM, por sua vez, evidenciou a suposta ampliação das possibilidades de escolha de ativos para aplicação de recursos.

De acordo com o entendimento do CARF, não havia propósitos negociais, pois, como qualquer fundo de investimento em participações, o Telles FIP deveria ter como função precípua a realização de investimentos novos, e não a gestão profissional de investimentos antigos – assim representados por empresas operacionais que já pertenciam àquele grupo empresarial, antes da criação dos fundos. Ademais, a concentração de poderes nas mãos do contribuinte Eduardo Ferreira Telles para a concretização do negócio, demonstraria também a desnecessidade do Telles FIP.

Em todas as decisões, assentou-se que, para identificar o dolo do contribuinte, há que se perquirir os elementos vontade e consciência voltados para a prática do delito (conceito usado nos acórdãos).

O dolo, contudo, foi identificado na própria descrição da conduta, isto é, na realização de operações societárias – interposição de fundo de investimento entre seus cotistas e a companhia operacional vendida – que culminaram na constatação do planejamento tributário abusivo. Isto porque, o principal objetivo seria o benefício da isenção de imposto de renda sobre o ganho de capital na venda de ativos, haja vista que os verdadeiros contribuintes desse tributo eram os cotistas do Alvorada FIM (membros da família Telles).

Concluiu-se que o ato ilícito cometido se coaduna com as hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502 e que ocorreu a prática de simulação, dado que o FIP foi constituído para finalidades que não coadunavam com os objetivos para os quais a legislação o instituiu. Entendeu-se que com a prática de simulação, caracteriza-se, conseqüentemente, o dolo e a sonegação.

Nos processos de nº 1 **0380.725184/2017-05**, **10380.725186/2017-96** e **10380.725185/2017-41** que apresentavam fundamentação ligeiramente diversa, a sonegação foi definida como a realização de atos ou negócios jurídicos por meio de forma prescrita ou não defesa em lei, mas de modo que a vontade formalmente declarada no instrumento oculte deliberadamente a vontade real dos sujeitos da relação jurídica. O ato de sonegação é, portanto, aquele que existe apenas aparentemente; é um ato fictício, uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado.

No processo nº **16561.720199/2016-46** (acórdão 2301-005.941), o casal de contribuintes recebeu recursos de origem ilícita originados em contratos superfaturados firmados por terceiros com a Petrobrás e não ofereceu à tributação os correspondentes rendimentos recebidos.

A omissão de rendimentos na declaração de ajuste anual, de acordo com a decisão, levaria à comprovação da ocorrência de sonegação, fraude e conluio. Ainda, a forma como receberam tais rendimentos por meio de *offshores* revela a prática dos crimes definidos nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502.

A caracterização do dolo e do evidente intuito de fraude residiria no fato de que os contribuintes deliberadamente se subtraíram da obrigação tributária, utilizando para tanto, pessoas jurídicas interpostas estabelecidas no exterior (*offshores*).

Concluiu-se haver descrição mais que suficiente dos fatos e documentos robustos que demonstram que os contribuintes omitiram dolosamente ao fisco os numerários recebidos por intermédio das empresas sem a incidência de qualquer tributação.

5.1.2. Reiteração de omissão de rendimentos

No processo de nº **10166.723678/2011-96** (acórdão 9202-007.544), o contribuinte teria deixado de informar seus rendimentos corretos, especificamente no que diz respeito à dedução de despesas de terceiros não dependentes e que não

foram por ele pagas, por vários exercícios seguidos – reiterada conduta. Tal conduta configura, de acordo com o CARF, hipótese de sonegação.

O CARF entendeu que não se trata de caso simples de omissão de rendimentos, vez que o contribuinte fez deduções de dependentes e de despesas com estes quando já constavam como dependentes na declaração de sua esposa– mãe dos dependentes. Além disso, não comprovou parte das despesas declaradas.

A dedução de despesas que o contribuinte não pagou e já haviam sido deduzidas pelo cônjuge caracterizaria o propósito de reduzir tributo, uma dedução que o contribuinte sabia ser indevida, portando realizada dolosamente. Em conclusão, considerou-se uma clara tentativa de reduzir indevidamente o montante do tributo devido, com a alteração das circunstâncias materiais dos fatos, mediante artifício doloso, e configurando a sonegação.

No processo nº **15758.000521/2010-61** (acórdão 2003-000.027), o contribuinte praticou reiteradamente deduções inexistentes em valores. Nos três calendários submetidos a exame, foram inseridas despesas dedutíveis inexistentes ou muito superiores, conforme o próprio recorrente assumiu em sua resposta escrita à intimação. Mais especificamente, as despesas eram a título de Contribuições à Previdência Privada e FAPI, Despesas com Instruções e Despesas Médicas.

Com isso, o contribuinte provocou uma redução ilegal dos rendimentos tributáveis e reduziu o valor do imposto devido, obtendo como resultado um valor menor de imposto a pagar ou um ressarcimento do IRPF maior, no ano calendário correspondente. O contribuinte recebeu restituições em sua conta bancária nos anos-calendário 2006 a 2008, e gozou dos benefícios financeiros da redução de impostos obtida pela declaração de deduções.

Utiliza-se na decisão a ideia de que o dolo se relaciona com a consciência e a vontade e é pressuposto de todos os tipos penais de que trata a Lei nº 4.502/64. Trata-se da vontade de obtenção de um fim em desacordo com o ordenamento jurídico ao se praticar determinada conduta. Ainda, baseia-se a decisão nos termos do artigo 18, I do Código Penal, segundo o qual é doloso o crime quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo.

Nesse sentido, deveria a autoridade fiscal apresentar motivos que a convenceram que a conduta praticada teve o intuito consciente voltado ao fim de suprimir ou reduzir o pagamento do tributo ou contribuições devidos.

O Relator coloca que, para identificação do dolo em termos tributários, é importante aferir o que é aceitável/razoável, para fins de convencimento da intenção de agir. Nessa aferição, são muito importantes os critérios de relevância (magnitude do que está em jogo) e de recorrência/reiteração (repetição ao longo do tempo) da conduta.

Considera-se natural – na linha de outros julgados apontados na decisão – que se cometam erros de certa magnitude e/ou durante certo lapso de tempo. Não obstante, à medida que crescem a relevância e a duração da prática no tempo, decresce, na mesma medida, a probabilidade de algo ter sido fruto de mero erro e aumenta a probabilidade de ter sido premeditado ou intencional. Nesse sentido, seriam duas faces de uma mesma moeda: “de um lado está o erro e do outro a intenção, a vontade de obtenção de um fim ao se praticar uma conduta”.

De acordo com o voto, não seria razoável admitir que tenha sido fruto de mero erro ou negligência o fato de a pessoa física declarar deduções indevidas em valores tão significativos, por três exercícios consecutivos. Estaria caracterizado o evidente intuito de reduzir imposto de renda devido.

O contribuinte alega ignorância, pois era funcionário de uma fábrica que, no início de cada ano, enviava uma pessoa – que o contribuinte desconhecia – responsável por fazer a declaração de imposto de renda, para quem os funcionários entregavam seus documentos.

O CARF entendeu, contudo, que não merecem prosperar as alegações de ignorância – por desconhecimento das leis e/ou por ter agido através da contratação de um terceiro – nem as alegações de boa-fé, pois não têm o condão de afastar a responsabilidade do contribuinte. Isto porque, a culpa, no âmbito do direito tributário, em regra, não tem qualquer relevância jurídica, pois a responsabilidade por infrações é objetiva, não comportando aferição de culpabilidade (artigo 136 do CTN).

Dessa forma, ao contratar escritório com a finalidade de preencher e entregar suas DIRPFs, o contribuinte deu anuência a este, responsabilizando-se, portanto, pelos atos por ele praticados e assumindo também o risco por eventuais ilegalidades. O único a se beneficiar com as referidas irregularidades foi o contribuinte em causa.

5.1.3. Sujeição passiva para pessoa física

No processo nº **15504.724024/2015-49** (acórdão 1402-003.731), o fiscalizado teria tentado imputar a sujeição passiva para a sua pessoa física com a intenção de reduzir, em 60%, a tributação do ganho de capital proveniente da venda das ações de suas empresas.

Da forma como foi procedida a negociação, a tributação do ganho de capital proveniente da venda da participação societária das empresas Steck da Amazônia e Steck Industria Elétrica, na pessoa física de Gabriel Gananian, caracteriza fraude e sonegação.

A compra das quotas de capital das empresas Steck da Amazônia e Steck Indústria Elétrica pertencentes à Steck Investimentos não foi comprovada, de acordo com o voto. Os documentos apresentados como afiançadores do negócio – particularmente a minuta do contrato sem assinatura – carecem de validade. Não existem documentos que asseverem o repasse de recursos da aquisição alegada pelo contribuinte. A falta de uma escrituração contábil e de DIPJ da Steck Investimentos, só lança mais nebulosidade sobre a pretensa negociação e serviu para dificultar o conhecimento da autoridade tributária da sua real condição de sujeito passivo da obrigação tributária.

De acordo com a decisão, a sonegação e a fraude se caracterizam em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõem sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, num propósito deliberado de se subtrair no todo ou em parte uma obrigação tributária. Qualquer conduta fraudulenta do sujeito passivo, visando reduzir ou suprimir tributo, estará sempre enquadrada em uma das hipóteses previstas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502.

