

EDUARDO DE ANDRADE

**A MULTA QUALIFICADA NA LEGISLAÇÃO  
TRIBUTÁRIA FEDERAL**

Tese apresentada à Banca Examinadora da Faculdade de Direito de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Doutor, sob orientação do Professor Paulo de Barros Carvalho

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO  
SÃO PAULO – 2014

Nome: ANDRADE, Eduardo de  
Título: A multa qualificada na legislação tributária federal

Tese apresentada à Banca Examinadora da Faculdade de Direito de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Doutor, sob orientação do Professor Paulo de Barros Carvalho

Aprovado em:

Banca Examinadora

Prof. Dr. \_\_\_\_\_ Instituição: \_\_\_\_\_

Julgamento: \_\_\_\_\_ Assinatura: \_\_\_\_\_

Prof. Dr. \_\_\_\_\_ Instituição: \_\_\_\_\_

Julgamento: \_\_\_\_\_ Assinatura: \_\_\_\_\_

Prof. Dr. \_\_\_\_\_ Instituição: \_\_\_\_\_

Julgamento: \_\_\_\_\_ Assinatura: \_\_\_\_\_

Prof. Dr. \_\_\_\_\_ Instituição: \_\_\_\_\_

Julgamento: \_\_\_\_\_ Assinatura: \_\_\_\_\_

Prof. Dr. \_\_\_\_\_ Instituição: \_\_\_\_\_

Julgamento: \_\_\_\_\_ Assinatura: \_\_\_\_\_

*Aos meus filhos Pedro, Gabriela e Catarina,  
presentes de Deus e luzes que iluminam minha  
vida.*

## AGRADECIMENTOS

Às professoras Florence Haret, Fabiana Del Padre Tomé, e ao professor Bruno Vasconcelos Carrilho Lopes, que nas aulas oportunizaram-me pequenas discussões sobre o tema por mim escolhido, e me forneceram valiosos subsídios.

Ao professor Paulo de Barros Carvalho, que acreditou em mim e me aceitou como orientando.

Aos Conselheiros Antônio Carlos Guidoni Filho e Alberto Pinto, colegas do Carf, que sabendo do tema por mim escolhido, levantaram problemas e discussões emergentes. Em especial ao Conselheiro Alberto Pinto, que abraçou minha causa e tanto me apoiou nos últimos dois meses em que tive de me afastar das funções no Carf.

À professora Nélia da minha 8ª série, cujo incentivo jamais esqueci.

À Beatriz, minha esposa, pelo apoio e furto ao convívio.

Aos meus pais, que sempre me incentivaram a estudar.

Aos meus filhos, pelo furto ao convívio.

A Deus, pela vida com saúde e energia e força de trabalho.

*Estudar uma civilização do ponto de vista normativo significa, afinal, perguntar-se quais ações foram, naquela determinada sociedade, proibidas, quais ordenadas, quais permitidas; significa, em outras palavras, descobrir a direção ou as direções fundamentais em que se conduzia a vida de cada indivíduo.*

Norberto Bobbio

## Resumo

O objetivo deste trabalho foi o estudo da multa qualificada prevista na legislação tributária federal bem como as hipóteses para sua aplicação.

O primeiro capítulo aborda as sanções. É feito um estudo histórico da evolução das penas no direito penal, ao que se segue uma abordagem sobre o conceito de pena e de suas finalidades, também numa exposição pautada por ilustrações históricas. Posteriormente, são abordadas as sanções civis, ressaltando-se as diferenças entre elas e as sanções penais. Ao final, são estudadas as sanções administrativas, havendo estudo do conceito de sanção administrativa, e espécies tipicamente aplicadas.

No segundo capítulo é feito um estudo das sanções tributárias com ênfase naquelas aplicadas no direito tributário federal. Analisam-se, então, a sanção executiva, a sanção por mora no adimplemento, bem como as que penalizam condutas típicas do direito tributário, como a inadimplência na prestação da obrigação tributária principal e as circunstâncias que agravam esta situação (multa agravada).

No terceiro capítulo é preliminarmente feita uma introdução ao conceito de ilícito, sendo feita sucinta abordagem dos ilícitos civis, penais, administrativos e tributários. Passa-se, então a cuidar-se do elemento subjetivo da infração tributária qualificada, com ênfase no estudo do dolo, procurando-se apresentar as diferenças entre esta figura, a simulação e a fraude. É feito, ainda, um estudo comparativo do dolo penal e do dolo civil.

As circunstâncias qualificativas da infração qualificada são apreciadas no quarto capítulo. A simulação é estudada sob o prisma do direito civil e tributário. Ao tratar da fraude, é feito estudo da fraude penal e da fraude civil, bem como de suas espécies mais conhecidas, incluindo-se a fraude à lei, abordando-se no transcorrer do texto os conceitos de elisão e evasão, o conceito de negócio jurídico indireto, abuso de direito, abuso de forma, abuso de personalidade jurídica e como tais institutos concorrem na configuração da infração qualificada por fraude na legislação tributária federal.

No quinto capítulo é analisada a multa qualificada na sua configuração quantitativa e nas peculiaridades que marcam a relação jurídica obrigacional que esta penalidade revela, apresentando-se uma visão integrada da norma jurídica que a contém.

## **Abstract**

This paper examines the aggravated fine prescribed by the Brazilian federal tax legislation and the cases in which it is levied.

Section One focuses on sanctions. It traces the historical background of criminal penalties, followed by an analysis of the concept of penalty and its purposes, also based on historical examples. Afterward, civil sanctions—particularly the differences between civil and criminal sanctions—are explored. Finally, administrative sanctions are addressed, with a focus on the concept of administrative sanction and the types usually imposed.

Section Two deals with tax sanctions, mainly those established by the Brazilian federal tax law. Next, it focuses on forfeiture sanctions, as well as sanctions for late payment and conducts typically penalized by tax law, such as delinquency on primary tax obligations and its aggravating circumstances (aggravated fines).

Section Three introduces the concept of wrongful act and briefly discusses torts, as well as criminal, administrative and tax offenses. It then moves on to the subjective elements of aggravated tax offenses, especially wrongful intent and the differences among said intent, simulation and fraud. A comparative study between willful offenses and willful torts follows.

Section Four covers the aggravating circumstances of aggravated violations. Simulations are looked at from the points of view of civil law and tax law. The study of frauds addresses both criminal and civil frauds, and the best known types of said acts, such as frauds against the law. The text brings up the concepts of tax avoidance, tax evasion, indirect legal transaction, abuse of rights, abuse of process and abuse of the legal personality, as well as the manner in which such events interact in constituting an aggravated violation for fraud pursuant to the Brazilian tax legislation.



Section Five is concerned with the quantitative aspects of aggravated fines. The peculiarities of the legal relationship of obligation involved in such penalties are also analyzed by means of an integrated view of the legal regime which imposes them.

## **Riassunto**

Questo lavoro ha avuto come obiettivo lo studio della multa “qualificata” prevista dalla legislazione tributaria federale e così pure le ipotesi in cui essa si applica.

Il primo capitolo prende in esame le sanzioni. Si compie uno studio storico dell’evoluzione delle pene nel diritto penale, al quale segue un approccio sul concetto di pena e delle sue finalità, anche in una esposizione caratterizzata da riferimenti storici. In seguito sono trattate le sanzioni civili, mettendo in evidenza le differenze tra queste e le sanzioni penali. Infine lo studio esplora le sanzioni amministrative, soffermandosi sul concetto di sanzione amministrativa, e le fattispecie applicate.

Nel secondo capitolo viene fatto uno studio delle sanzioni tributarie ponendo l’accento su quelle applicate nel diritto tributario federale. Si analizzano, quindi, la sanzione esecutiva, la sanzione per mora nell’adempimento, come anche quelle che penalizzano condotte tipiche del diritto tributario, come l’inadempimento della prestazione tributaria principale e le circostanze che aggravano questa situazione (multa aggravata).

Nel terzo capitolo viene fatta preliminarmente una introduzione sul concetto di illecito, con un succinto approccio sugli illeciti civili, penali, amministrativi e tributari. Si passa quindi a trattare dell’elemento soggettivo dell’infrazione tributaria qualificata, con enfasi sullo studio del dolo, cercando di mostrare le differenze tra questa figura, la simulazione e la frode. Si fa quindi uno studio comparativo tra il dolo penale e quello civile.

Le circostanze caratterizzanti l’infrazione qualificata sono esaminate nel quarto capitolo. La simulazione è studiata sotto il prisma del diritto civile e tributario. Quando si tratta della frode, si approfondisce il concetto di frode penale e di frode civile, includendosi quello di frode alla legge; poi si esplorano, nello sviluppo dello studio, i concetti di elusione e evasione, il concetto di negozio giuridico indiretto, l’abuso del diritto, l’abuso di forma, l’abuso della personalità giuridica, e come questi istituti concorrano a configurare, nella legislazione tributaria federale, l’infrazione qualificata come frode.

Nel quinto capitolo è analizzata la multa qualificata nel suo aspetto quantitativo e nelle peculiarità che caratterizzano il rapporto giuridico di natura obbligatoria che questa penalità rivela, offrendo una visione integrata della norma giuridica che la contiene.

## Sumário

Resumo.....	5
Abstract.....	7
Riassunto.....	9
Introdução.....	12
Capítulo I – Das Sanções.....	15
Capítulo II – Das Sanções Tributárias.....	46
Capítulo III – Do elemento subjetivo da infração qualificada.....	84
Capítulo IV – Das circunstâncias qualificativas da infração qualificada.....	121
Capítulo V – Da Multa qualificada na legislação federal.....	186
Conclusão.....	190
Referências.....	195
Índice.....	203

## Introdução

O objetivo deste trabalho foi conhecer os limites de aplicação da multa qualificada, prevista na legislação tributária federal. Logo de início, deparamo-nos com dois vocábulos que possuem significado específico no direito, *multa* e *qualificada*. Entendemos que o jurista, na busca do conhecimento do seu objeto, o direito positivo, deve-se conduzir pela articulação de conceitos, partindo dos mais elementares para chegar aos mais elaborados, e mesmo reduzindo os mais elaborados a outro mais simples, para então, após estes compreendidos, voltar aos mais elaborados, consoante dispõe a regra para a direção do espírito nº V, estabelecida por Descartes<sup>1</sup>, a qual, juntamente com as demais 20 Regras estabelecem, como afirma Heidegger<sup>2</sup>, o conceito moderno de ciência.

Além disso, e afirmamos isso com certa relutância e resignação, o direito opera com palavras que possuem significado ambíguo. Com relutância, porque acreditamos que desde sempre os juristas devem ter-se deparado com as dificuldades que isso impõe ao conhecimento científico, que deve, *por dever de ofício*, pautar-se por se comunicar através de vocábulos com significado definido, preciso e inequívoco. Temos lido em inúmeros textos, mesmo atuais, a repetição dessa ladainha, ainda presente, e o pior, legítima.

E se as ciências biológicas foram do conhecimento básico da diferença entre reino animal, vegetal e mineral até as atuais complexas teorias sobre estrutura do DNA, permitiram o advento da penicilina, possibilitaram a cura de doenças várias, se as ciências exatas partiram da geometria de Euclides e permitiram ao homem chegar lua, conhecer galáxias distantes, construir monumentos da engenharia e arquitetura, nós juristas, continuamos, desgraçadamente, a nos queixar das dificuldades impostas pelo direito, ao operar com palavras ambíguas.

---

<sup>1</sup> REGRA V – Todo o método consiste na ordem e disposição das coisas, para as quais é necessário dirigir a agudeza do espírito para descobrir a verdade. Observaremos isto fielmente, se reduzirmos gradualmente as proposições complicadas e obscuras a outras mais simples, e se depois, partindo da intuição das mais simples, tentar nos elevar pelos mesmos graus ao conhecimento de todas as outras. DESCARTES, René. **Discurso do Método**: Regras para a direção do espírito. Tradução de Pietro Nassetti. São Paulo: Martin Claret, 2003. Título original *Discours de la méthode de bien conduire sa raison: Regulae ad directionem ingenii*, p.85

<sup>2</sup> HEIDEGGER, Martin. **Que é uma coisa?** Tradução de Carlos Morujão. Lisboa: Edições 70, 2002. Título original *Die frage nach dem ding*. Max Niemeyer Verlag, Tubigen, 1987, p.104-105.

E com resignação, pois não se vê qualquer solução que venha a mudar este quadro. Talvez porque, ao contrário das ciências biológicas e exatas, que estudam a obra de Deus na sua perfeição, ou ainda os princípios naturais que regem as coisas, nós aqui no Direito estudamos o homem e sua obra, sempre imperfeitos e inacabados, e com uma imperfeição que se altera no tempo, mas que nunca se esvai. Não raras vezes, até criada onde não antes havia.

Mas, enfim, no nosso estudo tivemos que extremar significados de vocábulos que dentro do próprio direito apresentam sentidos diversos, como é o caso de *fraude*, que possui um sentido para o direito civil e outro para o direito penal. Vale, assim, a lição de Paulo de Barros Carvalho<sup>3</sup>, para quem a linguagem científica decorre do processo de depuração da linguagem comum, substituindo *locuções carregadas de imprecisão significativa por termos na medida do possível, unívocos e suficientemente aptos para indicar, com exatidão, os fenômenos descritos*. Mas além disso, outros conceitos, menos ambíguos, também mereceram esclarecimento, pois é no poder do conceito que se estrutura e se alicerça o conhecimento.

Nesta busca, com o método assim descrito, partimos para o esclarecimento dos conceitos de ilícito civil e ilícito penal, procurando demonstrar as diferenças entre ambos, e as particularidades e a riqueza com que o conceito de crime, como ilícito penal, foi historicamente sendo lapidado. Buscamos, também, mediante o mesmo método, aclarar os conceitos de sanção penal (pena), civil, administrativa e tributária. Da mesma forma, para aclarar o conceito e a finalidade da pena foi necessário o emprego do método histórico, sendo o direito penal uma evolução de milênios.

Pois bem, aclarados estes conceitos, e apropriadas estas lições milenares, podê-se partir para o estudo do ilícito tributário e da sanção tributária, conceitos cujo interesse é relativamente recente face àqueles outros. Sendo o direito tributário aquele que se especializou no estudo de uma relação de direito civil obrigacional, e que adota conceitos de direito privado para se estruturar, porém em que interesse públicos estão envolvidos, por sua cobrança estar muitas vezes ligada a uma função administrativa, e sendo a sanção tributária uma penalidade, não há como compreender tais conceitos sem antes perpassar, ainda que relance, a contribuição que o direito civil, penal e administrativo forneceram historicamente.

---

<sup>3</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009, p.59.

Compreendidos estes conceitos, partiu-se, então para o estudo do dolo, fraude e simulação. Novamente, ao estudarmos o dolo, verificamos tratar o direito este vocábulo de forma distinta, quer sob a ótica do direito civil, que o vê como defeito de negócio jurídico, quer sob a ótica do direito penal, que o associa a uma vontade e a um resultado. A fraude, por sua vez, foi objeto de maior cuidado, vez que o estudo aí desenvolvido seria de grande utilidade para a compreensão do conceito de *evidente intuito de fraude*, anteriormente constante da redação da multa qualificada, e da *fraude* em sentido estrito, conforme definida no art. 72 da Lei nº 4.502/64.

Esclarecidos os termos destes conceitos, fez-se um estudo das sanções tributárias e da multa qualificada, que era nosso objetivo inicial, de modo a se construir de forma integrada a norma tributária infracional que congrega infração tributária qualificada no seu antecedente e multa qualificada no seu conseqüente.

## Capítulo I – Das Sanções

### 1. Conceito de Sanção

O Direito é uma ordem social na qual as condutas desejadas são prescritas por meio de uma sanção aplicável à conduta oposta de forma coativa, ou seja, mediante aplicação, se necessário, de emprego da força física, para garanti-la (Kelsen<sup>4</sup>).

Prêmio e castigo, na acepção de Kelsen, estariam compreendidos no conceito retributivo de sanção. Mas o castigo, um mal (a privação de certos bens como a vida, a saúde, a liberdade, a honra, valores econômicos) a pena, enfim, é certamente o traço marcante da ordem jurídica, que reserva para hipóteses raras o prêmio como indutor de conduta<sup>5</sup>.

Assim, *sanção* é termo que inclui pena e coação. É pena e é também a sua aplicação coercitiva<sup>6</sup>. Goffredo Telles Junior<sup>7</sup> já observara esta peculiaridade, ao dizer que as normas jurídicas autorizam o uso dos meios competentes usados para forçar seus violadores à se submeter às penas legais. Assim, concluiu, então: *tais meios e tais penas se chamam sanções jurídicas*.

Sofo Borguese<sup>8</sup> aduz, na mesma linha que *la sanzione è la conseguenza dell'azione del singolo, conforme o difforme dalla norma: non è meno sanzione l'effetto favorevole dell'osservanza dell'imperativo (approvazione della coscienza, stima pubblica, premio)*.

Frederico Marques<sup>9</sup> assevera que a regra sancionadora é o instrumento de que se vale a tutela jurídica estatal para garantir a obediência aos imperativos contidos no preceito primário da norma, ordenando a atuação de uma medida estabelecida pelo direito como

<sup>4</sup> KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p.25-29.

<sup>5</sup> Na seara do direito tributário brasileiro, vê-se com alguma frequência a aplicação do prêmio como indutor de conduta no caso de desgravação tributária como indutora do desenvolvimento regional (para as regiões norte e nordeste em especial, v.g. arts.490-508, do Decreto nº 3.000/99 – Regulamento do Imposto de Renda).

<sup>6</sup> Em sentido contrário, Sofo Borghese e Aníbal Bruno, que entendem coincidir os conceitos de sanção e pena.

<sup>7</sup> TELLES JUNIOR, Goffredo. **Iniciação na ciência do direito**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p.75-77.

<sup>8</sup> BORGUESE, Sofo. **La filosofia della pena**. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1952, p.5.

<sup>9</sup> MARQUES, José de Frederico. **Curso de direito penal: o delinqüente – a sanção penal – a pretensão punitiva**. São Paulo: Saraiva, 1955. 3 v, p.99-101.



consequência da violação de um imperativo. Para ele, a *pena* seria uma espécie do gênero *sanção*, que atingiria, também o direito civil, administrativo, tributário e processual. Assim, conforme leciona, *a norma penal pressupõe de regra um preceito não penal, de cuja sanção a pena constitui um complemento ou reforço.*

Visto isso, devemos asseverar que embora demonstrado que o conceito de *sanção* sofre de ambigüidade de sentido (ora designando *pena*, ora *coerção*), sua consagração é tamanha e de tal amplitude que não nos sentimos à vontade para redefini-lo ou para criar um termo específico, extremando *sanção* e *pena*. Veja-se, à guisa de exemplos, que nos demais ramos (civil, administrativo, tributário) é raro algum jurista se arriscar a falar em *pena*, termo que se consagrou definitivamente no direito penal. Preferem todos falar em *sanção*, ainda que para designar a *pena*, como conseqüente de ilícito praticado no âmbito das legislações de que tratam tais ramos.

## 2. Coatividade, imperatividade e eficácia social

Tella & Tella<sup>10</sup> ainda nos diferenciam a *coatividade* da *imperatividade*, que não são equivalentes. A imperatividade se refere ao plano da previsão normativa, em nível legislativo, da sanção em potência, enquanto a coatividade alude mais precisamente à realização em ato de dita sanção. No plano da imperatividade, a sanção exerce um papel de intimidação da generalidade da população – prevenção geral. Já pela coatividade, a sanção atua com respeito ao indivíduo concreto que infringiu a norma penal, a quem se aplica o castigo, a retribuição, a quem também se buscará ressocializar e reinserir durante a execução da pena - prevenção especial.

E desde Roma, onde o substantivo *sanctio* significava *pena cominável aos violadores da ordem instituída*, vem sendo assim, posto que também ali a palavra *sanctio* designava o ato de declarar inviolável um mandamento<sup>11</sup>. Este último uso da palavra sanção é o mesmo que hoje utilizamos, pelo qual o Poder Executivo assegura, por meio de penas ou obrigações o cumprimento da Lei e proíbe sua violação. Sim, pois a *sanção* da Lei (seguida

---

<sup>10</sup> TELLA, M. J. F.; TELLA, F. F. **Fundamento e finalidade da sanção**: existe um direito de castigar? Tradução de Cláudia de Miranda Avena. Revisão de Luiz Flávio Gomes. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p.104.

<sup>11</sup> TELLA, M. J. F.; TELLA, F. F. **Fundamento e finalidade da sanção**: existe um direito de castigar? Tradução de Cláudia de Miranda Avena. Revisão de Luiz Flávio Gomes. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p.104.

da publicação e da *vacatio legis*) confere validade e vigência às normas (e, portanto, às penas) e legitima a *sanção* a ser aplicada pelo seu descumprimento.

Se a sanção, como pena (mal, castigo, privação de bens) aplicada coativamente, é elemento que para Kelsen distingue a ordem jurídica das demais ordens sociais, como a moral<sup>12</sup>, a pena é elemento que distingue a norma. Isto porque há normas que estabelecem condutas e proíbem comportamentos contrários por cominarem penas (normas de conduta) e normas que conferem poderes (normas de competência) ou permitem comportamentos (normas de permissão) sem que prescrevam qualquer coação para a conduta contrária à desejada.

Sendo a norma jurídica o elemento constituinte da ordem jurídica<sup>13</sup>, vê-se, assim, que a sanção está vinculada tanto ao sistema (como conjunto) como à norma (seu elemento constituinte). Isto porque pela coação se liga à ordem (todo), pois a coação depende do funcionamento e da estruturação da ordem jurídica como sistema para se configurar na prática (normas processuais, normas administrativas, e normas individuais e concretas, judiciais e administrativas, todas interagindo por meio de sua aplicação pelo homem); através da pena, por sua vez, dirige-se à norma (elemento), pois é parte e elemento constitutivo da norma. (Daí seu poder de distinguir a ordem jurídica das demais).

A pena é quase sempre descrita como o *mal sujeito à coação* que integra a norma. Praticada a conduta, há de ser a pena coativamente aplicada. Este mal descrito na norma e passível de compreensão por meio de representação psíquica, torna-se, devido a coação, verdadeira ameaça, motivando a prática da conduta desejada.

Mas para que a norma tenha eficácia social, ou seja, para que seja efetivamente cumprida, a dosagem da pena deverá ser bastante para estimular a conduta. Em outras palavras, a ameaça do mal da norma deve ser bastante para neutralizar o “bem” que a prática da conduta proibida provocaria.

---

<sup>12</sup> KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p.29.

<sup>13</sup> KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p.33.

Beccaria<sup>14</sup> ilustrou este ponto afirmando que as penas são *motivos sensíveis* para dissuadir o ânimo de qualquer homem de submergir, no antigo caos, às leis da sociedade.

Além disso, a certeza de sua aplicação (eficácia) há de estar fora de dúvida para afastar o risco de violação da norma, com a conseqüente obtenção do “bem” proporcionado pela conduta proibida, e do não sofrimento da sanção (falta de eficácia do sistema).

Verifica-se, pois, que a dosagem da pena não basta para garantir eficácia à norma. Eis porque a sanção (como gênero, contendo pena e coação) é conceito fundamental na ordem jurídica.

Daí, também, porque lembrou Frederico Marques<sup>15</sup>, com tanta ênfase:

O problema entre nós é o da aplicação desse Código, de maneira a se afastar a impunidade existente. É prescindível qualquer exacerbação das penas existentes no nosso estatuto penal: o que se faz necessário é que a justiça criminal funcione com eficiência e não transforme em letra morta a legislação em vigor.

### **3. A sanção penal (pena)**

#### **3.1 Introdução.**

*Penas* é um dos fundamentos do Direito. Carnelutti<sup>16</sup> observa que sua forma originária pode ser facilmente percebida em povos e pessoas nos quais a civilização ainda não haja operado. Ali poder-se-á ver que é raro uma criatura não reagir a uma ofensa. Observando sua reação (uma retribuição; uma injúria) pode-se facilmente descobrir nela os caracteres da pena. Daí sua consideração como um mal, um dano.

---

<sup>14</sup> BECCARIA, Cesare. **Dos delitos e das penas**. Tradução de Alexis Augusto Couto de Brito (tradução da 5ª edição de *Trattato dei delitti e delle pene*, estampa de Harlem, Livorno, de 1766). São Paulo: Quartier Latin, 2005, p.39-40.

<sup>15</sup> FREDERICO MARQUES, José de. **Curso de direito penal**: o delinqüente – a sanção penal – a pretensão punitiva. São Paulo: Saraiva, 1956. 3 v., p.122-123.

<sup>16</sup> CARNELUTTI, Francesco. **El problema de la pena**. Traducción de Santiago Sentis Melendo. Buenos Aires: Ediciones Juridicas Europa – America, 1947, p.13-14.

Se a ofensa inicial estiver prescrita em lei como uma conduta proibida, então, estaremos diante de um *delito*. Se a reação dada em retribuição for aceita como permitida, então teremos uma *pena*. Deriva daí a relação causal entre delito e pena, pela qual a pena é posterior ao delito, havendo entre eles causalidade<sup>17</sup>.

Carnelutti observa, ainda, certa identidade objetiva entre o delito e a pena (uma ofensa respondida por meio de outra). A identidade objetiva perfeita está em Talião. Todavia, nossos sistemas modernos vem perdendo esta noção, vez que os delitos prescritos se multiplicam, mas as penas se uniformizam, restando aplicação muito reiterada da reclusão e multa.<sup>18</sup> Recentemente, com o aumento das penas restritivas de direito, que possuem conteúdo muito diversificado, houve alguma alteração neste quadro. Esta perda de identidade se dá por qualidade. Mas há também perda de identidade por quantidade. Exemplo de tal perda se vê nos sistemas que aboliram a pena de morte para homicídio, pois deixam de aplicar a maior pena que se poderia infligir ao ofensor e que se equipararia ao mal praticado: a morte. Assim, a pena aplicada será inferior à ofensa.<sup>19</sup>

Ao estudar uma espécie tão particular de sanção, que é multa qualificada no direito tributário, não poderíamos deixar de ingressar no direito penal, constatando e recolhendo para o direito tributário aquilo que lá se experimentou e se apreendeu no decorrer dos séculos, embora sabendo-se de todas as diferenças entre esses dois ramos do direito. O direito é um fenômeno social e evolutivo, no decorrer do tempo. E a história do direito penal bem pode ser uma forma de se ver a história da civilização e das sociedades, em que o conceito, as origens e a evolução das penas restam bem demarcadas.