Além disso, pontua-se que deve estar sempre caracterizada a presença de dolo, um comportamento intencional e específico de causar dano à Fazenda Pública, com a utilização de subterfúgios a fim de esconder a ocorrência do fato gerador ou retardar o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

Quanto ao elemento do dolo, um tanto subjetivo, considera-se que não há de ser extraído da mente do seu autor, mas sim das circunstâncias que envolvem os fatos a serem analisados.

No caso em análise, os fatos apontariam para uma conduta nitidamente dolosa que objetivou o impedimento da real ocorrência do fato gerador, modificando-o, inclusive no que tange ao sujeito passivo. O CARF entendeu, pelo exposto, que restou claro que a recorrente conscientemente agiu para distorcer os fatos, com a precípua finalidade de modificar as características do fato gerador, o que levou à redução da base tributável do ganho de capital envolvido.

Por fim, o fato de não ter ocorrido nenhuma ilegalidade nos seus atos, isoladamente vistos, não excluiria a modificação pretendida. Os atos formais, individualmente, até podem ser juridicamente válidos, mas não há substrato material, pois não refletem a realidade ocorrida. Inevitavelmente haverá a intenção de dar ares de validade aos atos e contratos. Além disso, arguições de boa-fé são muito subjetivas e não excluem a sua real intenção ao desencadear a operação.

5.2. Pessoas jurídicas

5.2.1. Responsabilidade solidária de pessoas físicas por infrações tributárias

No processo nº **13971.720495/2013-84** (acórdão 2202-004.696), a empresa LULI teria criado duas outras empresas – OM Têxtil e Tecelagem Salto – para que, dessa forma, pudesse pagar o Simples Nacional. A autoridade fiscal, bem como a Relatora do acórdão, entenderam que as duas empresas eram fictícias e foram criadas apenas para fins formais.

Isso dado que as três empresas funcionavam na mesma sede, a empresa LULI era a única que tinha gastos, os funcionários trabalhavam acreditando ser uma única empresa e, ainda, quando as duas empresas fecharam em 2009, todos foram admitidos na empresa LULI com a mesma data de início. Além disso, o quadro societário das empresas OM Têxtil e Tecelagem Salto era composto por empregados e ex empregados, além de familiares dos donos da empresa LULI.

Diante desse contexto fático, o CARF entendeu que ficou claramente demonstrada a simulação da qualidade de sócios por parte da empresa, para se esquivar das suas obrigações tributárias e trabalhistas. Dessa forma, considerou pertinente a aplicação de multa qualificada. Não há, no voto da Relatora, uma análise a respeito da existência de dolo, apenas a afirmativa de que havia a intenção de simulação.

Foi imputada responsabilidade solidária à sócia da empresa LULI, Luzia Cordeiro, conforme o artigo 135 do CTN, pois comprovada a prática de simulação por ela praticada.

No processo nº **19515.720927/2017-44** (acórdão 1302-003.436), a contribuinte teria registrado volume absurdo de notas fiscais canceladas ou devolvidas, sem comprovação da efetiva devolução ou, ainda, da própria venda de mercadorias – motivo pelo qual entendeu o CARF ser legítima a acusação por fraude. Ademais, a empresa incluía custos de fretes e serviços de pessoa jurídica, sem qualquer comprovação documental.

O voto do Relator se baseou na definição de fraude como a inserção de elementos inexatos ou omissão de operação de qualquer natureza em documento ou livro exigido pela lei fiscal. A fraude seria, portanto, a documentação da sonegação.

A contribuinte alega que as incongruências encontradas pela fiscalização seriam resultado de um descontrole contábil que teria culminado com a falta de escrituração das notas de devolução e das movimentações bancárias, mantidas à margem de sua escrita. Além disso, alegaram que, a despeito de não declarados os débitos concernentes ao PIS, COFINS e IPI, teriam, ainda assim, promovido seu recolhimento.

A alegação de desorganização contábil não foi aceita, porquanto considerou-se que nada foi esclarecido sobre a fraude, em volume expressivo, apontada pela fiscalização, consistentes em incluir devoluções de vendas inexistentes. Entendeu o Relator que, se estivéssemos diante de uma ou algumas notas fiscais, poder-se-ia até cogitar de mera culpa, por descuido ou desídia. Mas no valor identificado, o indício de fraude assume o caráter de certeza, mormente quando somado aos demais elementos trazidos pela fiscalização, em especial aqueles obtidos a partir da circularização realizada juntos aos clientes da empresa que afirmaram desconhecer as próprias operações de aquisição das mercadorias alegadamente devolvidas.

Tratar-se-ia, portanto, de uma prática deliberada e reiterada que objetivava a redução da receita bruta da empresa, que culminou com a diminuição do montante de tributo a ser recolhido (em relação aos PIS e ao COFINS) e ocultou a ocorrência do elemento componente do fato gerador do IPI.

A reiteração da conduta, e sua suposta prática deliberada, diante do contexto exposto, fizeram com que o CARF concluísse pela ocorrência da conduta descrita, principalmente, pelo artigo 72 da Lei 4.502.

Quanto à responsabilização solidária de pessoas físicas, o CARF entendeu que o dever de acompanhar e validar registros contábeis é de responsabilidade dos administradores. Dessa forma, a adoção de medidas ou condutas ilícitas por escritórios de contabilidade apenas levaria à isenção de responsabilidade dos gerentes ou sócios administradores se fosse tal prática deles ocultada.

Além disso, o motivo central que ensejou a aplicação da multa qualificada e a fixação da própria responsabilidade tributária, foi a emissão de volume absurdo das mencionadas notas de devolução, sem as efetivas devoluções ou até mesmo da ocorrência de venda das mercadorias pretensamente devolvidas. Esses dois fatos, de acordo com a decisão, não se relacionam com a sustentada “desorganização contábil”, já a emissão das notas e seu cancelamento, ou emissão de notas de devolução, seriam de responsabilidade dos administradores da empresa.

Também a respeito aos custos com frete e serviços de terceiro, os profissionais de contabilidade possuem apenas a responsabilidade de registrar os dispêndios que são informados pela própria administração da empresa.

Dessa forma, considerou-se que os atos ilícitos são de responsabilidade dos sócios gerentes, ficando evidente, no caso, a responsabilidade solidária dos administradores, com intuito sonegatório, conforme o artigo 135 do CTN.

No processo nº **11634.720088/2017-04** (acórdão 1301-003.737), a fiscalização aplicou multa qualificada sobre tributos que a contribuinte deixou de apurar e pagar quanto aos anos-calendário 2012, 2013 e 2014, por dolo de fraude/sonegação fiscal.

Relatou-se que a intenção de fraudar residiria no fato de que a empresa emite notas fiscais de vendas efetivas que somam quantia de mais de meio bilhão de reais em três anos de apuração, sem jamais ter declarado valor algum de vendas. O contribuinte, ao entregar DIPH e ECF pela Pessoa Jurídica, reconheceu valores zerados, isto é, não declarou ou reconheceu nenhuma receita.

O dolo do contribuinte foi percebido quando da omissão das informações nas Declarações a que estava obrigado, bem como na não elaboração das demonstrações contábeis, Livro Caixa ou escrita fiscal e contábil eletronicamente através do SPED.

Além disso, no curso da fiscalização verificou-se a dissolução irregular da empresa, que não foi localizada no local informado no cadastro do CNPJ e parou de funcionar sem comunicação aos órgãos competentes.

Concluiu-se, portanto, que a gestão da empresa – conduta dos sócios – nos anos calendário 2012, 2013 e 2014, períodos de apuração que foram objeto do lançamento fiscal, foi deliberadamente fraudulenta contra o fisco federal, implicando total sonegação fiscal dos tributos federais e comprovando a conduta dolosa de fraude e sonegação fiscal.

A Fiscalização imputou responsabilidade solidária ao dono de fato e administrador de fato da sociedade (artigo 135, III do CTN) e ao sócio administrador de direito quanto ao período que pertenceu ao quadro social. Ambos teriam praticado

atos ilícitos na administração da sociedade que implicou fraude e sonegação fiscal total dos tributos da forma como mencionado acima.

Considerou-se que a gestão foi deliberadamente fraudulenta contra o fisco federal, vez que o sujeito passivo teria entregado declarações sem movimento, sem faturamento; não apurou tributos; não pagou IRPJ, CSLL e PIS quanto aos mencionados calendários. Além disso, pelo fato de o estabelecimento não ter sido encontrado no endereço cadastral informado.

No processo nº **10469.725625/2015-29** (acórdão 1301-003.612), a empresa fiscalizada utilizava notas fiscais inidôneas e prestava informações falsas à administração pública, vez que a contabilidade diferia da DIPJ (Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica).

Por tais condutas, entendeu-se evidenciado, de forma inequívoca, o intuito deliberado, por parte do contribuinte, de impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência dos fatos geradores correspondentes a seu faturamento.

Haveria, dessa forma, prova de fraude, a acarretar a supressão no recolhimento de tributos e que corresponderia à moldura do artigo 71 da Lei 4.502/64. Afinal, a recorrente teria manifestado vontade livre e consciência da conduta e dos objetivos almejados, ao esconder do Fisco os tributos cujas bases de cálculo decorreram das receitas auferidas, e retardou ou omitiu o conhecimento do lucro real, da base de cálculo da CSLL e das receitas sujeitas à tributação do PIS/PASEP e COFINS.

Quanto aos sócios e administradores da empresa, o CARF entendeu que a regra prevista no artigo 135, III do CTN autoriza sua responsabilização, pois os dirigentes – laranjas e reais proprietários – das sociedades, teriam agido com infração à lei, legitimando a aplicação do dispositivo. O esquema de fraude criado por eles visava a percepção de uma “realidade formal” distinta da “verdade material”. Dessa forma, todas as pessoas envolvidas na fraude devem responder solidariamente.