### 3.2 Origens e Evolução da pena

---

<sup>17</sup> CARNELUTTI, Francesco. **El problema de la pena**. Traducción de Santiago Sentis Melendo. Buenos Aires: Ediciones Juridicas Europa – America, 1947, p.14-15. Observe-se, quanto a isto, que Kelsen, a este respeito, faz diferir expressamente *causalidade*, aplicável às leis naturais, de *imputação*, como termo que rigorosamente se aplicaria às leis jurídicas. KELSEN, Hans. Op.cit., p.86-87.

<sup>18</sup> CARNELUTTI, Francesco. **El problema de la pena**. Traducción de Santiago Sentis Melendo. Buenos Aires: Ediciones Juridicas Europa – America, 1947, p.16-17, 31.

<sup>19</sup> CARNELUTTI, Francesco. **El problema de la pena**. Traducción de Santiago Sentis Melendo. Buenos Aires: Ediciones Juridicas Europa – America, 1947, p.30. O exemplo é nosso. Vale lembrar, todavia, que Carnelutti posiciona-se contrário à pena de morte por entender, entre outras razões, e ela não permite o arrependimento, que é a verdadeira libertação do réu. Para ele, a pena de morte não é pena, mas tão somente uma medida de segurança (p.40-41).

A origem da pena é desconhecida. Gilberto Ferreira destaca duas possíveis hipóteses: a) para os filiados à teoria criacionista, a pena nasceu quando Eva, estando proibida por Deus, cedeu à tentação da serpente e resolver comer determinado fruto, tudo com a participação de Adão, sendo, então, punidos com a pena de degredo do paraíso; b) para os partidários da teoria evolucionista, nasceu quando os primatas, obrigados a descer das árvores, resolvidos a se fixar na terra, reagiram ao primeiro ataque externo e puniram (a primeira pena), em reação, o ofensor (ato de defesa e retribuição pelo mal praticado, a vingança)<sup>20</sup>.

Segundo leciona Gilberto Ferreira, a história da pena permite caracterizar seis períodos distintos (vingança privada, vingança divina, vingança pública, humanização, período científico e Nova Defesa Social), sendo que a passagem de uma fase para outra não se deu de maneira uniforme, radical, mas com interferência de muitos fatores, em momentos históricos diversos.

A época mais primitiva é a da vingança privada, quando valia a lei do mais forte, não havendo qualquer medida com a pessoa do criminoso ou com o crime cometido. A pena se concentrava na família do agressor ou em sua tribo, inteiramente, com total dizimação. A primeira evolução conhecida está na Pena de Talião (cujo nome significa semelhante, igual)<sup>21</sup>, adotada no código de Hamurabi, e depois a composição.

Na vingança privada a pena passa a existir para aplacar a ira divina e regenerar ou purificar a alma do delinqüente (adotada no código de Manu – séc. XI a.C). Embora de fundamento altruísta, em nome de Deus praticaram-se monstruosidades e iniquidades.

No período da vingança pública, embora a pena continuasse cruel, desproporcional não mais o ofendido (excluindo-se, portanto, seu critério e vontade) mas o soberano (o Estado, enfim) assumia a responsabilidade pelo direito punitivo. A atrocidade e a crueldade foram sofrendo incrementos e requintes ao longo dos tempos e dos lugares, pois uma vez sentenciado, o homem deixava de ser humano, passando a ser tratado como animal.<sup>22</sup>

---

<sup>20</sup> FERREIRA, Gilberto. **Aplicação da pena**. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p.5-7.

<sup>21</sup> FERREIRA, Gilberto. **Aplicação da pena**. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p.7.

<sup>22</sup> Michel Foucault assim descreve a execução do assassino Guilherme de Orange: “No primeiro dia, ele foi levado à praça onde encontrou uma caldeira d’água fervente, onde foi enfiado o braço com o qual desferira o golpe. No dia seguinte, o braço foi cortado, e tendo caído a seus pés, chutou-o lá de cima do cadafalso sem pestanejar; no terceiro, foi atezado, na frente, nos mamilos e na parte dianteira do braço; no quarto, foi igualmente atezado nos braços por trás e nas nádegas; e assim consecutivamente, esse homem foi martirizado

Influenciado pelas idéias iluministas de Montesquieu, Rousseau, D'Alembert, Diderot, Buffon, Hume e Helvetius, Cesare Bonesane, o marquês de Beccaria insurge-se com voz forte contra o sistema vigente em seu *Dei delitti e delle pene* (publicado pela primeira vez em Livorno, em 1764, sem seu nome), criticando as atrocidades, as penas não previstas em lei, a prisão sem distinção, a lentidão dos processos e as espécies de penas, marcando o período denominado humanitário. A obra, publicada já à época em quase toda a Europa, passou a ser seguida por inúmeros juristas, tendo-se início a chamada escola clássica, integrada principalmente por Filangieri, Romagnosi, Carmignani e Carrara. Nasce, então, a preocupação com o fim da pena de morte, das penas infamantes e corporais, a correlação entre delito e pena, iniciando-se a fase de predominância das penas privativas de liberdade.

O período científico tem início com Cesare Lombroso, e prossegue com Ferri, Garófalo, Florian e Grispigni, representantes da chamada escola positiva, que passa a considerar o delito como um fato individual e social, representando um sintoma patológico do autor, e a pena passa a ser vista como remédio, não mais como castigo, sendo a sanção meio de defesa social. As questões da individualização da pena, da periculosidade e da medida de segurança começam a ser discutidas com maior profundidade.

É a partir do iluminismo que tem início a preocupação com a medida das penas, porquanto até o período absolutista as punições sempre ultrapassavam a gravidade do crime cometido e os suplícios integravam o próprio cerimonial da justiça penal, em que os cadáveres eram queimados e as cinzas jogadas ao vento, os corpos arrastados e depois expostos à beira das estradas.<sup>23</sup>

Shecaira e Correa Júnior<sup>24</sup> nos falam que nas Ordenações Alfonsinas, publicadas por volta de 1446, as penas eram desproporcionais aos delitos e muito severas, punindo-se a feitiçaria ou mesmo meros furtos com a morte.

---

pelo espaço de dezoito dias. No último, foi posto na roda e atado. Ao fim de seis horas ainda pedia água, que não lhe deram. Finalmente pediram ao magistrado que autorizasse liquidá-lo por estrangulamento para que sua alma não desesperasse e se perdesse.”. FOUCAULT, Michel. **Vigiar e Punir**: nascimento da prisão. Tradução de Raquel Ramalheite. 41ª ed. Petrópolis: Vozes, 2013, p.53-54.

<sup>23</sup> POLIANO, Celso Gomes. **Adequação da pena: reflexões e sugestões**. 2011. 184 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, p.151.

<sup>24</sup> SHECAIRA, S. S.; JUNIOR, A. C. **Teoria da Pena**: finalidades, direito positivo, jurisprudência e outros estudos de ciência criminal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p.36.

Por outro lado, o símbolo maior da conversão humanitária influenciada pelo movimento iluminista é a própria tomada de uma penitenciária, durante a revolução francesa, a *Bastilha*, que era representativa do despotismo e arbitrariedade do antigo regime.<sup>25</sup>

Ao final da segunda guerra mundial tem início a chamada Nova Defesa Social, a partir de 1945, com Filippo Gramática, que propôs a eliminação do direito penal e do sistema penitenciário vigente, dando azo à tão reproduzida constatação pelos penalistas já feita há tempos por Ihering, de que *a história da pena é a história de sua constante abolição*.<sup>26</sup>

Embora sem o mesmo ímpeto, o movimento prosseguiu, tendo como principais objetivos a consideração da pessoa humana no tratamento penal (que deve ser humanitário), ter a pena escopo de melhora e de reeducação do delinqüente, e ser ela de interesse da sociedade (proteção), não apenas expiatório. Muitas das sugestões feita pelos seguidores (com destaque para as medidas alternativas sugeridas por René Ariel Dotti<sup>27</sup>, em seu livro *Bases e Alternativas para o Sistema de Penas*) foram acolhidas na reforma feita em 1984 pelo legislador pátrio.<sup>28</sup>

---

<sup>25</sup> SHECAIRA, S. S.; JUNIOR, A. C. **Teoria da Pena**: finalidades, direito positivo, jurisprudência e outros estudos de ciência criminal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p.32..

<sup>26</sup> No andar que vemos, e pela evolução do direito penal, no que tange às penas, de fato caminha-se para isto, embora acreditamos, tal conceito é muito mais ideal do que possível. Em nossa opinião (de quem estuda o direito tributário e não o direito penal, diga-se) de vivente num país de extrema violência, podemos imaginar que, contudo, por bem ainda restará - decretado o fim do sistema penitenciário e do direito penal - a necessária não penalização, também, da vingança privada, que certamente ressuscitará diante do quadro vislumbrado, havendo um regresso de no mínimo quatro mil anos, aproximadamente.

Desta forma, vale a lição de Frederico Marques, para quem, relativamente à humanização da pena, *é preciso não atirar a barra muito longe e além dos limites permitidos. Humanizar a pena não é o mesmo que inocuizá-la como castigo e retribuição. As sanções penais devem ser temidas para que a pena consiga atingir suas finalidades de prevenção geral. A humanização do Direito Penal não pode ultrapassar as fronteiras da retribuição para transformar em prêmio a sanção punitiva e os cárceres em “luogo di piacere”* (FREDERICO MARQUES, José de. **Curso de direito penal**: o delinqüente – a sanção penal – a pretensão punitiva. São Paulo: Saraiva, 1955. 3 v, p.114).

<sup>27</sup> DOTTI, René Ariel. **Bases e alternativas para o sistema de penas**. Curitiba: Lítero-técnica, 1980, p. 407 e segs, *apud* FERREIRA, Gilberto. **Aplicação da pena**. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p.18-19, cita, dentre elas, como medidas detentivas a prisão domiciliar, a prisão albergue, a prisão de fim-de-semana e a prisão descontínua. Como medidas não detentivas, desmembra-as em limitações da liberdade (proibição de freqüentar determinados lugares, a liberdade vigiada, o trabalho em favor da comunidade, a suspensão condicional da pena, o regime de prova, o livramento condicional); limitações de capacidade jurídica (inabilitações e interdições); sanções pecuniárias (multa, confisco, indenização à vítima e reparação simbólica); providências éticas (admoestação, retratação, perdão judicial); alternativas à jurisdição penal (suspensão do procedimento, extinção do procedimento).

<sup>28</sup> FERREIRA, Gilberto. **Aplicação da pena**. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p.7-21.

Numa visão geral, verifica-se, que no exercício da coação destinada a aplicar a pena, os sistemas penais atingiram formidável evolução burocrática, tornando o castigo, antes carregado de viés moral e emotivo, práticas e rituais, um processo burocratizado e racionalizado, desapassionado e profissionalizado, o qual aparece como a mais importante mudança experimentada nas sanções nos séculos XIX e XX. No dizer de Tella & Tella<sup>29</sup>, esta é a faceta weberiana da análise do castigo feita por Foucault.

Assim, não só pela edição de normas o sistema jurídico aparelhou-se para imprimir coercibilidade. Do ponto de vista dos recursos humanos, criou-se um grupo de profissionais: gestores de prisões, guardiões, médicos, criminólogos, psiquiatras e psicólogos, além de outras carreiras com suas competências próprias.

Por outro lado, com o sigilo nas punições e maior tecnicismo na execução o castigo tornou-se muito menos acessível ao grande público, aplacando a reação passional e vingativa de outrora, embora haja sociólogos, como Durkheim que acreditam que ainda hoje o castigo é tido como uma reação passional e vingativa motivada pela raiva, longe de ser uma resposta desapassionada e racional, como pretende ser.<sup>30</sup>

### 3.3 Construção do conceito. Finalidade da Pena

Vista em sua integridade constitutiva, a norma penal abstrata há de ser tida e concebida como qualquer outra norma jurídica, consistente em uma hipótese, que descreverá uma situação hipotética proibida e uma tese ou consequência, que descreverá a pena aplicável à conduta praticada em conformidade com a descrição da hipótese.

Frederico Marques<sup>31</sup> já havia formulado esboço deste conceito ao definir que na norma penal incriminadora há o preceito principal (*preceptum juris*) onde vem descrita a conduta delituosa e o preceito secundário (*sanctio juris*) em que vem cominada a pena ao infrator da lei que praticou a ação descrita no *preceptum juris*. Havendo, no caso concreto, a

---

<sup>29</sup> TELLA, M. J. F.; TELLA, F. F. **Fundamento e finalidade da sanção**: existe um direito de castigar? Tradução de Cláudia de Miranda Avena. Revisão de Luiz Flávio Gomes. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p.74.

<sup>30</sup> TELLA, M. J. F.; TELLA, F. F. **Fundamento e finalidade da sanção**: existe um direito de castigar? Tradução de Cláudia de Miranda Avena. Revisão de Luiz Flávio Gomes. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p.75.

<sup>31</sup> MARQUES, José de Frederico. **Curso de direito penal**: propedêutica penal e norma penal. São Paulo: Saraiva, 1954. 1 v, p.115.



prática da infração descrita na norma *in abstracto*, deverá o juiz penal aplicar a pena descrita naquela mesma norma, especificando-a, contudo, face ao caso concreto. Eis a norma penal *in concreto*.

Abbagnano<sup>32</sup> fala sobre três correntes principais que se destacaram historicamente no que tange ao conceito de pena, afirmando que o conceito variava em função da justificação: a) ordem de justiça; b) salvação do réu; c) defesa dos cidadãos. A Aristóteles é atribuída a primeira corrente, para quem o objetivo da pena era restabelecer a justiça em sua devida proporção. Já a Platão (em Górgias) é atribuída a defesa mais célebre da pena como salvação do réu, para quem é melhor sofrer a injustiça que cometê-la, e para quem cometeu injustiça a melhor coisa é submeter-se à pena. Para esta corrente, a pena é uma purificação ou libertação que o próprio culpado deve querer. A terceira corrente atribui à pena a função de defender a sociedade. Assim, a pena é: c.1) um móvel ou estímulo para a conduta dos cidadãos; c.2) uma condição física que põe o delinqüente na impossibilidade de prejudicar, com forte acentuação para o primeiro caráter. É desta forma, então, que apreciaremos este conceito, vinculando, então, conceito e finalidade.

Para Miguel Reali Júnior<sup>33</sup> *não se pode tentar estabelecer uma e exclusiva finalidade para a pena, pois diversas são as finalidades, de acordo com a perspectiva de quem olha e dos olhos de quem olha*. A pena é vista pelo condenado sempre como um castigo. Pela sociedade, como um castigo (uma retribuição) mas também possuindo um fim preventivo, intimidatório. Para o Estado, ela é uma forma necessária de controle social, para garantir o respeito a determinados valores<sup>34</sup>.

Destacaram-se na história as correntes da teoria absoluta da pena (pena como expiação e retribuição) e da teoria relativa da pena (pena como prevenção). Pela *teoria da expiação*, a pena possibilita uma reconciliação do delinqüente consigo mesmo, a qual, todavia, somente será possível se houver um livre arrependimento, visto pela sociedade como redenção da culpa. Já a *teoria da retribuição*, que na Alemanha teve como grandes expoentes

---

<sup>32</sup> ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de Filosofia**. Tradução da 1ª edição para língua portuguesa, coordenada e revista por Alfredo Bosi. Revisão da tradução e tradução dos novos textos por Ivone Castilho Benedetti. 4ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p.749-751.

<sup>33</sup> REALI JÚNIOR, Miguel. **Instituições de direito penal**: parte geral. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p.41.

<sup>34</sup> REALI JÚNIOR, Miguel. **Instituições de direito penal**: parte geral. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p.42-43.

Kant e Hegel, defende que a pena possui um valor por si, ao provocar um sofrimento a quem há violado o Direito.

Kant entende que a pena deve ser imposta todas as vezes, tão somente porque se há delinqüido. O homem não pode ser jamais usado como meio para a obtenção dos fins de outro homem.<sup>35</sup>

Para Hegel, o delito é sempre um ataque à liberdade, qualquer que seja ele. Ele atinge tanto uma existência jurídica externa (a propriedade, o corpo, a vida) como a liberdade (a honra, a família, o Estado). A pena, ao atentar contra este ataque sempre chega tarde demais, e o direito penal jamais conseguirá sanear as conseqüências externas (como o faria através de uma indenização).

Por outro lado, sob uma perspectiva dialética, o delito é a negação do direito, e então, para ele, o delito, é uma lesão ao direito, enquanto direito, e só pode ser superado dialeticamente. Assim, todo delito é uma imposição da vontade particular (a vontade do delinqüente) frente à geral. Trata-se de uma ação que afirma ser possível lesionar a um terceiro. Assim, ele deve se subsumido sob a mesma fórmula de ação que promulgou com sua ação, e desta maneira se reconstrói de novo a igualdade que ele destruiu: *ius taliones*.<sup>36</sup> Isto porque, para Hegel<sup>37</sup>, a pena é a negação da negação, e, portanto, a reafirmação ou restauração da ordem jurídica violada.

A teoria relativa da pena, conforme Lesch<sup>38</sup>, encontra, por sua vez, um programa quase completo em Protágoras, que no diálogo de mesmo nome, de Platão assinala:

*“Nadie impone una pena y se dirige contra quienes han cometido un delito porque hayan cometido un delito, a no ser quien se quiera vengar de forma poco razonable como un animal. Quien, en cambio, pretenda penar a otro de una forma razonable, no le impondrá la pena por el injusto cometido,*

<sup>35</sup> LESCH, Heiko H. **La función de la pena**. Traducción de Javier Sánchez-Vera Gómez-Trelles. Madrid: Dykinson, 1999, p.9-10.

<sup>36</sup> HEGEL, **Nürnberger und Heidelberger Schriften 1808-1817**, Rechts-, Pflichtenund Religionslehre für die Unterklasse, Rechtslehre §20, p. 244, *apud* LESCH, Heiko H. **La función de la pena**. Traducción de Javier Sánchez-Vera Gómez-Trelles. Madrid: Dykinson, 1999, p.15-16.

<sup>37</sup> HEGEL, W. **Príncipes de la philosophie du Droit**. 7ª ed. Paris: Gallimarde, 1940, p.95, *apud* REALI JÚNIOR, Miguel. **Instituições de direito penal**: parte geral. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p.50.

<sup>38</sup> LESCH, Heiko H. **La función de la pena**. Traducción de Javier Sánchez-Vera Gómez-Trelles. Madrid: Dykinson, 1999, p.21.

*puesto que él no puede deshacer lo ya hecho, sino en razón del futuro, para que no vuelva a cometer ni el mismo injusto ni otro parecido”.*

Desta forma, os fins da pena, para esta corrente são o efeito intimidatório (prevenção geral negativa), a correção (prevenção especial positiva), assim como tornar o autor inofensivo (prevenção especial negativa).

Vale ressaltar, assim, que a prevenção não se encontra no nascedouro das justificativas para a pena, eis que esta nasce como retribuição, no direito antigo, especialmente na vingança de sangue, representada na cólera dos parentes. Nem mesmo na doutrina a prevenção antecede a retribuição. Mirabete<sup>39</sup> ressalta que a escola clássica trata a pena como puramente retributiva, não havendo qualquer preocupação com a pessoa do delinquent. São as teorias utilitaristas, que tiveram como expoentes Feuerbach e Jeremy Bentham que começam a ver na pena a intimidação para todos na cominação abstrata<sup>40</sup>.

Isto porque o pensamento iluminista rejeitava a idéia de retribuição moral, do castigo como um fim em si mesmo, só podendo se conceber a idéia de punição sob a égide da utilidade.<sup>41</sup>

Fernando Vernice dos Anjos<sup>42</sup> menciona que para Feuerbach a pena tinha finalidade de impedir as lesões jurídicas por meio da sua coação psicológica instrumentalizada pelo Estado. O fim da pena, portanto, seria o de criar nos criminosos potenciais, dotados de livre arbítrio um contra-motivo suficientemente forte para afastá-los do crime. O limite do poder Estatal estaria no princípio de que não há crime nem pena sem lei prévia.

---

<sup>39</sup> MIRABETE, Julio Fabrini. **Manual de Direito Penal**. São Paulo: Atlas, 1998. 1 v. p.240-242.

<sup>40</sup> MIRABETE, Julio Fabrini. **Manual de Direito Penal**. São Paulo: Atlas, 1998. 1 v. p.240-242.

<sup>41</sup> REALI JÚNIOR, Miguel. **Instituições de direito penal**: parte geral. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p.42-43.

<sup>42</sup> ANJOS, Fernando Vernice dos. **Análise crítica da finalidade da pena na execução penal**: ressocialização e o direito penal brasileiro. 2009. 175 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, p.17-18

Para Feuerbach<sup>43</sup> (teórico da prevenção geral negativa), como o homem ambiciona o prazer e foge da dor, o mal constante da ameaça da pena dissuadiria outros delinquentes, por coação psicológica, de cometer delitos semelhantes.

Ao lado da prevenção dita negativa (de intimidação) haveria também a prevenção positiva (ressocialização) a qual se dirigiria para seu futuro, evitando a reincidência.<sup>44</sup> Para os teóricos da prevenção geral positiva, a pena serve como um aprendizado pedagógico-social transmitido, mas não através do temor, e sim mediante uma tomada de consciência coletiva de que não vale a pena a conduta delitativa.<sup>45</sup>

Já a prevenção especial, que teve Franz v. Liszt como grande teórico, persegue a meta de afastar o autor de futuros delitos. Há três aspectos a considerar: a) a prevenção especial negativa, isto é, assegurar a sociedade frente aos autores, por sua reclusão; b) a intimidação do autor; c) a prevenção especial positiva, ou seja, a correção ou ressocialização do delincente.<sup>46</sup>

Miguel Reali Júnior afirma que a Escola da Nova Defesa Social, dinamizada após o fim da segunda grande guerra, com o fim de humanizar a pena vem a dar ênfase ao aspecto da reinserção social do condenado, como medida para ele e para a sociedade, que poderá vir a recebê-lo útil à ela. Por esta linha, no dizer de Michel Foucault<sup>47</sup>, a justiça penal tenta se libertar da má consciência de estar punindo, com a escusa de visar à cura, ao atuar sobre a alma do condenado. Todavia, a realidade vem demonstrando que esta presumida recuperação do condenado é um mito cada vez mais distante.<sup>48</sup>

---

<sup>43</sup> LESCH, Heiko H. **La función de la pena**. Traducción de Javier Sánchez-Vera Gómez-Trelles. Madrid: Dykinson, 1999, p.22-23.

<sup>44</sup> ANJOS, Fernando Vernice dos. **Análise crítica da finalidade da pena na execução penal: ressocialização e o direito penal brasileiro**. 2009. 175 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, p.46.

<sup>45</sup> LESCH, Heiko H. **La función de la pena**. Traducción de Javier Sánchez-Vera Gómez-Trelles. Madrid: Dykinson, 1999, p.29-30.

<sup>46</sup> LESCH, Heiko H. **La función de la pena**. Traducción de Javier Sánchez-Vera Gómez-Trelles. Madrid: Dykinson, 1999, p.31.

<sup>47</sup> [...] *Apud* REALI JÚNIOR, Miguel. **Instituições de direito penal: parte geral**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p.50.

<sup>47</sup> REALI JÚNIOR, Miguel. **Instituições de direito penal: parte geral**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p.42-43.

<sup>48</sup> REALI JÚNIOR, Miguel. **Instituições de direito penal: parte geral**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p.55.

A pena, além de cumprir função de estimular condutas, ser uma retribuição<sup>49</sup> pela prática da conduta proibida, prevenir a prática de delitos futuros, e imprimir eficácia ao sistema, possui, ainda, função de aplacar o animo social contrário à violação da norma, possibilitando ao sistema ostentar distribuição de justiça, tendo pois finalidade multifacetada. Sua justificativa, por outro lado, não está em ser um mal retribuído a outro mal praticado, mas em ser a reafirmação do valor violado, o qual é consagrado pela lei.<sup>50</sup>

Consoante afirma Anibal Bruno<sup>51</sup>, hoje são as teorias mistas (que guardam compromisso tanto com o caráter repressivo como a função preventiva, geral e especial) que predominam, tendo como um dos principais representantes von Hippel, embora nelas se veja um progressivo enfraquecimento da exigência de retribuição e uma constante acentuação do pensamento preventivo.

### 3.4 Construção do conceito. Espécies de penas. Natureza da pena.

Observando as espécies de penas aplicáveis, temos um elemento adicional para intuir um conceito de pena. Em geral são privativas da liberdade (aplicáveis no direito penal), pecuniárias (em quaisquer ramos que previstas) ou restritivas de direitos. No direito penal, as penas restritivas de direito destinam-se em muitos casos a substituir a pena privativa de liberdade. Já nos demais ramos, são muitas vezes previstas como autônomas, como a perda de direitos políticos, perda do direito de trabalhar em determinada especialidade (como a medicina), perda do cargo, a imposição de regime especial de fiscalização, etc. Em todas elas, há perda de direito, seja o direito à liberdade, ao patrimônio, ou a qualquer outro.

---

<sup>49</sup> Neste sentido, Fernando Vernice dos Anjos afirma que tanto a posição kantiana (em Fundamentação da Metafísica dos Costumes) quanto a posição hegeliana (em Princípios de filosofia do direito) seguem nesta diretriz. Para Kant, no exemplo da sociedade civil dissolvida por assentimento de todos os seus membros, em que o último assassino (criminoso) restante na prisão teria, primeiro, que ser executado, de modo a que cada um a ele fizesse o merecido por suas ações; para Hegel, a pena seria a negação da negação do direito, no sentido retribucionista de que o crime é “*aniquilado, negado, expiado pelo sofrimento da pena que, desse modo, restabelece o direito lesado*”. ANJOS, Fernando Vernice dos. **Análise crítica da finalidade da pena na execução penal: ressocialização e o direito penal brasileiro**. 2009. 175 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, p.8-9.

<sup>50</sup> REALI JÚNIOR, Miguel. **Instituições de direito penal: parte geral**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p.56.

<sup>51</sup> BRUNO, Anibal. **Direito penal: parte geral: pena e medida de segurança**. 3ª ed. Rio-São Paulo: Forense, 1967. 3 t, p.43-44.