5.2.2. Não imputação de responsabilidade solidária a pessoas físicas

No processo nº **12448.723918/2012-01** (acórdão 1302-003.278), a pessoa jurídica ABAF movimentou, no ano calendário de 2008, mais de 9 milhões de reais em sua conta bancária e auferiu receitas operacionais com intermediação de negócios. Contudo, no início de 2009, apresentou Declaração Simplificada de Pessoa Jurídica – Inativa, declarando que durante o ano de 2008 permaneceu sem efetuar qualquer atividade operacional, não operacional, financeira ou patrimonial.

O CARF entendeu que a prestação de informação falsa ao fisco, visando impedir ou retardar o conhecimento da autoridade fazendária das condições pessoais do contribuinte ou da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, é situação que caracteriza sonegação.

A ABAF, intimada para esclarecer a contradição, afirmou tratar-se de consequências da falta de estrutura organizacional, fluxo de documentos e informações, de modo que se estabeleceu enorme dificuldade entre os membros da associação, a administração e os encarregados de prestar informações, inclusive as de ordem fiscal. Ainda de acordo com a empresa, a falta de sintonia por si só justificaria a divergência em relação à Declaração de Inatividade e à informação do estabelecimento bancário citado.

O CARF, no entanto, entendeu não ser crível que os encarregados de prestar informações de ordem fiscal apresentaram Declaração de Pessoa Jurídica Inativa por falta de sintonia com a administração. Ainda que isso tivesse de fato acontecido, não eximiria a responsabilidade dos administradores da pessoa jurídica pela declaração falsa.

Especificamente quanto ao Presidente da ABAF, o Relator pontuou que não só foi o representante da pessoa jurídica na Declaração, mas que, conforme os documentos apontam, foi responsável por efetivamente preenchê-la. Além disso, foi quem assinou, em janeiro de 2009, contrato de prestação de serviços entre a ABAF e o Banco Cruzeiro do Sul, para prospectar terceiros interessados em obter empréstimo junto ao Banco, sem manter qualquer documento sobre os alegados empréstimos.

Entendeu-se que a conduta da ABAF teve como propósito enganar a administração tributária, mediante a prestação de declaração falsa, para suprimir os tributos decorrentes da atividade empresarial exercida, o que caracterizaria evidente intuito de fraude. Além disso, que a apresentação de declaração como pessoa jurídica inativa não ocorreu por mero lapso ou desorganização administrativa, posto que prestada pela mesma pessoa responsável pela administração da pessoa jurídica aliada à magnitude da omissão de receitas apurada pela fiscalização.

Ressalta-se que não há menção à responsabilidade solidária de pessoas físicas.

No processo de nº **10980.721948/2015-54** (acórdão 1401-003.056), verificou-se que a empresa teria adotado um procedimento continuado de não informar operações realizadas às autoridades fiscais, de modo a ocultar sua conduta de efetuar pagamentos a supostos associados em forma de bônus por ingresso de novos associados ou reembolso por despesas. Não havia, contudo, a comprovação das despesas por eles efetuadas ou do ingresso dos novos associados.

A empresa não teria comprovado, também, a necessidade e a efetiva prestação dos serviços referentes a pagamentos a fornecedores e a outras transferências bancárias.

Para análise da existência do dolo, foram adotadas as considerações proferidas no acórdão 1104002.498, segundo as quais o dolo não é representado pelos atos praticados, pela exteriorização destes; característica marcante dos elementos objetivos do tipo penal. O dolo é representado pelo elemento subjetivo do tipo, que se perfaz pela intenção do agente em praticar tal conduta, descrita na norma como ilícita.

Para sua configuração, dever-se-ia buscar internar-se na mente do praticante da conduta para perceber qual era a sua intenção, se lícita ou ilícita. Entretanto, como isso não é possível, busca-se interpretar a exteriorização dos atos e, assim, constatar se houve, ou não, má-fé na prática da conduta.

Após a reprodução das considerações feitas em decisão anterior, concluiu-se, quase que automaticamente, que se verifica a presença da figura omissão dolosa tendente a ocultar, do conhecimento do fisco, a ocorrência de fato gerador.

Não foi discutida a responsabilidade solidária de pessoa físicas.

No processo nº **10783.720209/2017-33** (acórdão 1302-003.429), a empresa prestou declarações falsas às autoridades fazendárias e inseriu elementos inexatos em documentos públicos, tentando manter fora do conhecimento do Fisco a verdadeira natureza tributária das receitas auferidas em diversos períodos de apuração do Simples Nacional, com indicação de falsa imunidade tributária.

Isso foi feito por meio de redução dos valores dos tributos devidos declarados nas Declarações do Simples Nacional, por declarações retificadoras, inserindo informação que supostamente sabia ser inverídica – a imunidade tributária –, com único objetivo de suprimir ou reduzir o pagamento do tributo devido.

Para realizar a suposta fraude, a empresa teria atuado em conluio com a empresa detentora de títulos da dívida pública ao persistir na compensação com estes créditos sabidamente inexistentes. O CARF considerou que o esquema só foi possível com o conluio entre as empresas, que atuavam de forma que a contribuinte ora multada atuava como cessionária de créditos e retificava as declarações conforme orientada pela cedente.

De acordo com a decisão, fica evidente, pelas condutas descritas, a intenção do fiscalizado de usar meios defesos em lei, que se inserem no contexto de fraude à fiscalização tributária, configurando o dolo necessário para a qualificação da multa de ofício.

A conduta demonstraria, ainda, evidente intuito doloso pela inércia da contribuinte em regularizar sua situação fiscal, ainda que ciente da impossibilidade de compensar os débitos com crédito sabidamente inexistente, por meio do comunicado que tomou conhecimento. Tratar-se-ia de intuito de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, caracterizando a sonegação.

Ressaltou-se que não houve imputação de responsabilidade solidária aos sócios no lançamento em questão.

CAPÍTULO 6 – A RELEVÂNCIA PENAL DO ENTENDIMENTO DO CARF QUANTO À APLICAÇÃO DE MULTA QUALIFICADA

6.1. A insuficiência do elemento subjetivo

Ao analisar as decisões de aplicação da multa qualificada pelo CARF, sob a lente de quem observa a relevância penal dessas, a questão do dolo é a que mais sobressai aos olhos.

Isto porque, no que tange os elementos objetivos, as condutas descritas nos acórdãos se assemelham e poderiam ser enquadradas como crimes contra a ordem tributária, nos termos dos artigos 1º e 2º da Lei 8.137.

6.1.1. Falta de definição do dolo e presunção a partir da descrição da conduta

A começar pelos casos em que eram contribuintes pessoas físicas, o CARF por muitas vezes reconheceu a existência de dolo na própria descrição da conduta caracterizadora de fraude, sonegação ou conluio.

Esse foi o caso nos seguintes processos quanto à utilização de interposta pessoa: nº 18470.726356/2016-71 (acórdão 2301-006.062), nº 11080.730468/2016-71 (acórdão 2301-005.833), nº 15504.724024/2015-49 (acórdão 1402-003.731), nº 10380.724638/2017-12, 10380.725189/2017-20, 10380.725188/2017-85, 10380.725184/2017-05, 10380.725186/2017-96 e 10380.725185/2017-41, (acórdãos 2301-005.930, 2301-005.933, 2301-005.934, 2301-005.932, 2301-005.931, 2301-005.929), nº 16561.720199/2016-46 (acórdão 2301-005.941), em que foram utilizados fundamentos como:

Ao efetuar movimentação bancária por meio de interpostas pessoas jurídicas, o contribuinte teve o propósito deliberado de impedir ou retardar, total ou

parcialmente, o conhecimento, por parte do Fisco, da ocorrência do fato gerador do imposto de renda.¹³⁴

O contribuinte teria deslocado de forma dolosa a tributação de pessoa física para a pessoa jurídica, utilizando empresa como fachada, o que caracterizaria prática fraudulenta para reduzir tributação.¹³⁵

A caracterização do dolo e do evidente intuito de fraude residiria no fato de que os contribuintes deliberadamente se subtraíram da obrigação tributária, utilizando para tanto, pessoas interpostas jurídicas estabelecidas no exterior.¹³⁶

Formulação de mesma natureza foi adotada quando da análise de casos em que havia reiteração de omissão de rendimentos, como no processo nº 10166.723678/2011-96 (acórdão 9202-007.544). Nesse caso, ainda mais grave é a suposição feita pelo CARF, ao identificar o dolo do contribuinte, quanto ao seu contribuinte a respeito da declaração da mãe de seus filhos.

A dedução de despesas que o contribuinte não pagou e já haviam sido deduzidas pelo cônjuge caracterizaria o propósito de reduzir tributo, uma dedução que o contribuinte sabia ser indevida, portanto, realizada dolosamente.

Há quem concorde com a forma como o CARF vem analisando o dolo e proponha, a exemplo de Ferragut¹³⁷ – considerando que apenas o empírico pode ser comprovado – que, para que o CARF identifique o dolo, “a prova não recaia sobre a intenção do agente propriamente dita, mas sobre os fatos adjacentes à fraude, tais como frequência, voluntariedade, complexidade e consequências, bem como as características do agente que a praticou”¹³⁸.

Todavia, cabe fazer algumas considerações a esse respeito no que tange o dolo penal e sua identificação. Não se desconhece que a aferição do dolo, inevitavelmente, advém de elementos objetivos, visto que é inegável que não se pode

¹³⁴ Processo nº 18470.726356/2016-71 (acórdão 2301-006.062)

¹³⁵ Processo nº 11080.730468/2016-71 (acórdão 2301-005.833)

¹³⁶ Processo nº 16561.720199/2016-46 (acórdão 2301-005.941)

¹³⁷ FERRAGUT, Maria Rita. **Prova do dolo e responsabilidade tributária**. Jota. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/prova-do-dolo-e-responsabilidade-tributaria-23102017>>. Acesso em: 16 dez. 2019.

¹³⁸ Idem. Ibidem.

adentrar na mente do agente. Mas, apesar disso, para além da efetiva prática dos elementos objetivos per si, é indispensável para o Direito Penal a demonstração de que o sujeito tinha o conhecimento das circunstâncias de fato do tipo objetivo, além da vontade de realizar o tipo objetivo de um crime.

Sendo assim, inferir, por exemplo, que efetuar transação por intermédio de pessoa jurídica ou deduzir despesas indevidamente, teriam o propósito deliberado de agir dolosamente e impedir o conhecimento da situação pelo fisco, é presumir o dolo sem realmente demonstrar aquilo que o dolo requer.

6.1.2. Definições de dolo utilizadas

Nos Processos nº 10380.724638/2017-12, 10380.725189/2017-20, 10380.725188/2017-85, 10380.725184/2017-05, 10380.725186/2017-96 e 10380.725185/2017-41, (acórdãos 2301-005.930, 2301-005.933, 2301-005.934, 2301-005.932, 2301-005.931, 2301-005.929), a identificação do dolo foi calcada nos elementos vontade e consciência, voltados para a prática do delito.

Quanto à definição, está adequada ao dolo penal, que também é definido a partir da vontade e consciência, como explicado em capítulo próprio, contendo os elementos volitivo e cognitivo.

Nos casos concretos, entretanto – além de constituírem mais exemplos de interpretação do dolo a partir da própria conduta, sem adentrar os elementos consciência e vontade – havendo vários contribuintes envolvidos, é necessária uma análise do dolo de cada um deles. Ainda que sejam todos parte de uma mesma família e ocupantes de cargos semelhantes na empresa, é imprescindível para o dolo penal que este seja individualizado. Nesse sentido, leciona Bitencourt que: “somente conhecendo a identificação e a intenção – vontade e consciência – **do agente** poder-se-á classificar um comportamento como típico”¹³⁹.

¹³⁹ BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal: Parte Geral**. São Paulo: Saraiva Jur, 2017, p. 365.

É inadmissível a extensão do dolo de um a outros, ou, como foi feito pelo CARF nesses casos, a utilização da exata mesma formulação para supostamente caracterizar o dolo de diversos agentes diferentes. Isso demonstra um enorme abismo entre aquilo que o dolo penal requer seja demonstrado para configuração de um crime, e o modo como o CARF vem efetivamente considerando e analisando o elemento subjetivo de forma totalmente generalizada e abstrata, sem sequer passar por um crivo de individualização da conduta.

No Processo nº 12448.729104/2016-03 (acórdão 2202-004.869), entendeu-se que o dolo pressupõe a consciência da conduta, consciência do resultado e do nexo causal entre as condutas e o resultado, além da vontade de atuar no sentido de provocar resultado infringente de normas jurídico-tributárias.

Considerou-se impossível cogitar negligência, imprudência ou imperícia (culpa nos termos penais), vez que ocorreram uma série de atos “deliberadamente realizados visando a criação de pessoas jurídicas sem substância econômica efetiva”.

Estaria comprovado o dolo, diante das evidências de que o contribuinte teria aberto contas em *offshores* para possibilitar o trânsito de valores do esquema de corrupção em que estavam envolvidos. Por meio dessas, o contribuinte, valendo-se de escrituração e declaração de receitas de prestação de serviços fictícios por pessoa jurídica.

Nesse caso, uma vez mais, ainda que tenha sido utilizada uma definição de dolo que é também adotada no direito penal – nesse caso ainda mais aprofundada do que outras definições apresentadas nas decisões, ressalta-se – a análise do caso concreto fugiu também aos termos penais e bastou-se na mera descrição dos elementos objetivos.

Há também menções diretas ao dolo penal e ao artigo 18, I do Código Penal. É o caso do Processo nº 15758.000521/2010-61 (acórdão 2003-000.027), em que o CARF assentou que o dolo se relaciona com a consciência e a vontade e é pressuposto de todos os tipos penais de que trata a Lei n. 4.502 (dispõe sobre o imposto de consumo e define fraude, sonegação e conluio). Ainda, considerou-se doloso o crime quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo.

Especificamente quanto ao dolo tributário, o Relator entendeu nesse caso que é necessário analisar o que é aceitável/razoável, sendo importantes os critérios de relevância (magnitude do que está em jogo) e da recorrência/reiteração (repetição ao longo do tempo) da conduta. Considerou normais erros de determinada magnitude e/ou durante certo lapso de tempo; mas que, à medida que crescem a relevância e a duração da prática no tempo, decresce a probabilidade de algo ter sido fruto de mero erro e aumenta a probabilidade de ter sido premeditado ou intencional.

No caso, o dolo estaria caracterizado, pois o contribuinte teria declarado deduções indevidas em valores significativos, por três exercícios seguidos, havendo evidente intuito de reduzir o imposto de renda devido.

Em que pese tenha sido utilizada, inicialmente, a definição de dolo penal, a conclusão do caso concreto e a concepção de dolo tributário apresentada fogem daquilo que seria relevante ao Direito Penal.

Isso porque, os critérios de relevância ou magnitude e recorrência ou reiteração ou duração no tempo, não são considerados quando se trata do elemento subjetivo penal, mas apenas em outros momentos da valoração da conduta como dosimetria da pena e concurso de normas. Ademais, não ficou demonstrado que o contribuinte, no caso, teria consciência de ilicitude das deduções que praticou – tendo em vista que a reiteração não é prova de seu conhecimento – e nem vontade de praticá-la.

No Processo nº 15504.724024/2015-49 (acórdão 1402-003.731), a definição de dolo é a intenção de causar dano à Fazenda Pública, num propósito deliberado de subtrair no todo ou em parte uma obrigação tributária. Nesse caso, os fatos apontariam para uma conduta dolosa que objetivou a real ocorrência do fato gerador.

Tal definição, todavia, deixa de fora o elemento do conhecimento, focando apenas na vontade do autor. Além disso, o CARF novamente não analisou propriamente de que forma tais condutas indicariam vontade e conhecimento, mas apenas afirmou a existência do suposto intuito.

6.2. Análise da participação e da responsabilidade de pessoas físicas no âmbito da empresa

Em parte dos casos em que o contribuinte era pessoa jurídica, como se observa acima (vide item 5.2.), foi feita análise ou menção da participação de pessoas físicas – sócios e administradores em sua maioria – que estariam envolvidas no cometimento e seriam responsáveis pela infração tributária.

No Processo nº 19515.720927/2017-44 (acórdão 1302-003.436), entendeu o CARF que os atos ilícitos eram de responsabilidade dos sócios gerentes, ficando evidente a responsabilidade solidária dos administradores, que têm o dever de acompanhar e validar registros contábeis. Sendo assim, a adoção de medidas ou condutas ilícitas por escritórios de contabilidade apenas levaria à isenção de responsabilidade dos gerentes ou sócios administradores se fosse tal prática deles ocultada.

Percebe-se que não houve qualquer distinção entre os administradores, sendo atribuída a todos eles a responsabilidade de acompanhar e validar os registros contábeis.

No Processo nº 116634.7200088/2017-04 (acórdão 1301-0003.737), foi imputada responsabilidade solidária ao dono de fato e administrador da sociedade quanto ao período que pertenceu ao quadro social. Ambos teriam praticado atos ilícitos na administração da sociedade, implicando na prática de fraude e sonegação fiscal total dos tributos. A gestão teria sido, portanto, deliberadamente fraudulenta contra o fisco.

Nesse caso, não há descrição de quais seriam os atos ilícitos praticados na administração da sociedade, mas apenas a imputação de responsabilidade ao dono de fato e administrador.

No Processo nº 10469.725625/2015-29 (acórdão 1301-003.612), o CARF entendeu que o artigo 135, III do CTN autoriza a responsabilidade solidária dos dirigentes (laranjas e reais proprietários), pois teriam agido com infração à lei. Eles teriam sido os criadores de um esquema fraudulento visando uma “realidade formal”

distinta da “verdade material”. Por esse motivo, todas as pessoas envolvidas na fraude devem responder solidariamente.

Não há provas no acórdão ou sequer menção à existência delas que demonstre que os dirigentes – e aqui também não é feita qualquer distinção entre eles – efetivamente criaram um esquema fraudulento.

No Processo nº 12448.723918/2012-01 (acórdão 1302-003.278), em que a ABAF teria movimentado mais de milhões, mas declarado que a pessoa jurídica estava inativa, o CARF versou sobre a responsabilidade aos administradores e, em especial, ao Presidente da Associação. Todavia, não há menção à imputação de responsabilidade solidária a pessoas físicas.

Considerou-se que, ainda que os encarregados de prestar as informações fiscais tivessem efetivamente praticado a conduta, isso não exime a responsabilidade dos administradores. Sendo assim, não seria possível afirmar que a apresentação de declaração de pessoa jurídica inativa ocorreu por lapso ou desorganização administrativa, sobretudo porque prestada pelo Presidente, quem, simultaneamente, assinou contratos de negócios.