Realí Júnior<sup>52</sup> aduz que *a pena constitui uma privação de direitos cominada pela lei penal e aplicada pelo juiz ao condenado, que a ela deve-se submeter* (grifo nosso). Parece-nos, assim, no discurso científico, mais técnica a idéia de pena não como um mal, uma aflição, mas como a perda parcial ou total de um direito. Preferimos esta noção àquela que - embora veiculada por Franz von Liszt - a conceitua como um *mal*, uma *aflição*, por nos parecer mais técnica. Não que para o condenado e sua família a pena não represente um mal. Ela sempre o é. Ocorre que, todavia, “mal” não é conceito jurídico, e para aprofundarmos-nos nesta definição teríamos que passar e definitivamente ingressar no confronto filosófico-dialético entre o *bem* e o *mal*, bem como seu significado desigual para todos aqueles envolvidos no processo de cominação, aplicação e execução, que preferimos passar ao largo, porque envolveria uma complexidade grande, e, pensamos, desnecessária.

De outro lado, na linha que adotamos, do pensamento de Paulo de Barros Carvalho<sup>53</sup>, a linguagem científica deve buscar eliminar *as locuções carregadas de imprecisão significativa por termos na medida do possível unívocos e suficientemente aptos para indicar, com exatidão, os fenômenos descritos*. Assim, neste passo, podemos melhor associar a idéia de pena a conceitos jurídicos de amplo domínio pela comunidade jurídica, facilitando sua compreensão e associação com os demais conceitos jurídicos.

No mesmo sentido, Anibal Bruno<sup>54</sup> afirma que *as penas consistem sempre na supressão de um bem jurídico do condenado*. Na mesma linha, Heleno Cláudio Fragoso e Magalhães Noronha, conforme leciona Gilberto Ferreira.<sup>55</sup>

Para Anibal Bruno é na perda ou restrição desses bens, que a pena promove, que se realiza o seu conceito, combatido mas ainda vigente, de mal que a ordem jurídica inflige ao delinquentes em retribuição ao mal por ele praticado.<sup>56</sup>

---

<sup>52</sup> REALI JÚNIOR, Miguel. **Instituições de direito penal**: parte geral. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p.41.

<sup>53</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 59.

<sup>54</sup> BRUNO, Anibal. **Direito penal**: parte geral: pena e medida de segurança. 3ª ed. Rio-São Paulo: Forense, 1967. 3 t, p.51.

<sup>55</sup> FERREIRA, Gilberto. **Aplicação da pena**. Rio de Janeiro: Forense, 1995. Conforme aduz Gilberto Ferreira, para Heleno Cláudio Fragoso, a pena é *a perda de bens jurídicos imposta pelo órgão da justiça a quem comete crime*, e para Magalhães Noronha, era *a privação de bens jurídicos, imposta ao criminoso em face do ato praticado*.

<sup>56</sup> BRUNO, Anibal. **Direito penal**: parte geral: pena e medida de segurança. 3ª ed. Rio-São Paulo: Forense, 1967. 3 t, p.51.

Frederico Marques segue na mesma toada, aduzindo que cometido o ato penalmente ilícito, *tem o Estado o direito de privar o autor do crime de um bem a ele pertencente e que o direito antes tutelava.*<sup>57</sup>

### 3.5 Conceito de Pena

Em síntese, assim, podemos constatar ser a pena, em relação à sua posição no sistema jurídico, um dos elementos da norma penal. Trata-se de uma consequência imputada pela provocação de um ilícito penal. Há, portanto, a pena *in abstracto*, formulada na norma geral e abstrata e a pena *in concreto*, que é aplicada pela autoridade judiciária no levado a seu conhecimento.

Com relação à finalidade, a pena possui, portanto, finalidade retributiva, preventiva e ressocializadora. Retributiva, face ao condenado, reprimindo o mal causado com a perda de direito. Preventiva negativamente, de forma geral, face à coletividade, pela ameaça e intimidação *in abstracto* da pena. Preventiva positivamente, também de forma geral, face à coletividade, pela tomada coletiva de consciência de que não vale a pena o ilícito. Preventiva negativamente, de forma especial, pela supressão do delinqüente do meio social, evitando com que ele venha a delinqüir durante o cumprimento da pena. Preventiva positivamente, de forma especial, pela ressocialização provocada no delinqüente, tornando-o novamente apto ao convívio social.

Traço marcante da pena é também, em primeiro lugar estar prevista em Lei (art. 5º, II, CF/88), e ter de ser aplicada por autoridade judicial. Isto demonstra que a prática do crime dá nascimento a uma relação jurídica entre autor e Estado, em que há um dever de sujeição àquele e um direito de punir deste, e não entre autor e vítima. Esta relação jurídica terá como objeto desta sujeição de um (autor) e do direito de outro (Estado) um direito, que será subtraído do autor. A subtração deste direito é a pena.

---

<sup>57</sup> FREDERICO MARQUES, José de. **Curso de direito penal**: o delinqüente – a sanção penal – a pretensão punitiva. São Paulo: Saraiva, 1956. 3 v, p. 100-101.

Pena, então, é o elemento conseqüente de uma norma prevista em lei, imputado pela prática de um ilícito representado no elemento antecedente desta mesma norma, consistente na perda de um direito do autor do ilícito, determinada por uma autoridade judicial, tendo finalidade retributiva, preventiva geral negativa, preventiva geral positiva, preventiva especial negativa, preventiva especial positiva.

Estudada a pena como sanção do direito penal, passamos ao estudo das sanções civil, administrativa e tributária. Isto nos proporcionará intuir quais os elementos da *pena* são constitutivos, não visto seu conceito como instituto do direito penal, mas da teoria geral do direito. Além disso, teremos elementos para apontar quais são os traços distintivos da pena em cada ramo.

#### **4. Sanção Civil**

A pena não é elemento normativo exclusivo das normas de direito penal. O direito civil também comina penas para ilícitos civis, sejam eles derivados de culpa aquiliana ou culpa contratual (além dos casos de responsabilidade objetiva), bastando a existência do dano ou a violação do direito, do nexo causal entre a ação ou omissão voluntária e o dano, e a culpa.

Nesta seara, o objetivo da pena é reparar o dano e restabelecer o patrimônio da vítima, embora seja também, como sempre o é, preventivo. O art. 927 do Código Civil expressamente a limita à reparação do dano.

Lesch<sup>58</sup> afirma que enquanto a indenização compensatória do direito civil destina-se a compensar a vítima por um mal causado, a pena do direito penal visa à desejada ordenação de um outro mal. Enquanto a pena civil visa a um efeito prospectivo, a pena do direito penal age de forma retrospectiva.

---

<sup>58</sup> LESCH, Heiko H. **La función de la pena**. Traducción de Javier Sánchez-Vera Gómez-Trelles. Madrid: Dykinson, 1999,p.2-3.



Nelson Hungria rechaça qualquer diferença ontológica entre o ilícito civil e o ilícito penal, conceituando o ilícito civil como todo ato ilícito não qualificado como *crime* ou *contravenção*. Assim, para ele, a ilicitude é uma só, do mesmo modo que um só, na sua essência, é o dever jurídico, sendo as leis divididas apenas por comodidade de distribuição. Segundo ainda sustenta, há coincidência nos elementos constitutivos, sendo ambos, ilícito civil e penal, uma rebeldia contra a ordem jurídica. Ambos consistem num fato exterior do homem, injusto, lesivo, imputável a título de dolo ou culpa, sendo idêntico em ambos o conceito de responsabilidade, e sua única diferença reside na maior intensidade ou periculosidade do delito penal, que, por isso mesmo, provoca maior alarme social.<sup>59</sup>

A conclusão de Nelson Hungria exprime de forma sintética e técnica algo que também na teoria geral do direito não merece tratamento diversificado. Ilícito é sempre uma violação de norma jurídica. Sempre haverá uma vítima e um autor, porque o ilícito pressupõe um dano e uma pessoa responsável pela conduta antijurídica.

Por outro lado, a pena civil, por ser ressarcitória, apresenta algo diverso da pena penal, que se destina a retribuir e a prevenir, de forma geral e especial. E vemos que vem daí a noção de pena como um mal. Sim, pois para o condenado ela sempre é um mal, embora para o Estado que lhe imputa ela não represente um bem. A pena também não é um bem para a vítima. Decerto que a vítima poderá até sentir algum alívio ao ver o condenado sujeitar-se à execução da pena. Mas para ele (vítima) não há aquisição de bem jurídico, ou simplesmente, não há *bem*. O único benefício a ser retirado da sanção penal para a vítima (ou geralmente, para sua família) é representada na possibilidade de execução judicial, no âmbito civil, ressarcitório, pois, da sentença penal. Daí, ela ser vista, simplesmente, como um *mal*.

---

<sup>59</sup> Afirma Nelson Hungria:

Na diversidade de tratamento das ações antijurídicas, a lei, porém, não obedece a um critério de razão pura, uma teoria ontológica ou de “mecânica jurídica”, mas simplesmente a um critério de conveniência política, variável no espaço e no tempo. Em princípio, a voluntária transgressão da norma jurídica deveria implicar sempre a pena. Praticamente, porém, seria isso uma inútil demasia. O legislador é um oportunista, cabendo-lhe apenas, inspirado pelas exigências do meio social, assegurar, numa dada época, a ordem jurídica mediante sanções adequadas. Se a ação antijurídica não é de molde a provocar a intranquilidade pública ou suscitar o alarme coletivo, contenta-se ele com o aplicar a mera sanção civil (ressarcimento do dano, execução forçada, *restitutio in pristinum*, nulidade do ato). Consoante o raciocínio dos juristas alemães (Mitermayer, Jhering, Heinze, Hohler, Berner, Binding, von Liszt) o Estado só deve recorrer à *pena* quando a conservação da ordem jurídica ao se possa obter com *outros meios de reação*, isto em, com os meios próprios do direito civil. A pena é um *mal*, não somente para o réu e sua família, como também, sob um ponto de vista econômico, para o próprio Estado. Assim, dentro de um critério prático, é explicável que ele se abstenha de aplicá-la fora dos casos em que a impunidade seria um *mal maior*. - HUNGRIA HOFFBAUER, Nelson. **Fraude Penal**. Rio de Janeiro: A. Coelho Branco Filho, 1934, p.23-25.

Todavia, a pena civil é *mal e bem*. É um mal para o condenado, que continua vendo-a como um castigo. Mas é um bem para a vítima, que vê seu patrimônio recomposto, adquirindo, pois, direitos. Assim, não se pode crê-la como *meramente* um mal. Se ela é uma perda patrimonial ao condenado, é também um ganho patrimonial à vítima, relativamente à situação imediatamente anterior à sua execução.

Vê-se, também aí, um novo papel para o juiz, que não apenas aplica um castigo ao condenado, mas no mesmo ato em que aplica este castigo premia a vítima, de tal forma que prêmio e castigo se destinam tão somente a restabelecer a situação anterior ao ilícito. Vê-se, então, que uma nova relação, distinta da relação criada na sanção penal, é criada. Nesta nova relação jurídica, permanecem juiz e autor do ilícito, mas ingressa também a vítima. O juiz, então, determina que o autor do ilícito (ora devedor) pague à vítima (ora credora) uma prestação de valor equivalente ao necessário para haver plena recomposição patrimonial.

#### **4.1 A cláusula penal**

A cláusula penal, ou pena convencional (ou *stipulatio poenae*), é uma estipulação acessória de negócio jurídico pela qual se prescreve pena (em geral, multa) para a parte que descumprir a obrigação contraída ou que a retardar. É ajustada pelas próprias partes e geralmente em conjunto com a obrigação principal, embora possa ser prevista em ato posterior, desde que antes do inadimplemento. Pode ser estabelecida, também, em outros atos jurídicos.

Possui dupla função, consoante ensinam Washington de Barros Monteiro e Carlos Alberto Dabus Maluf<sup>60</sup>, funcionando com meio de coerção, com força intimidativa, induzindo o devedor a satisfazer o prometido, e como instrumento de fixação antecipada das perdas e danos devidos à parte inocente (liquidação *à forfait*, convertendo em certo aquilo que é incerto). Assim, estipulando-a, deixam claro e expresso os contratantes que desejam furtar-se aos incômodos da liquidação e da prova, que, muitas vezes, não são simples nem fáceis, podendo o credor cumular a exigência, portanto, de ambas, a obrigação principal e a pena estipulada na cláusula penal.

---

<sup>60</sup> BARROS MONTEIRO, Washington de; MALUF, Carlos Alberto Dabus. Curso de direito civil. 37ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. 4. v , p.392-393.

Pode-se referir à: a) inexecução completa da obrigação; b) à de alguma cláusula especial; c) à mora, simplesmente. Nos dois primeiros casos, denomina-se *compensatória*; no último, *moratória*.<sup>61</sup> No caso da pena moratória, vale dizer, havendo prazo estipulado na obrigação, incorre nela de pleno direito o devedor pelo simples decurso do prazo, sem o cumprimento da prestação (*mora ex re*), independentemente de qualquer ato do credor. Inexistindo prazo prefixado, é necessário que o devedor seja constituído em mora mediante interpelação (*mora ex persona*).

Nem mesmo a hipótese da cláusula penal aplicada ao adimplemento em mora diverge dessa orientação. Isto porque, nesta hipótese a função da cláusula penal, além de conferir coerção à regra estipulativa, é fixar antecipadamente o valor das perdas e danos.

Assim, transitando um pouco do direito civil para o direito penal, devemos asseverar que embora o liberalismo caracterizador do direito civil, o qual nega a si próprio como portador de qualquer previsão sancionatória, estabelecendo a cláusula penal não como uma penalidade em si, mas como uma cláusula negocial acessória, reconhece nela função intimidatória, coercitiva (sendo de finalidade preventiva, pois).