Nesse caso, observa-se maior individualização da conduta no que diz respeito ao presidente da empresa, que teria sido o responsável por assinar a declaração de pessoa jurídica inativa e, ao mesmo tempo, assinar o contrato com outra empresa que indica os ganhos incompatíveis com a declaração.

Para o Direito Penal, é incontestável que, no diz respeito à responsabilidade penal dos sócios ou administradores em delitos cometidos no âmbito da empresa, é necessário comprovar que aquele agente agiu com dolo e cumpre os requisitos de culpabilidade. Sendo assim, sócios e administradores somente poderiam ser autores de delitos tributários praticados por meio de pessoas jurídicas, quando e na medida em que efetivamente fizerem parte de sua execução.

Ocorre que a responsabilização de indivíduos por ações que ocorreram dentro de um ente coletivo, uma empresa, podem ser – e na maioria das vezes de fato são – de difícil averiguação e individualização. Este é um problema comum aos delitos

denominados societários¹⁴⁰, pois empresas possuem estruturas complexas, diferenciadas e hierarquicamente organizadas, de modo que se torna muito complicado e incerto averiguar qual foi a real participação de cada pessoa e delimitar seu grau de responsabilidade¹⁴¹.

O direito penal brasileiro pressupõe que o autor tenha três capacidades: da realização de uma ação, de compreensão da ilicitude e de decisão. Mas, o que se observa na realidade de estruturas complexas, é que tais capacidades não necessariamente se encontram em uma mesma pessoa, dada a “relativa obscuridade na divisão de funções, na distribuição de competências e nos fluxos de informação que determinam os comandos a serem executados”¹⁴².

Nos delitos tributários, a despeito, portanto, da relevância que tem o conceito de autoria, tornou-se comum para o Ministério Público o oferecimento de denúncia “imputando prática delitativa àqueles que figuram como diretores, sócios, gerentes ou administradores da pessoa jurídica, independentemente da sua ligação com a conduta tida como criminosa”¹⁴³. O mesmo ocorre nas decisões do CARF que, como abordado, atribuem responsabilidade ficta ou presumida¹⁴⁴ e adotam modalidade de responsabilidade objetiva¹⁴⁵, a qual é inadmissível no Direito Penal Brasileiro.

Observa-se, portanto, que, vez que o sócio, administrador ou funcionário da empresa responderá criminalmente somente quanto à sua ação ou omissão na prática de condutas ilícitas e na medida de sua culpabilidade, de modo que possa receber condenação e pena determinadas e particularizadas, a falta de determinações dentro

¹⁴⁰ OLIVEIRA, Antônio Cláudio Mariz de. Aspectos do Ilícito Penal Tributário. In: NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (Org.). **Tratado de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 789.

¹⁴¹ MARTA RODRIGUEZ DE ASSIS MACHADO. Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas e Secretaria de Assuntos Legislativos do Ministério da Justiça (Org.). **Série Pensando o Direito: Responsabilidade Penal da Pessoa Jurídica**. 18. ed. São Paulo, 2009, p. 14.

¹⁴² Idem. Ibidem, p. 15.

¹⁴³ OLIVEIRA, op. cit., p. 789.

¹⁴⁴ OLIVEIRA, Antônio Cláudio Mariz de. Aspectos do Ilícito Penal Tributário. In: NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (Org.). **Tratado de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 791.

¹⁴⁵ Responsabilidade atribuída, por exemplo, a membros do corpo diretivo de uma empresa, que respondem por um crime apenas em razão da função que ocupam sem, de fato, terem contribuído para a realização típica.

da empresa, cria – ou deveria criar – obstáculos à responsabilização individual dos membros que a compõem.

6.3. A questão da responsabilidade penal da pessoa jurídica

Para buscar entender de que forma o CARF vem responsabilizando e identificando o dolo em pessoas jurídicas quando da aplicação de multa qualificada, foram analisadas as decisões em que houve – de forma mais ou menos superficial – essa discussão.

Cabe ressaltar que não é propósito do presente estudo delimitar se de fato deve-se instituir a responsabilidade penal da pessoa jurídica em crimes tributários, muito menos qual das muitas teorias devem ser adotadas. As seguintes linhas ilustram algumas peculiaridades dos crimes cometidos no âmbito de empresas, presentes nas decisões analisadas, que levam a alguns questionamentos, como: é necessário estabelecer a responsabilidade penal para pessoa jurídica também em crimes tributários? Se sim, em quais casos? Se não, a responsabilidade de pessoas físicas no âmbito da empresa é suficiente ou vindo sendo bem utilizada?

6.3.1. Dolo da pessoa jurídica nos julgados do CARF

A análise do dolo quando é pessoa jurídica a contribuinte sequer foi realizada nos seguintes processos: nº 13971.720495/2013-84 (acórdão 22202-004) e nº 10469.725625/2015-29 (acórdão 1301-003.612) – casos em que bastou afirmação de que estaria presente a intenção de realizar a determinada conduta.

No Processo nº 19515.720927/2017-44 (acórdão 1302-003.436), dolo é identificado a partir do volume e do valor das notas fiscais canceladas ou devolvidas, das quais não houve comprovação da devolução da mercadoria. Considerou-se que, se fossem apenas algumas notas fiscais, seria possível considerar culpa, mas diante do valor identificado e da reiteração da conduta e da prática assumidamente deliberada, há dolo.

No Processo nº 11634.720088/2017-04, o dolo foi identificado a partir da própria conduta de omissão do fisco das informações a que estava obrigado e da elaboração das demonstrações contábeis. Assumiu-se que tal conduta teria ocorrido de forma deliberadamente fraudulenta. Acrescentou-se a isso o fato de que o estabelecimento em questão não foi encontrado no endereço cadastral informado. Também se depreendeu o dolo diretamente das condutas descritas no Processo nº 10783.720209/2017-33 (acórdão 1302-003.429), em face à redução dos valores devidos e a inércia de regularizar a sua situação fiscal, tudo isso “com o único objetivo de suprimir ou reduzir o pagamento do tributo”.

No processo nº 10980.721948/2015-54 (acórdão 1401-0003.056), foram adotadas considerações feitas no acórdão 1104002.498, em que se entendeu que o dolo se faz na intenção do agente em praticar tal conduta, descrita como norma ilícita. Para sua configuração, deve-se buscar internar-se na mente do autor para perceber qual era a sua intenção, se lícita ou ilícita. Mas, como isso não é possível, busca-se interpretar a exteriorização dos atos e, assim, constatar se houve de fato má-fé na prática da conduta.

Percebe-se que em todos os casos em que houve análise do dolo, ou ao menos uma tentativa de fazê-la, tal como ocorreu com pessoas físicas, este foi depreendido exclusivamente dos elementos objetivos, sem uma análise propriamente da subjetividade do autor. Sendo assim, aplicam-se as mesmas considerações feitas no item 6.1.1.

Para além disso, cumpre ressaltar que a imputação de dolo a pessoas jurídicas tal como foi feita nos acórdãos, guarda especiais características e problemáticas.

Fica evidente que o CARF não faz qualquer consideração no decorrer das decisões a respeito de ser a contribuinte pessoa física ou jurídica e adota os mesmos pressupostos e as mesmas formulações em ambos os cenários. Em muitos casos, não fosse a descrição das partes no início do acórdão, poder-se-ia deduzir, com segurança, que se trata apenas de pessoas físicas. Isso dado que há menções até mesmo à “mente” daquela pessoa jurídica que praticou a conduta, a exemplo do processo nº 10980.721948/2015-54 (acórdão 1401-0003.056).

Não se desconhece que diante das dificuldades em se atribuir responsabilidade penal a indivíduos em contextos de empresa e crimes tributários (tal como explorado no item 6.2.), uma possível solução seria imputar responsabilidade penal à própria pessoa jurídica. Todavia, para tanto, seria necessário que o sistema penal brasileiro fosse reformulado de forma a abarcar essa possibilidade no que diz respeito aos delitos contra a ordem tributária, não apenas aos crimes ambientais.

Discute-se muito, a título de *lege ferenda*, a adoção de modelos de heterorresponsabilidade ou responsabilidade por empréstimo – em que se transfere a responsabilidade de um diretor, administrador, representante legal ou dirigente para a pessoa jurídica¹⁴⁶. No entanto, modelos dessa natureza tendem a consagrar padrões de responsabilidade penal objetiva da pessoa jurídica¹⁴⁷. Há também quem defenda modelos de autorresponsabilidade, pressupondo certo grau de independência suficiente para punição da pessoa jurídica desassociada da responsabilidade penal de pessoa física¹⁴⁸.

Reitera-se que o objetivo do presente trabalho não é determinar se ou como a responsabilidade penal da pessoa jurídica deveria ser adotada no Brasil, visto que essa é discussão de enorme complexidade. Mas, é de suma importância ressaltar, pelo que foi analisado nas decisões do CARF quanto à falta de atribuição e individualização de condutas, que, de fato, a responsabilidade penal da pessoa jurídica evitaria que fosse imputada responsabilidade objetiva a sócios, administradores e diretores quando não há sequer descrição dos atos por eles praticadas, capazes de configurar crime contra a ordem tributária.

¹⁴⁶ VELLUDO, Alamiro; NETTO, Salvador. **Responsabilidade Penal da Pessoa Jurídica**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, p. 112.

¹⁴⁷ Idem. Ibidem, p. 121.

¹⁴⁸ BARRILARI, Claudia Crisyina. **Crime Empresarial, Autorregulação e Compliance**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, p. 117.