Embora negue-lhe função sancionatória, por atribuírem a mera finalidade de recompor o prejuízo causado ao patrimônio do credor, é evidente que para o devedor ela é tida como pena, crescendo-lhe o *plus* a pagar. Afinal, se no caso da mora (situação que mais nos interessa para fins deste trabalho) há prejuízo ao credor pelo atraso, não é certo que o devedor tenha incorrido em mora por lograr obter melhor aplicação à prestação que o adimplemento da obrigação. Na maioria das vezes, ocorrida a mora, ela é em geral atribuível – ainda que momentânea – à indisponibilidade patrimonial do devedor.

E para ele, devedor, a mora é uma penalidade pecuniária (embora seja um acréscimo à prestação já devida) decorrente de uma infração sua, sendo, portanto, *penalidade*. Veja-se aqui presentes os dois membros da norma punitiva: a) a conduta proibida (praticada); b) a penalidade decorrente da prática da conduta proibida.

---

<sup>61</sup> BARROS MONTEIRO, Washington de; MALUF, Carlos Alberto Dabus. Curso de direito civil. 37ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. 4. v, p.397.

Por outro lado, se a pena convencional não acresce ao patrimônio do credor, simplesmente recompondo-o, a pena privativa de liberdade ou em vários casos a pena restritiva de direitos também não aproveita ao Estado, pois há despesa e não receita na sua aplicação, e nem por isso deixam de ser penas, pois são aplicadas em decorrência de uma ação delitativa e afligem o condenado.

Assim também é de se dizer que a pena convencional, se não paga espontaneamente, violada a cláusula contratual por ela albergada, deverá ser aplicada necessariamente pelo juiz. Além disso, decorre da prática de uma infração contratual e é aflitiva para o devedor, representando a perda parcial de um bem seu (pela redução patrimonial que representa).

O caráter sancionatório da cláusula penal é tal que o art. 1º da Resolução nº 78 (3) do Conselho da Europa estabeleceu que o devedor *sera tenu à titre de peine ou d'indemnité* (grifo nosso). Também a redação do art. 1º das Regras Uniformes da CNUDCI – Comissão das Nações Unidas para o Direito Comercial Internacional (de 1983) estipula o pagamento de uma quantia em caso de *incumprimento* -, nos termos da qual o credor fica com o direito de exigir do devedor a quantia acordada, *seja a título de penalidade seja a título indemnizatório* (grifo nosso).<sup>62</sup>

Países da *common law*, por sua vez, consideram nulas as cláusulas penais que revistam caráter coercitivo (*penalty clauses*), só as admitindo as cláusulas *providing for the payment of liquidated damages (liquidated damages clauses)*.<sup>63</sup>

Há, assim, muita semelhança e proximidade entre as penas (penais, administrativas e tributárias) e a cláusula penal. E não é por se caracterizar como mera recomposição patrimonial do credor que a cláusula penal não se pode dizer *pena*, mas apenas e tão somente porque não ostenta requisitos essenciais do poder de império estatal.

---

<sup>62</sup> SILVA, João Calvão da. **Cumprimento e sanção pecuniária compulsória**: dissertação para exame do curso de pós-graduação em ciências jurídico-civis na faculdade de direito da universidade de Coimbra. Coimbra, 1987, p.251.

<sup>63</sup> SILVA, João Calvão da. **Cumprimento e sanção pecuniária compulsória**: dissertação para exame do curso de pós-graduação em ciências jurídico-civis na faculdade de direito da universidade de Coimbra. Coimbra, 1987, p.250-251.

Não obstante as diferenças, havemos de pontuar algumas diferenças. A primeira delas se refere à retributividade. Se no direito penal, a finalidade retributiva é tão somente retribuir o mal com outro mal (*quia peccatum est*), no direito civil a penalidade convencional decorre da necessidade de recompor o patrimônio da parte inocente, que segue reduzido face à inobservância da cláusula pactuada, sendo, portanto, ressarcitória.

Relativamente à finalidade preventiva, nenhuma alteração se nota, seja com relação à prevenção geral, seja com relação à prevenção efetiva, porquanto a pressão coercitiva é sempre presente, sabendo-se de antemão o devedor que incorrerá na penalidade acaso descumpra a obrigação ou incorra em mora. Digno de nota, tão somente, ressaltar não caber neste âmbito falar em prevenção especial negativa, porquanto não há privação de liberdade.

Desta forma, os fatores que efetivamente irão diferenciar a cláusula penal de uma pena em sentido estrito são: a) a possibilidade de ser cumprida espontaneamente, não necessitando ser obrigatoriamente aplicada e executada por uma autoridade; b) derivar de uma convenção entre particulares e não de uma lei; c) a finalidade retributiva é substituída pela finalidade ressarcitória. Assim, sua obrigatoriedade deriva do fato de que o contrato é lei entre as partes (*pacta sunt servanda*), mas tão somente entre elas.

Todavia, acaso não cumprida espontaneamente, a coatividade estatal, característica da *sanção*, exercerá seu papel, compelindo o devedor a satisfazê-la.

#### **4.2 Prisão Civil**

De tudo o quanto se falou a respeito da pena civil, havemos, entretanto, de tratar de duas situações históricas e bem definidas em nosso direito, excepcionando uma delas do das conclusões obtidas, nas quais o ilícito civil dá causa a aplicação de uma pena retributiva. Tais situações são as de depositário infiel e de inadimplemento voluntário e inescusável da obrigação alimentícia, ambos previstos no inciso LXVII do art. 5º da CF/88.<sup>64</sup>

---

<sup>64</sup> Art. 5º. [...] LXVII - não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel;

A prisão do inadimplente com obrigação alimentícia de forma voluntária e inescusável atende a um preceito de ordem humanitária e a um dever de solidariedade, estando amparada pela proteção à dignidade da pessoa humana, relativamente ao alimentando (art. 1º, III, CF/88) e por ser um dos objetivos da República a construção de uma sociedade justa e solidária (art. 3º, I, CF/88) e por ser a prevalência dos direitos humanos também um princípio fundamental da República (art. 4º, II, CF/88).

Trata-se, contudo, de uma pena civil de caráter retributivo e preventivo, e não ressarcitória. Sua finalidade é reprimir o inadimplente que possui patrimônio e recursos para possibilitar sua transferência ao alimentando, mas não o faz de forma voluntária, e prevenir comportamentos semelhantes de pessoas na mesma situação.

Já a prisão do depositário infiel foi proscrita do nosso direito, tendo por base a ratificação sem reservas do Brasil ao Pacto Internacional dos Direitos Civis e Políticos (art. 11) e à Convenção Americana sobre Direitos Humanos denominada Pacto de San José da Costa Rica (art. 7º, 7) que a eliminaram. Como se tratam de tratados internacionais sobre direitos humanos passam a integrar o direito pátrio nos termos dos §§2º e 3º do art. 5º da CF/88. O Supremo Tribunal Federal, por sua vez, já sumulou o assunto de forma vinculante (Súmula Vinculante nº 25), considerando ilícita a prisão, qualquer que seja a modalidade do depósito.<sup>65</sup>

## **5. Sanção Administrativa**

Nas relações tuteladas pelo direito administrativo, em que, como no direito penal, exsurge o caráter público do direito, as penas têm caráter preventivo, retributivo, e quando não, ressarcitório.

Não é nova a função de aplicar sanções pelas autoridades administrativas. Vale dizer que anteriormente ao *Espírito das Leis* de Montesquieu (1748) em que não se havia

---

<sup>65</sup> Súmula Vinculante nº 25: É ilícita a prisão civil de depositário infiel, qualquer que seja a modalidade do depósito.

consolidado como paradigma jurídico uma inequívoca e nítida divisão de poderes, a aplicação das sanções penais era feita sobretudo pelo poder executivo, especialmente pelo soberano.

Tal situação, derivada do antigo regime, resultou numa imprecisa diferenciação entre órgãos governamentais e de contencioso na Espanha e na dupla tipificação das infrações, sendo relatada por Alejandro Nieto<sup>66</sup> como uma das causas para justificar a dificuldade em se determinar qual o órgão competente para aplicar a sanção.

Para Celso Antônio Bandeira de Mello, a sanção administrativa é ato vinculado da autoridade administrativa (punível a omissão por crime de condescendência criminosa). Aliás, conforme aduz, a aplicação pela autoridade administrativa e não judicial é o traço marcante destas sanções e que as distingue das sanções de direito penal<sup>67</sup>.

Fábio Medina Osório<sup>68</sup> diverge desta assertiva, ao entender que a figura da autoridade administrativa não é essencial, sendo que podem as autoridades judiciais, de igual modo, aplicar tais medidas punitivas, desde que outorgada por lei a competência repressiva, na tutela de valores protegidos pelo direito administrativo. Esta concepção reflete um posicionamento deste autor no sentido de deslocar a caracterização da sanção administrativa da função administrativa para um critério material (pelo domínio do direito administrativo). Todavia, sua posição, demasiado extensiva, já foi objeto da censura por Rafael Munhoz de Mello, ao asseverar que

[...] não parece correta a posição de Fábio Medina Osório, que entende que “juizes podem impor sanções administrativas, ainda que no desempenho de atividades jurisdicionais, desde que habilitados pelo legislador”. Ora, “no desempenho de atividades jurisdicionais” os magistrados exercem função jurisdicional, e não administrativa. [...] Identificar sanção administrativa com “o campo de incidência do direito administrativo formal e material” ou com os “valores protegidos pelo direito administrativo” significa retornar às ultrapassadas concepções qualitativas do ilícito administrativo [...] [...] a posição de Fábio Medina Osório conduz a uma ampliação indesejável do conceito de sanção administrativa. Indesejável porque não é fundada em elemento jurídico, não se pauta no regime...]

---

<sup>66</sup> NIETO, Alejandro. **Derecho administrativo sancionador**. 2ª ed ampliada. Madrid: Tecnos, p.61-62.

<sup>67</sup> BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 28ª ed. revista e atualizada até a emenda constitucional 67, de 22.12.2010. São Paulo: Malheiros, 2011, p.854.

<sup>68</sup> OSÓRIO, Fábio Medina. **Direito administrativo sancionador**. 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p.76 e 85.

Heraldo Garcia Vitta<sup>69</sup> diverge, todavia, por entender que é pela função administrativa que se vislumbra o ilícito administrativo, posto que para ele não há qualquer diferença ontológica entre os ilícitos penal, civil ou administrativo. Ocorre que tanto juízes quanto legisladores, ao aplicarem a sanção administrativa estarão fazendo-o no exercício da função administrativa, sendo, nesta qualidade, consideradas *autoridades administrativas*. O que não se dá é a aplicação de uma sanção penal por uma autoridade administrativa, porquanto por vedação constitucional (art. 5º, LXI)<sup>70</sup> somente uma autoridade judiciária pode determinar uma prisão, e sendo esta pena uma das características do direito penal, somente um juiz pode aplicar uma sanção penal.

Nesta linha, seria o *ilícito administrativo* o descumprimento de um dever legal e sancionado por autoridade administrativa competente. Mas daí, entende também este autor que o *ilícito tributário* seria na verdade *ilícito administrativo*, posto que aplicado por uma autoridade administrativa.<sup>71</sup> Eis aí, a nosso ver, uma visão equivocada de ilícito, posto baseada não na natureza da conduta que viola o direito, mas na autoridade que aplica a sanção.

Relativamente à diferença ontológica entre sanções penais e sanções administrativas, entende Heraldo Garcia Vitta<sup>72</sup>, escorado nos ensinamentos de Nélon Hungria, não haver<sup>73</sup>. Conforme esclarece Nelson Hungria<sup>74</sup>

“Se nada existe de substancialmente diverso entre ilícito administrativo e ilícito penal, é de negar-se igualmente que haja uma pena administrativa essencialmente distinta da pena criminal. Há também uma fundamental identidade entre uma e outra, posto que pena, seja de um lado, o mal infligido por lei como consequência de um ilícito e, por outro lado, um meio de intimidação ou coação psicológica na prevenção contra o ilícito. São *spécies* do mesmo *genus*. Seria esforço vão procurar distinguir, como coisas essencialmente heterogêneas, e.g., a multa administrativa e a multa de

<sup>69</sup> VITTA, Heraldo Garcia. **A sanção no direito administrativo**. São Paulo: Malheiros, p.32-34.

<sup>70</sup> Art. 5º...

LXI - ninguém será preso senão em flagrante delito ou **por ordem escrita e fundamentada de autoridade judiciária competente**, salvo nos casos de transgressão militar ou crime propriamente militar, definidos em lei (grifo nosso);

<sup>71</sup> VITTA, Heraldo Garcia. **A sanção no direito administrativo**. São Paulo: Malheiros, p.44.

<sup>72</sup> VITTA, Heraldo Garcia. **A sanção no direito administrativo**. São Paulo: Malheiros, p.67.

<sup>73</sup> No mesmo sentido, Rafael Munhoz de Mello (MELLO, Rafael Munhoz de. **Princípios constitucionais de direito administrativo sancionador**: as sanções administrativas à luz da constituição federal de 1988. São Paulo: Malheiros, p.43).