6.4. Responsabilidade em casos de contratação de escritórios de contabilidade

Interessante destacar também os casos em que foi atribuída responsabilidade aos contribuintes quando estes delegaram a prestação das declarações tributárias a escritório de contabilidade. Considerou-se que, ainda que deem anuência a terceiro, são responsabilizados por atos praticados por esse terceiro e assumem o risco por eventuais ilegalidades, excluindo-se apenas as situações em que a conduta ilícita foi deles ocultada.

No Processo nº 15758.000521/2010-61 (acórdão 2003-000.027), o contribuinte alegou desconhecimento da situação que lhe estava sendo imputada, uma vez que era funcionário de uma fábrica que enviava uma pessoa responsável por fazer a declaração de imposto de renda dos empregados, que apenas entregavam seus documentos. O CARF entendeu contrariamente, no sentido de que uma vez que contratou um escritório de contabilidade, o contribuinte deu anuência a este, responsabilizando-se pelos atos por ele praticados e assumindo o risco por eventuais ilegalidades.

Situação similar ocorreu no Processo nº 19515.720927/2017-44 (acórdão 1302-003.436), – dessa vez no âmbito de pessoa jurídica – em que, tal como abordado anteriormente, o CARF concluiu que o dever de acompanhar e validar registros contábeis é de responsabilidade dos administradores. Sendo assim, a adoção de medidas ou condutas ilícitas por escritórios de contabilidade apenas levaria à isenção de responsabilidade dos gerentes ou sócios administradores se fosse tal prática deles ocultada.

Observa-se que o CARF atribui ao contribuinte uma responsabilidade que poder-se-ia considerar de garante, para utilizar termos penais, uma vez que impõe o dever de os administradores agirem para evitar algum dano, para garantir que não ocorrerá um resultado lesivo¹⁴⁹ – qual seja o cometimento de infração tributária pelo escritório de contabilidade contratado.

¹⁴⁹ BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal: Parte Geral**. São Paulo: Saraiva Jur, 2017, p. 322.

6.5. Identificação de crimes contra a ordem tributária pelo CARF

Em alguns dos casos analisados, houve identificação de crimes contra a ordem tributária, a exemplo do processo nº 12448.729104/2016-3 (acórdão 2202-004.869), em que se ressaltou que a autoridade lançadora identificou o crime de sonegação fiscal e crime previsto no artigo 1º da Lei 8.137.

Por esse motivo, surge o questionamento se essas decisões e as consequentes representações fiscais para fins penais representariam justa causa para proposição de ação penal ou conteriam elementos aptos a configurar, de pronto, um crime contra a ordem tributária.

Exige-se, para caracterização da justa causa, a existência de elementos de convicção que demonstrem a viabilidade da ação penal, isto é, a existência material de crime e autoria delitiva. Sendo assim, a justa causa “se conecta ao fato criminoso e a sua autoria, não bastando a mera tipicidade aparente do fato ou indicação da autoria do crime”¹⁵⁰.

Como se observa a partir da análise feita nos tópicos que antecederam, especialmente no que diz respeito à falta de elementos aptos a demonstrar o dolo penal, o nexo causal entre a ação de determinado indivíduo e um eventual resultado típico, e a culpabilidade do indivíduo, haveria ainda necessidade de realização de investigações e diligências capazes de dar a certeza de que se trata de um crime contra a ordem tributária, e não mera infração tributária.

São ainda mais distantes de um *standard* de justa causa, os casos em que o suposto crime ocorreu no âmbito de pessoa jurídica, tendo em vista que, como abordado, seria imprescindível que houvesse delimitação de qual foi a exata conduta praticada por determinada pessoa física, de que modo sua ação ou omissão contribuiu para a prática de um crime e, ainda, se tinha dolo de praticar o delito. Isso porque, tendo em vista que é inadmissível no ordenamento jurídico brasileiro a responsabilidade objetiva, vêm decidindo os Tribunais Superiores que não se pode

¹⁵⁰ BADARÓ, Gustavo Henrique. **Processo Penal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 172.

imputar responsabilidade penal a uma pessoa apenas pelo cargo que esta ocupa dentro de uma empresa. Por todos:

Superior Tribunal de Justiça tem reiteradamente decidido ser inepta a denúncia que, mesmo em crimes societários e de autoria coletiva, **atribui responsabilidade penal à pessoa física, levando em consideração apenas a qualidade dela dentro da empresa**, deixando de demonstrar o vínculo desta com a conduta delituosa, por configurar, além de ofensa à ampla defesa, ao contraditório e ao devido processo legal, responsabilidade penal objetiva, repudiada pelo ordenamento jurídico pátrio. (HC nº. 349.073/SP, Rel. p/ Acórdão Ministro Sebastião Reis Júnior, 6ª Turma, DJe 4/5/16). (grifos próprios)

Sendo assim, não se pode considerar que os casos julgados pelo CARF que foram analisados no presente trabalho cumpririam o requisito da justa causa para proposição de ação penal ou que seu conteúdo, por si só, estaria apto a caracterizar um crime contra a ordem tributária.

CAPÍTULO 7 – CONCLUSÃO

A presente exposição teve como ponto de partida a hipótese de que a análise feita pelo CARF a respeito das condutas que ensejam aplicação de multa qualificada estaria muito aquém de indiciar ou evidenciar um crime tributário, contrariando a ideia de que as condutas que ensejam a aplicação da multa estariam aptas a configurar crimes contra a ordem tributária. Buscou-se, assim, a partir da análise de casos concretos, demonstrar a impossibilidade dessa aproximação entre o Direito Tributário e o Direito Penal.

De início, é de suma importância relembrar que as próprias premissas em que se baseia o direito tributário e a aplicação das sanções tributárias por infrações, per si, impediria tal aproximação imediata. Isso tendo em vista que, apesar de as infrações qualificadas serem subjetivas – pois requerem a análise do dolo – a atribuição de responsabilidade no Direito Tributário é de natureza objetiva. O Direito Penal, por outro lado, é calcado na existência de culpabilidade e a necessidade de averiguar os elementos subjetivos.

Além disso, também a partir da leitura das decisões do CARF, sobretudo quanto ao elemento subjetivo e à atribuição de responsabilidade a pessoas jurídicas, é possível identificar a impossibilidade de aproximação dos campos tributário e penal.

Como observou-se anteriormente, a definição de dolo utilizada por vezes pelo Conselho, e até mesmo por parte da doutrina, é - ainda que não explicitamente – a do dolo penal. É incontestável que a Lei n. 4.502 explicitamente requer uma conduta dolosa para identificação das circunstâncias qualificativas (sonegação, fraude e conluio). No entanto, esse requisito não poderia levar à conclusão automática de que se trata do dolo penal ou até mesmo de tipos penais tipificados na Lei 4.502¹⁵¹. Como se sabe, o dolo não é exclusividade do direito penal, estando também presente no direito civil.

Para além da problemática quanto à utilização de uma definição de dolo penal, o CARF apenas descreve as condutas supostamente praticadas e delas, sem

¹⁵¹ No Processo 15758.000521/2010-61 (acórdão 2003-000.027), diz-se que a Lei n. 4502/64 trata de tipos penais.

qualquer verificação mais aprofundada, extrai a existência de dolo. Ora, se fosse realmente indiciária de crime tributário a prática de infração qualificada – que acreditamos não ser –, deveria o CARF realizar uma análise dos elementos volitivo e cognitivo, e não o faz. Os elementos utilizados para chegar à conclusão da existência do dolo, para o direito penal, seriam relevantes tão somente quanto ao concurso de crimes ou a dosimetria da pena, em que são levados em consideração elementos como a reiteração da conduta – reiteradamente analisada pelo CARF como indício de dolo – para traduzir o grau de censura do ilícito.

A análise do dolo se torna especialmente problemática nos casos em que a infração foi imputada a contribuinte pessoa jurídica – especialmente porque demonstra a falta de pressupostos para individualização de responsabilidade e sanção no Direito Tributário¹⁵² – visto que o CARF utiliza os mesmos termos e definições e incorre nas mesmas suposições simplistas, daquelas empregadas nos casos de pessoas físicas.

Dessa forma, a transposição de conceitos penais no que diz respeito à pessoa jurídica desconsidera os pressupostos no qual é baseada a teoria do dolo e a necessidade de, segundo os termos penais, haver individualização da conduta. Conseqüentemente, nos casos em que o contribuinte era pessoa jurídica, a análise da conduta dos sócios e administradores – para fins de atribuição de responsabilidade tributária – na maioria dos casos, se deu de forma puramente objetiva.

Evidentemente, em razão da impossibilidade de se atribuir responsabilidade penal à pessoa jurídica pelo cometimento de crimes tributários, torna-se necessário atribuir o cometimento do suposto delito aos sócios e administradores. Contudo, a falta de individualização no âmbito tributário apenas contribui para a larga e indevida responsabilidade penal objetiva, isto é, somente em razão do cargo ocupado por aquele indivíduo dentro da organização empresarial.

¹⁵² A esse respeito, Fernanda Vilares e James Siqueira falam em: “carência vivenciada no direito tributário diz com a ausência de técnicas mais sofisticadas para a individualização da sanção”- VILARES, Fernanda Regina; SIQUEIRA, James. **Da multa qualificada à multa empalhada**. Jota. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/columas/contraditorio/de-multa-qualificada-a-multa-empalhada-17042017>>. Acesso em: 16 dez. 2019.