<sup>74</sup> HOFFBAUER, Nelson Hungria. **Ilícito administrativo**, cit. RDA, seleção histórica, p. 17 *apud* VITTA, Heraldo Garcia. **A sanção no direito administrativo**. São Paulo: Malheiros, p.66-67.



direito penal. Dir-se-á que só esta é conversível em prisão; mas isto representa maior gravidade, e não diversidade de fundo. E se há sanções em direito administrativo que o direito penal desconhece (embora nada impediria que as adotasse), nem por isso deixam de ser penas, com o mesmo caráter de contragolpe do ilícito, à semelhança das penas criminais (...)"

A natureza disciplinar da sanção administrativa, embora possa-o ser, não é, todavia, elementar. Sujeitam-se a normas administrativas de cunho disciplinar aqueles que estão em uma particular relação de sujeição especial, estatutária ou não.

Para Fábio Medina Osório<sup>75</sup>, a sanção administrativa é um castigo ou mal (porque tem efeitos aflitivos), que é imposta como consequência de uma conduta ilegal, tipificada em norma proibitiva, com finalidade repressora ou disciplinar, no âmbito de aplicação formal e material do direito administrativo. De tal conceito, exsurge desde logo uma outra característica da sanção administrativa: ela há de estar prevista previamente em lei para que possa ser aplicada.

No que tange às diferenças entre a sanção administrativa e as penas do direito penal, Fábio Medina Osório<sup>76</sup> aponta haver na Europa intensa evolução dos institutos de direito administrativo sancionador, sendo bastante aceito por lá, especialmente pelo Tribunal Constitucional espanhol, fundado na jurisprudência do Tribunal Europeu de Direitos Humanos, a tese da unidade da pretensão punitiva do Estado, tendo o Tribunal Supremo espanhol elaborado a teoria da unidade de ilícitos penais e administrativos, buscando aproximação entre sanções penais e administrativas. Todavia, mesmo lá, há diversas opiniões em contrário, havendo grande abismo entre as construções teóricas e à prática, porquanto direito penal e direito administrativo estão sujeitos a regimes muito distintos, tornando nebulosa qualquer aproximação.

Por outro lado, o direito administrativo sancionador não parte das garantias individuais, como no direito penal, mas do interesse público; assim, nunca se vislumbrou qualquer dificuldade em, v.g. penalizar pessoas jurídicas. O direito administrativo sancionador parte de um pressuposto diverso do direito penal, que é o poder de polícia, enquanto que o

---

<sup>75</sup> OSÓRIO, Fábio Medina. **Direito administrativo sancionador**. 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p.95.

<sup>76</sup> OSÓRIO, Fábio Medina. **Direito administrativo sancionador**. 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p.112-114.

direito penal tem conexões profundas com o iluminismo e o ideário humanista da revolução francesa.<sup>77</sup> Por outro lado, o direito administrativo sancionador se volta para o campo de atuação da Administração, com seus objetivos e finalidades específicos, enquanto o direito penal age em campo de incidência mais abrangente, tutelando todo e qualquer valor social.

Entre os princípios que devem nortear a aplicação de sanções administrativas, Heraldo Garcia Vitta<sup>78</sup> cita os princípios da legalidade (com exceções no que tange à supremacia especial), tipicidade (também com exceções no que tange à supremacia especial do Estado), devido processo legal e ampla defesa, com seus princípios decorrentes (proporcionalidade, razoabilidade, motivação), controle jurisdicional dos atos administrativos, presunção de inocência, *non reformatio in pejus, solve et repete*, irretroatividade, *non bis in idem* (no que exclui da aplicação do princípio a cumulação de sanções penais e administrativas sobre o mesmo ilícito, com base na independência das instâncias em face da tripartição dos poderes estatais, e pela diferença de regime jurídico de cada uma das sanções deve obedecer em sua aplicação) e pessoalidade.

Em nosso ver, embora respeitemos as posições contrárias, o ilícito administrativo não pode ser definido tendo por base o *estar sujeito* a uma sanção aplicação por autoridade administrativa, no exercício, pois, da função administrativa (o que incluiria, mesmo, as autoridades judiciais e legislativas no exercício da função administrativa). A lição de Nelson Hungria é exata. Ser a natureza do ilícito civil, administrativo ou penal é escolha do legislador, no exercício da oportunidade e conveniência, tendo em vista o grau mínimo de atuação do Estado para coibir os efeitos danosos da conduta. Sendo o direito penal subsidiário e fragmentário, podendo-o, deverá o legislador incluir o ilícito na categoria administrativa, ou mesmo civil.

Esta escolha é de fácil percepção, e geralmente é vista pela localização do dispositivo que proscree a conduta na ordenação do texto normativo. Se o ilícito é administrativo, estará no capítulo “Das Infrações”; se penal, no capítulo “Dos Crimes”. E lá também estará sua sanção, porquanto fazem ambos, ilícito e sanção, partes de uma mesma norma jurídica.

---

<sup>77</sup> OSÓRIO, Fábio Medina. **Direito administrativo sancionador**. 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p.122.

<sup>78</sup> VITTA, Heraldo Garcia. **A sanção no direito administrativo**. São Paulo: Malheiros, p.70-124.

É esta eleição legislativa que define o regime jurídico a que a norma, em sua integral constituição, tendo como hipótese uma infração e como consequência uma sanção, estará jungida. Se prevista a norma como administrativa, ambas, infração e sanção serão administrativas. Se prevista como penal, haverá crime, como infração, e pena, como sanção.

Ocorre que o Direito como sistema é dividido em subsistemas, que são seus ramos, aos quais se aplicam normas, institutos e princípios de alcance restrito (a eles) atribuindo um determinado regime jurídico. Uma nova norma, ao ingressar neste subsistema, também estará sujeita a este regime e não ao regime de outro subsistema.

Assim, uma norma de conduta, ao ser prevista como administrativa, terá o ilícito nela descrito apurado e julgado por uma autoridade administrativa. Se prevista como norma penal, será apurada pela polícia judiciária e julgada por um juiz com jurisdição penal. Mas não é por isso que a autoridade julgadora é capaz de determinar qual a natureza do ilícito ou da sanção. De fato, há coincidência. Mas também é verdade que a norma, se administrativa, estará sujeita a princípios administrativos (legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, *juízo por autoridade competente administrativa*, etc).<sup>79</sup>

Se penal, estará sujeita às garantias constitucionais penais e processuais penais (proibição de penas cruéis, presunção de inocência, individualização da pena, respeito à integridade física e moral do preso, *juízo com obediência ao princípio do juiz natural*, etc).

Desta forma, reiteramos que ser o ilícito julgado por autoridade administrativa não é critério para classificá-lo como administrativo. O julgamento por autoridade administrativa se dá porque o ilícito está sujeito ao regime jurídico administrativo, e nele se define qual a autoridade será competente para julgar o ilícito (o diretor da agência reguladora, a autoridade de defesa do consumidor, etc)<sup>80</sup>. Mas para que se saiba quem é esta autoridade, primeiro

---

<sup>79</sup> No entender de Rafael Munhoz de Mello, o regime jurídico punitivo seria composto pelos princípios da legalidade, tipicidade, irretroatividade, culpabilidade, *non bis in idem* e devido processo legal. [MELLO, Rafael Munhoz de. **Princípios constitucionais de direito administrativo sancionador**: as sanções administrativas à luz da constituição federal de 1988. São Paulo: Malheiros, p.47-60].

<sup>80</sup> No mesmo sentido, Rafael Munhoz de Mello (MELLO, Rafael Munhoz de. **Princípios constitucionais de direito administrativo sancionador**: as sanções administrativas à luz da constituição federal de 1988. São Paulo: Malheiros, p.43-44).

houve de se ingressar no regime jurídico administrativo. E nele se ingressou porque o legislador definiu o ilícito como administrativo. Esta classificação incorre no equívoco da petição de princípio.

Também por este mesmo motivo não podemos aceitar que ilícitos tributários sejam classificados como administrativos, posto julgados por autoridade administrativa. É verdade que o ilícito tributário é julgado por uma autoridade administrativa, no decurso do processo administrativo-fiscal. Mas a norma que o contém será necessariamente uma norma tributária, posto nela se descrever uma conduta proibida no regime jurídico tributário. A sanção nela contida, é uma sanção tributária, porquanto também sujeita a um regime jurídico específico, que não é exatamente o regime jurídico administrativo, embora tenha com ele diversas conexões. Mas há também muitas particularidades que autorizaram sua autonomia técnico-didática, como sujeição aos princípios de direito tributário (estrita legalidade, tipicidade, irretroatividade, anterioridade, não confisco, etc), e a institutos de direito tributário específicos (tributo, base de cálculo, alíquota, isenção, moratória, obrigação tributária principal, crédito tributário, obrigação acessória, dívida ativa) e normas que definem um regime jurídico distinto do administrativo (compensação, forma de interpretação da lei tributária, forma de integração da lei tributária, responsabilidade por infrações, etc). Nem seguirei adiante, porquanto a velha discussão sobre a subordinação do direito financeiro e fiscal ao direito administrativo, tão defendida por Mário Masagão<sup>81</sup> e outros, resta já totalmente superada na história de positivação de nosso direito.

Assim, verificado que tanto o ilícito tributário, como a sanção tributária, componentes, portanto, de uma norma tributária, estão sujeitos a um regime jurídico próprio, de direito tributário, não é o fato de ser a autoridade que efetuará o julgamento uma autoridade administrativa (com vínculo jurídico perante a Fazenda) que tornará este ilícito administrativo, nem a sanção a ele correspondente administrativa, posto que tanto um como outros estarão sujeitos ao regime jurídico de direito tributário. Ao ilícito, por exemplo, aplicar-se-á a retroatividade mais benigna; o processo administrativo será aquele definido para o processamento de créditos tributários, com todas as suas particularidades; os tratados terão o poder de revogar e modificar a lei interna, se for o caso; as práticas reiteradas das autoridades deverão ser consideradas normas complementares das leis, etc. Todas essas são

---

<sup>81</sup> Cfr. BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p.8.

particularidades, inerentes ao regime jurídico tributário, com força obrigatória de observação no julgamento feito por autoridade fazendária, não necessariamente precisam ser obedecidos num julgamento feito por uma outra autoridade administrativa, no âmbito de julgamento de ilícito meramente administrativo.

Mas também não é porque o julgamento é feito por autoridade fazendária que o ilícito e sua respectiva sanção devem ser tidos por tributários, mas sim porque foram desta forma eleitos pelo legislador, e porque, assim eleitos, assim foram dispostos em lei, ficando, desta forma, sujeitos ao regime jurídico tributário, o qual impõe que o julgamento de ilícitos tributários seja feito por autoridade administrativa (fazendária).

### 5.1 Unidade do poder estatal de punir

Diversos autores mencionam que o *jus puniendi* administrativo e o *jus puniendi* penal tem origem comum, e derivam do poder estatal de punir. Rafael Munhoz de Mello<sup>82</sup> afirma que o reconhecimento da existência de um poder estatal uno, no qual encontram fundamento tanto as sanções penais como as sanções administrativas é hoje amplamente difundido, compartilhando desta posição Eduardo García de Enterría e Tomás-Ramón Fernández, para quem “*el mismo ius puniendi del Estado puede manifestarse tanto por la via judicial penal como por la via administrativa*”.<sup>83</sup>

De fato, a unidade do direito de punir se justifica mesmo na própria teoria contratual, com a entrega do monopólio da força ao soberano, e suas bases residem na incapacidade de cada homem, por si, isoladamente, fazer frente aos obstáculos prejudiciais à sua conservação no estado natural. Assim, no contrato social<sup>84</sup> estariam as bases para que todos os homens constituíssem esta força superior e organizada, orientada para a proteção geral. Demais, a violação às leis são consideradas violações à vontade geral, e portanto

---

<sup>82</sup> MELLO, Rafael Munhoz de. **Princípios constitucionais de direito administrativo sancionador**: as sanções administrativas à luz da constituição federal de 1988. São Paulo: Malheiros, p.45.

<sup>83</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. **Curso de derecho administrativo**. 5ª ed. vol. II, p. 163 apud MELLO, Rafael Munhoz de, op. cit. P.45.

<sup>84</sup> ROUSSSEAU, Jean-Jacques. **Do Contrato Social**. Tradução de Rolando Roque da Silva. Ed. eletrônica: Ed Ridendo Castigat Mores ([www.jahr.org](http://www.jahr.org)). Obtido do site [www.dominiopublico.gov.br](http://www.dominiopublico.gov.br), p.9,10,13,14.

merecedoras de serem constrangidas. A soberania, por seu turno, deve ser indivisível e inalienável.

Por outro lado, a produção das leis é feita exclusivamente pelo Poder Legislativo, o qual goza de autonomia, independência e discricionariedade no momento de definir se o ilícito será administrativo ou penal.

Rafael Munhoz de Mello<sup>85</sup> nos conta que duas correntes se desenvolveram para tentar explicar a diferença na natureza de cada um dos ilícitos: a qualitativa e a quantitativa. A corrente qualitativa, originária do processo de despenalização ocorrido na Itália e Alemanha no início do século XX, que desencadeou hipertrofia do direito penal decorrente da intensificação do intervencionismo estatal ocorrido com o advento do Estado Social, defendia que os crimes seriam ilícitos que atingiriam interesses caros a toda a sociedade, enquanto as infrações administrativas seriam comportamentos que ofenderiam interesses menores, muitas vezes confundidos com os interesses da própria Administração. Já a corrente quantitativa teve grande acolhida na Espanha, que ao contrário de Alemanha e Itália não hipertrofiou o direito penal, mas o fez com relação ao direito administrativo sancionador, e onde a idéia de despenalização era absolutamente estranha, sendo, todavia, ávido o desejo de se reduzir a atividade punitiva da Administração Pública. Para a corrente quantitativa não há diferença qualitativa entre os ilícitos penais e administrativos, residindo a única diferença na gravidade da conduta reputada como ilícita.