Por fim, em vista de todo o exposto, conclui-se que, em que pese a importância do conceito de dolo para a qualificação da multa, a análise do dolo em sua acepção criminal deve ser feita exclusivamente no âmbito penal, sob o risco de conferir às decisões do CARF um valor penal que não possuem.

Tal como suspeitava-se ao início da presente pesquisa, o entendimento consolidado nas decisões proferidas pelo CARF quando da aplicação de multa qualificada, não pode ser transferido para o campo penal e, na realidade, sequer guarda relevância criminal na maioria de seus aspectos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ANDRADE, Eduardo de. **A Multa Qualificada na Legislação Tributária Federal**. 2014. 204 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.
- BADARÓ, Gustavo Henrique. **Processo Penal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.
- BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. **Crimes federais**. São Paulo: Saraiva, 2014.
- BARRILARI, Claudia Crisyina. **Crime Empresarial, Autorregulação e Compliance**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.
- BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal: Parte Geral**. São Paulo: Saraiva Jur, 2017.
- BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013.
- CALMON, Sacha. Sanções Tributárias. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais**, Belo Horizonte, v. 27, n. 22, p.385-428, out. 1979.
- CAPARROZ, Roberto. **Direito Tributário esquematizado**. São Paulo: Saraiva Jur, 2018.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25a ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 8 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2018.
- ESTELLITA, Heloisa. **A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.
- FERRAGUT, Maria Rita. **Prova do dolo e responsabilidade tributária**. Jota. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/prova-do-dolo-e-responsabilidade-tributaria-23102017>>. Acesso em: 16 dez. 2019.
- JALORETO, Jair, STAHL, Sidney. Responsabilidade Tributária e Representação Fiscal para Fins Penais. In: BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida (Org.). **Crimes Contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Almedina, 2018. p. 269-288.
- LIMA JUNIOR, João Carlos de. **Interpretação e aplicação das multas de ofício, de ofício qualificada, de ofício agravada e isolada**. 2017. 272 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Atlas, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel. Abertura de Inquérito Policial na Pendência de Processo Administrativo Tributário Estadual ou Municipal. In: BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida (Org.). **Crimes Contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Almedina, 2018. p. 151-170.

MARTA RODRIGUEZ DE ASSIS MACHADO. Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas e Secretaria de Assuntos Legislativos do Ministério da Justiça (Org.). **Série Pensando o Direito: Responsabilidade Penal da Pessoa Jurídica**. 18. ed. São Paulo, 2009.

MCNAUGHTON, Charles William. Multa Qualificada e Multa Agravada em Matéria Tributária. In: BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida (Org.). **Crimes Contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Almedina, 2018.

MCNAUGHTON, Charles W.. Dolo. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Tributário. Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/300/edicao-1/dolo>

OLIVEIRA, Antônio Cláudio Mariz de. Aspectos do Ilícito Penal Tributário. In: NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (Org.). **Tratado de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

OLIVEIRA FILHO, Edmar. **Infrações e Sanções Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2003.

PEREIRA, Mariana Correia. A Súmula Vinculante 24 do Supremo Tribunal Federal e a Discussão Judicial do Crédito Tributário. In: BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida (Org.). **Crimes Contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Almedina, 2018.

PISCITELLI, Tathiane. A Decisão Administrativa Tributária Final como Condição para a Incidência da Norma que Relata o Crime Contra a Ordem Tributária. In: TANGERINO, Davi de Paiva Costa; GARCIA, Denise Nunes (Org.). **Direito Penal Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 61-82.

RUIVO, Marcelo Almeida. Os Crimes de Sonegação Fiscal (Arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90). In: BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida (Org.). **Crimes Contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Almedina, 2018.

SCHOERPF, Patrícia. **Crimes Contra Ordem Tributária**. Curitiba: Juruá Editora, 2008.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

STF, HC 81611, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 10/12/2003, DJ 13-05-2005 PP-00006 EMENT VOL-02191-1 PP-00084.

STF, ADI 1517 MC, Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Tribunal Pleno, julgado em 30/04/1997, DJ 22-11-2002 PP-00056 EMENT VOL-02092-01 PP-00107.

SANTOS, Juarez Cirino dos. **Direito Penal: Parte Geral**. Florianópolis: Tirant Lo Blanch, 2018.

TANGERINO, Davi; OLIVE, Henrique. **Crédito Tributário e Crime**. São Paulo: InHouse, 2018.

VELLUDO, Alamiro; NETTO, Salvador. **Responsabilidade Penal da Pessoa Jurídica**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.

VILARES, Fernanda Regina; SIQUEIRA, James. **Da multa qualificada à multa empalhada**. Jota. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/columnas/contraditorio/de-multa-qualificada-a-multa-empalhada-17042017>>. Acesso em: 16 dez. 2019.

VILARES, Fernanda Regina. A Dinâmica do Processo Penal nos Crimes Contra a Ordem Tributária. In: BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida (Org.). **Crimes Contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Almedina, 2018. p. 213-236.

ZAFFARONI, Eugenio Raúl. **Manual de Direito Penal brasileiro: Parte Geral**. São Paulo: Thomson Reuters, 2019.

ANEXO 1 – TABELA DE CASOS

Nº	Termo de Pesquisa	Processo	Acórdão	Relator	Data Julgamento	Relevante	Contribuinte	PF/PJ	Multa
1	multa ADI qualificada e (fraude ou conluio ou sonegação)	10469.725625/2015-29	1301-003.612	Jose Eduardo Dornelas Souza	07/01/2019	SIM	MOSSORO INDUSTRIA E COMERCIO DE SAL LTDA	PJ	NÃO
2	multa ADI qualificada e (fraude ou conluio ou sonegação)	10480.721765/2011-46	1301-002.208	Flávio Franco Corrêa	07/01/2019	SIM	TIM CELULAR S.A.	PJ	NÃO
3	multa ADI qualificada e (fraude ou conluio ou sonegação)	18470.731760/2011-52	2401-005.884	Miriam Denise Xavier	09/01/2019	SIM	DALMIR PEREIRA BARBOSA	PF	NÃO
4	multa ADI qualificada e (fraude ou conluio ou sonegação)	11516.721952/2017-23	3402-006.027	Maria Aparecida Martins de Paula	10/01/2019	SIM	IMBRALIT INDUSTRIA E COMERCIO DE ARTEFATOS E FRIBROCIMENTO LTDA	PJ	NÃO
5	multa ADI qualificada e (fraude ou conluio ou sonegação)	12448.723918/2012-01	1302-003.278	Luiz Tadeu Matosinho Machado	11/01/2019	SIM	ABAF ASSOCIACAO BRASILEIRA DE AGENTES FINANCEIROS	PJ	SIM
6	multa ADI qualificada e (fraude ou conluio ou sonegação)	10855.722766/2015-36	1402-003.590	Caio Cesar Nader Quintella	11/01/2019	SIM	WCR DO BRASIL VEICULACAO E PUBLICIDADE LTDA	PJ	NÃO
7	multa ADI qualificada e (fraude ou conluio ou sonegação)	16004.720215/2015-35	2401-005.916	Luciana Matos Pereira Barbosa	17/01/2019	NÃO	-	-	NÃO
8	multa ADI qualificada e (fraude ou conluio ou sonegação)	10830.727656/2013-87	2202-004.867	Martin da Silva Gesto	22/01/2019	SIM	EMPO DISTRIBUIDORA DE VEICULOS LTDA	PJ	NÃO
9	multa ADI qualificada e (fraude ou conluio ou sonegação)	18050.005185/2008-84	2301-005.757	Wesley Rocha	23/01/2019	NÃO	-	-	NÃO
10	multa ADI qualificada e (fraude ou conluio ou sonegação)	10980.721948/2015-54	1401-003.056	Luciana Zanin	24/01/2019	SIM	ASSOC BRASILEIRA DE PROMOTORES DE VENDA DE COSMETICOS	PJ	SIM
11	multa ADI qualificada e (fraude ou conluio ou sonegação)	10830.723007/2016-50	2301-005.769	Marcelo de Souza Costa	25/01/2019	SIM	JUSSARA SOARES VIEIRA	PF	NÃO
12	multa ADI qualificada e (fraude ou conluio ou sonegação)	19515.720648/2016-08	1402-003.583	Paulo Mateus Ciccone	01/02/2019	SIM	BRICKELL B FOMENTO S.A	PJ	NÃO
13	multa ADI qualificada e (fraude ou conluio ou sonegação)	10508.720659/2013-51	1402-003.613	Leonardo Luis Pagano Gonçalves	01/02/2019	SIM	DALNORDE COMERCIO IMPORTACAO E EXPORTACAO DE ALIMENTOS LTDA	PJ	NÃO
14	multa ADI qualificada e (fraude ou conluio ou sonegação)	12448.729104/2016-03	2202-004.869	Ronnie Soares Anderson	04/02/2019	SIM	LUIS EDUARDO CAMPOS BARBOSA DA SILVA	PF	SIM
15	multa ADI qualificada e (fraude ou conluio ou sonegação)	10297.000799/2009-56	2402-006.899	João Victor Ribeiro Aldinucci	05/02/2019	NÃO	-	-	NÃO
16	multa ADI qualificada e (fraude ou conluio ou sonegação)	10320.003208/2007-04	2402-006.898	João Victor Ribeiro Aldinucci	05/02/2019	NÃO	-	-	NÃO
17	multa ADI qualificada e (fraude ou conluio ou sonegação)	10925.001821/2008-51	2401-005.929	Miriam Denise Xavier	06/02/2019	SIM	ALTON PILAN	PF	NÃO
18	multa ADI qualificada e (fraude ou conluio ou sonegação)	37169.005654/2002-97	2202-004.698	Júnia Roberta Gouveia Sampaio	07/02/2019	NÃO	-	-	NÃO
19	multa ADI qualificada e (fraude ou conluio ou sonegação)	10314.722159/2017-55	1401-003.108	Daniel Ribeiro Silva	12/02/2019	SIM	INFINITI TECNOLOGIA EM FUNDICAO LTDA	PJ	NÃO
20	multa ADI qualificada e (fraude ou conluio ou sonegação)	13896.722884/2012-11	1402-003.712	Marco Rogério Borges	18/02/2019	SIM	ASIA DISTRIBUIDORA DE UTILIDADES DOMESTICAS LTDA	PJ	NÃO
21	multa ADI qualificada e (fraude ou conluio ou sonegação)	18471.002397/2008-59	2401-006.000	Miriam Denise Xavier	28/02/2019	SIM	JORGE LUIZ FERNANDES	PF	NÃO

22	multa ADI qualificada e (fraude ou conluio ou sonegação)	10469.723387/2015-17	1401-003.125	Luciana Zanin	11/03/2019	SIM	HENRIQUE LAGE SALINEIRA DO NORDESTE S/A.	PJ	SIM
23	multa ADI qualificada e (fraude ou conluio ou sonegação)	10932.720191/2013-95	1302-003.391	Paulo Henrique Silva Figueiredo	18/03/2019	SIM	BOAINAIN INDUSTRIA E COMERCIO LTDA	PJ	NÃO
24	multa ADI qualificada e (fraude ou conluio ou sonegação)	10166.723678/2011-96	9202-007.544	Ana Paula Fernandes	20/03/2019	SIM	ANTONIO FLAVIANO ALVES DE LIMA	PF	SIM
25	multa ADI qualificada e (fraude ou conluio ou sonegação)	11065.000959/2006-19	9303-008.193	Luiz Eduardo de Oliveira Santos	21/03/2019	NÃO	-	-	NÃO
26	multa ADI qualificada e (fraude ou conluio ou sonegação)	15586.720299/2016-21	3301-005.696	Liziane Angelotti Meira	21/03/2019	SIM	TEC IMPORTS IMPORTACAO E EXPORTACAO LTDA	PJ	NÃO
27	multa ADI qualificada e (fraude ou conluio ou sonegação)	11634.720088/2017-04	1301-003.737	Neilo Kichel	26/03/2019	SIM	MAIALE TRANSPORTADORA E COMERCIO DE SUINOS EIRELI	PJ	SIM
28	multa ADI qualificada e (fraude ou conluio ou sonegação)	16004.720178/2016-46	2202-005.057	Leonam Rocha de Medeiros	27/03/2019	NÃO	-	-	NÃO
29	multa ADI qualificada e (fraude ou conluio ou sonegação)	15504.724024/2015-49	1402-003.731	Marco Rogerio Borges	28/03/2019	NÃO	GABRIEL GANANIAN	PF	SIM
30	multa ADI qualificada e (fraude ou conluio ou sonegação)	12259.000192/2009-58	2402-007.031	Deny Medeiros da Silveira	29/03/2019	NÃO	-	-	NÃO
31	multa ADI qualificada e (fraude ou conluio ou sonegação)	11080.730468/2016-71	2301-005.833	Antonio Savio Nastureles	02/04/2019	SIM	JOSE RICARDO DA SILVA	PF	SIM
32	multa ADI qualificada e (fraude ou conluio ou sonegação)	18088.000202/2007-89	2402-007.126	Paulo Sergio da Silva	02/04/2019	SIM	MAURICIO FERNANDES	PF	NÃO
33	multa ADI qualificada e (fraude ou conluio ou sonegação)	19515.720927/2017-44	1302-003.436	Gustavo Guimaraes da Fonseca	03/04/2019	SIM	LUMINI DESIGN EM ILUMINACAO LTDA	PJ	SIM
34	multa ADI qualificada e (fraude ou conluio ou sonegação)	10380.724638/2017-12	2301-005.930	Juliana Martelli Fais Feriato	10/04/2019	NÃO	ALINE TELLES CHAVES	PF	SIM
35	multa ADI qualificada e (fraude ou conluio ou sonegação)	10380.725184/2017-05	2301-005.932	Marcelo de Souza Costa	10/04/2019	SIM	HELOISA FERREIRA DE MELO TELLES	PF	SIM
36	multa ADI qualificada e (fraude ou conluio ou sonegação)	10380.725186/2017-96	2301-005.931	Marcelo de Souza Costa	10/04/2019	NÃO	GISELA LOBAO TELLES FUJIWARA	PF	SIM
37	multa ADI qualificada e (fraude ou conluio ou sonegação)	10380.725189/2017-20	2301-005.933	Juliana Martelli Fais Feriato	10/04/2019	SIM	MARIA ELISA TELLES FIGUEIREDO	PF	SIM
38	multa ADI qualificada e (fraude ou conluio ou sonegação)	10380.725185/2017-41	2301-005.929	Marcelo de Souza Costa	10/04/2019	SIM	PAULO CAMPOS TELLES NETO	PF	SIM
39	multa ADI qualificada e (fraude ou conluio ou sonegação)	19515.721137/2017-86	1302-003.428	Maria Lucia Miceli	10/04/2019	NÃO	-	-	NÃO
40	multa ADI qualificada e (fraude ou conluio ou sonegação)	10783.720209/2017-33	1302-003.429	Maria Lucia Miceli	10/04/2019	SIM	CONSTRUSUL CONSTRUTORA LTDA EPP	PJ	SIM
41	multa ADI qualificada e (fraude ou conluio ou sonegação)	16561.720199/2016-46	2301-005.941	Marcelo de Souza Costa	11/04/2019	SIM	JOAO CERQUEIRA DE SANTANA FILHO	PF	SIM
42	multa ADI qualificada e (fraude ou conluio ou sonegação)	13971.720495/2013-84	2202-004.696	Júnia Roberta Gouveia Sampaio	12/04/2019	SIM	LULI INDUSTRIA E COMERCIO DE CONFECCOES LTDA	PJ	SIM
43	multa ADI qualificada e (fraude ou conluio ou sonegação)	16004.001077/2008-62	2003-000.018	Sheila Aires Cartaxo Gomes	16/04/2019	SIM	ANA TERESA RAVELLI BAIONI DE DOMENICO	PF	NÃO
44	multa ADI qualificada e (fraude ou conluio ou sonegação)	10380.725188/2017-85	2301-005.934	Juliana Martelli Fais Feriato	24/04/2019	SIM	PATRICIA LOBAO TELLES	PF	SIM

45	multa ADI qualificada e (fraude ou conluio ou sonegação)	15758.000521/2010-61	2003-000.027	Vladimir de Oliveira	25/04/2019	SIM	VLADEMIR DE OLIVEIRA	PF	SIM
46	multa ADI qualificada e (fraude ou conluio ou sonegação)	10650.001140/2007-89	2201-005.088	Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim	02/05/2019	NÃO	-	-	NÃO
47	multa ADI qualificada e (fraude ou conluio ou sonegação)	11516.722572/2011-11	1402-003.751	Paulo Mateus Ciccone	03/05/2019	SIM	PERKONS S/A	PJ	SIM
48	multa ADI qualificada e (fraude ou conluio ou sonegação)	19515.002133/2010-29	2202-005.011	Martin da Silva Gesto	16/05/2019	SIM	VICENTE RENATO PAOLILLO	PF	NÃO
49	multa ADI qualificada e (fraude ou conluio ou sonegação)	10980.723708/2011-61	2003-000.060	Sheila Gomes	17/05/2019	SIM	SIDNEY ALVES DE LIMA	PF	NÃO
50	multa ADI qualificada e (fraude ou conluio ou sonegação)	13896.723151/2014-58	1301-003.829	Nelso Kichel	23/05/2019	SIM	TCE ENGENHARIA LTDA	PJ	SIM
51	multa ADI qualificada e (fraude ou conluio ou sonegação)	12448.721236/2010-93	2201-005.122	Rodrigo Amorim	24/05/2019	SIM	AUGUSTO ACIOLI DE OLIVEIRA	PF	NÃO
52	multa ADI qualificada e (fraude ou conluio ou sonegação)	10945.001112/2009-18	2201-005.133	Rodrigo Amorim	27/05/2019	SIM	AMANDA YAMAMOTO MARTINS	PF	NÃO
53	multa ADI qualificada e (fraude ou conluio ou sonegação)	16561.720192/2016-24	1301-003.898	Roberto Silva Junior	03/06/2019	SIM	INDUSTRIA E COMERCIO DE MEDICAMENTOS LABOGEN LTDA	PJ	NÃO
54	multa ADI qualificada e (fraude ou conluio ou sonegação)	10950.723642/2016-71	1301-003.904	Fernando Pinto	07/06/2019	SIM	ORIGINAL INDUSTRIA COMERCIO NEGOCIOS E PARTICIPACOES LTDA	PJ	NÃO
55	multa ADI qualificada e (fraude ou conluio ou sonegação)	16561.720050/2011-52	9202-007.849	Mario Pereira de Pinho Filho	25/06/2019	SIM	MOVER PARTICIPACOES S.A.	PJ	NÃO
56	multa ADI qualificada e (fraude ou conluio ou sonegação)	18470.726356/2016-71	2301-006.062	Antonio Savio Nastureles	28/06/2019	SIM	PAULO ROBERTO COSTA	PF	SIM