Mas Rafael Munhoz Mello, todavia, reconhece que ambas as correntes incorrem no mesmo mal: tentar diferenciar o ilícito administrativo do ilícito penal com base no comportamento do infrator, sem os relacionar ao ordenamento jurídico, e, portanto, ao regime a eles outorgado por ele, sendo, portanto, mera orientação *de lege ferenda*. O fato é que o legislador dispõe de ampla liberdade de escolha, sendo a qualificação do ilícito como penal ou como administrativo mera questão de política legislativa.<sup>86</sup>

---

<sup>85</sup> MELLO, Rafael Munhoz de. **Princípios constitucionais de direito administrativo sancionador**: as sanções administrativas à luz da constituição federal de 1988. São Paulo: Malheiros, p.47-60.

<sup>86</sup> MELLO, Rafael Munhoz de. **Princípios constitucionais de direito administrativo sancionador**: as sanções administrativas à luz da constituição federal de 1988. São Paulo: Malheiros, p.58-59.

## Capítulo II – Da sanção Tributária

### 1. Sanção Tributária: a pena tributária aplicada por autoridade administrativa

No direito tributário, destinado a regular, direta ou indiretamente, a instituição, arrecadação e fiscalização de tributos<sup>87</sup>, as penas destinam-se primordialmente a prevenir e reprimir o inadimplemento de obrigações *ex lege* e de deveres instrumentais (obrigações acessórias), sendo aplicadas por autoridades administrativas.

Ocorre que as infrações tributárias podem ser de diversos graus. As mais lesivas a bens jurídicos tutelados pelo nosso ordenamento acabam se destacando do direito tributário, para serem acolhidas no direito penal, na sua fragmentariedade e subsidiariedade. Ou, ainda, acabam recebendo tanto a sanção tributária (penalidade para a infração tributária) como a sanção penal (penalidade para o crime contra a ordem tributária, quando a mesma conduta é pressuposto de aplicação de ambas as penalidades. Tais situações, que acabam sendo denominadas de *bis in idem* na doutrina, serão oportunamente apreciadas neste trabalho.

De toda forma, um elemento caracterizador do ilícito tributário, seja ele meramente administrativo ou penal, é sua complexidade, muitas vezes somente compreensível por peritos ou iniciados no tema. Daí porque Franco Gallo afirmou que *as normas tributárias constituem estruturalmente um necessário sustentáculo das normas penais*, porquanto a materialidade constitutiva das infrações penais está totalmente disciplinada em normas tributárias.<sup>88</sup>

Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas<sup>89</sup> adota o conceito de regra-matriz de incidência para as normas penais tributárias. No campo relativo ao critério material, aduz ser

---

<sup>87</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p.15.

<sup>88</sup> GALLO, Franco. **Técnica legislativa e interesse protegido nos novos crimes tributários**. RDTrib, 34/37 *apud* RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Direito penal tributário: questões relevantes**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, p.34.

<sup>89</sup> RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Direito penal tributário: questões relevantes**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, p.68.

ele a conduta típica, antijurídica e culpável. Vê-se, de pronto, inicial dissídio com o esquema que informa a regra-matriz da infração tributária, que tem como critério material meramente um ato típico e antijurídico. Isto porque para a norma penal é essencial que o ato tenha sido praticado com dolo ou culpa, dependendo do tipo em análise. Porém, como veremos à frente, em última análise este conflito não se sustenta, pois a ausência de culpabilidade impede a pena, mas não o crime, e desta forma, não deve ingressar no seu conceito.

Sanção, como vimos, é um conceito dúplice, que agrega pena e coatividade do sistema. A coatividade visa à eficácia do sistema, retroalimentando-o, após a aplicação e execução da pena, e disseminando, assim, tais informações ao conjunto daqueles submetidos à norma violada, aumentando a percepção do risco e da certeza da punição.

Paulo de Barros Carvalho<sup>90</sup> previu esta noção ao definir a sanção tributária como relação obrigacional. Isto porque a relação obrigacional, além de estar contida no conseqüente de norma (sendo, pois, pena, e como tal, relacional), vale-se de diversas outras normas contidas no ordenamento que prevêm seu processamento e execução, e, portanto, tem que ver necessariamente com a coercibilidade imposta pelo sistema.

Rubens Gomes de Sousa<sup>91</sup> assevera que os atos contrários à lei não definidos como crime nem por isso deixam de ser punidos mediante *sanções*, as quais embora não sejam sanções criminais nem por isso deixam de ser *penalidades* ou, mais simplesmente, *penas*.

Sendo o ilícito bem como sua respectiva sanção ou pena previstos, no exercício da discricionariedade legislativa, em lei tributária e não penal, serão denominados, respectivamente infração tributária e pena (ou sanção) tributária. A distinção é relevante, pois algumas infrações tributárias também são previstas como crimes na legislação penal.

Assim, a perda de bens prevista no conseqüente da norma que tem por hipótese uma infração tributária pode ser denominada, sem embargos, pena, penalidade ou sanção tributária, sendo esta última a preferida na doutrina.

---

<sup>90</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p.499-501.

<sup>91</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Coordenação IBET. Obra póstuma. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1975, p.130.



Sendo o conceito de sanção mais amplo, acobertando tanto a penalidade como a coercibilidade com que o sistema jurídico a impõe, a locução *pena tributária* seria mais adequada para designar o conseqüente de norma tributária que tenha por hipótese a violação de conduta obrigatória consoante o direito tributário (infração tributária), por não conter a polissemia que a locução *sanção tributária* gera. Todavia, como há ilícitos tributários e crimes tributários, a adoção do termo pena também poderia levar a perplexidades. Veja-se que tanto civilistas como administrativistas e mesmo tributaristas o evitam. A locução *penalidade tributária*, tomada como sinônimo de *pena* no sentido de conseqüente de norma infracional, porém dedicado ao sub-ramo do direito penal, é uma possibilidade. Contudo, o vocábulo penalidade não é de utilização consagrada em nosso direito, e também não possui precisa definição entre nós. Assim, reiterando a premissa antes adotada, permaneço na preferência pelo uso do vocábulo *sanção* para designar as penas civis, tributárias, administrativas e não penais.

Por outro lado, o próprio direito tributário, define a pena tributária como *sanção tributária*, haja vista a redação do art. 3º do CTN que define tributo como prestação pecuniária que não constitua *sanção de ato ilícito* [...]. Assim, a *contrario sensu*, sendo a prestação pecuniária derivada de ato ilícito, a ele aplicada como sanção, deverá ser denominada *sanção tributária*<sup>92</sup>. É por este motivo que mesmo a despeito da polissemia do termo, permaneceremos utilizando a locução *sanção tributária*, no sentido de pena aplicada como retribuição a infração tributária.

## 2. Tributo e sanção tributária

Tributo é prestação pecuniária instituída em Lei, que embora compulsória, não constitui sanção de ato ilícito. Já a sanção tributária tem o traço característico próprio de decorrer da prática de ato ilícito. Assim, no direito tributário, em que a obrigação pecuniária é sempre *ex lege*, sendo ela derivada de ato lícito (ocorrência do fato imponible) será tributo; decorrendo de ato ilícito (descumprimento de obrigação de pagar o tributo ou de prestar obrigação acessória) será sanção tributária.

---

<sup>92</sup> Ives Gandra da Silva Martins, neste sentido, afirma que *assim sendo, a explícita definição de tributo contém uma implícita definição de penalidade* (MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da sanção tributária**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p.48).

Topograficamente, o tributo é o objeto da prestação devida na relação obrigacional que tem por sujeito ativo o ente público e por sujeito passivo o contribuinte, relação esta que deriva da prática do fato gerador pelo contribuinte. Paulo de Barros vê esta situação como uma relação obrigacional inserida no conseqüente da norma tributária por excelência, que denomina regra-matriz de incidência, cujo montante da prestação (tributo) é determinado pela sua base de cálculo e alíquota (critério quantitativo)<sup>93</sup>, e a situação envolvendo a sanção tributária, como uma outra relação jurídica, também instalada entre sujeito ativo e passivo, tendo, porém, por objeto a penalidade, determinada pela base de cálculo e percentagem sobre ela aplicada<sup>94</sup>.

De fato, a relação jurídica que tem por objeto o tributo não difere quase que em nada daquela que tem por objeto a penalidade. A diferença entre tributo e penalidade está na situação que constitui o fato gerador da obrigação, pois sendo uma situação lícita, haverá tributo; sendo ilícita, penalidade.

Desta forma, a distinção entre tributo e penalidade deve ser buscada na diferença entre fato lícito e ilícito, no direito tributário. Não obstante esta diferença ontológica, Ives Gandra da Silva Martins<sup>95</sup> bem observa que para os contribuintes, entretanto, o tributo é visto como penalidade, oferecendo seis razões para tanto: a) objetivos e necessidades mal colocadas pelo Poder Público (metas inatingíveis e má eleição das prioridades); b) gastos supérfluos, com funcionários desnecessários e mordomias institucionalizadas; c) injustiças com distribuição de incentivos fiscais, regionais e setoriais, que favorecem apenas pequena parcela dos contribuintes; d) a existência da sonegação, que força a uns pagarem por outros; e) a fiscalização, relativamente ao despreparo ético do aparelho humano; f) a elevação dos níveis de pagamento (alíquotas e bases de cálculo) devido à sonegação, fazendo com que os que pagam, tenham que pagar mais ainda para compensar a parte dos que não pagam. No fundo e em resumo, para o contribuinte, o raciocínio que prevalece é o de que a prestação é sempre maior do que a justa para as necessidades estatais.

---

<sup>93</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p.320-321.

<sup>94</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p.500-501.

<sup>95</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da sanção tributária**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 52-55.

Apesar desta diferença, o Código Tributário Nacional (CTN) em vários momentos disciplina de forma igual tributo e penalidade, esquecendo-se de suas diferenças ontológicas. No §1º do art. 113 o Código equipara tributo e penalidade pecuniária, denominando obrigação principal tanto aquela que tem por objeto prestação de tributo como de penalidade pecuniária. Assim, de acordo com o dispositivo a obrigação que abriga crédito decorrente de infração também é denominada obrigação tributária principal.

No §3º deste mesmo artigo, estipula-se que a penalidade pecuniária que decorre do inadimplemento da obrigação acessória tem natureza de obrigação principal, equiparando, portanto a penalidade pecuniária decorrente de descumprimento de obrigação acessória à penalidade decorrente do descumprimento de obrigação principal como ao próprio tributo, todas abrigadas na expressão *obrigação tributária principal* ou simplesmente, *obrigação principal*.

A redação confusa do artigo rendeu-lhe muitas críticas. Paulo de Barros Carvalho<sup>96</sup> afirmou que ao cogitar de que obrigação tributária pudesse ter por objeto penalidade pecuniária a redação do artigo desnaturou a instituição do tributo. Além disso, no que tange à redação do §3º, ressaltou que o vínculo que nasce como decorrência de um dever de prestar um dever não patrimonial não pode vir a chamar-se de obrigação tributária, havendo ultrapassagem do limite intransponível da equiparação de conceitos jurídicos das normas que estipulam dever com os das normas que estipulam sanções.<sup>97</sup>

Neste ponto, malgrado as atecniais, somos obrigados a concluir que, nos termos do art. 114 do CTN, a legislação nos conduz ao uso da expressão *fato gerador* para ser indistintamente aplicada à obrigação principal relativa à tributo ou penalidade. Assim, *v.g.*, o fato gerador da multa de mora (penalidade decorrente de não pagamento de tributo) é a mora. Da mesma forma, o fato gerador da multa decorrente da não entrega da DCTF (penalidade decorrente do descumprimento de obrigação acessória) é sua não entrega no prazo. Isto porque o art. 113 encerra verdadeira definição do conceito de obrigação principal, e desta forma, irradia-se pelos demais dispositivos em que a expressão ali cunhada é aplicada. Assim, para evitar um discurso ambíguo, nas situações em que houver dúvida, optaremos pela

---

<sup>96</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p.288-289.

<sup>97</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p.291-293.

expressão, já consagrada na doutrina, *hipótese de incidência*, para o fato gerador *in abstracto* e *fato jurídico-tributário*, para o fato gerador *in concreto*.

Portanto, às situações em que se cuida da responsabilidade (art. 128, 129, 134) pode-se, pelo menos em tese, estender o comando pelo qual a obrigação principal também cuida de penalidade pecuniária, apenas escapando à equiparação as situações em que a redação do texto legal excepciona a aplicação da regra geral, mediante o uso de expressões como “*pelos tributos relativos*” ou “*pelos tributos devidos*” (art. 131). Corolário desta interpretação é entender-se o crédito tributário também como aquele derivado de obrigação principal decorrente de infração tributária (art.139), posto que afirmado no texto legal que o crédito tributário *decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta*.

Noutras partes, todavia, o código cuidou separadamente de tributo e penalidade, como ao tratar das hipóteses de exclusão do crédito tributário (isenção, nos art. 176 a 179, e anistia, nos art. 180 a 182), ao tratar da interpretação e integração da legislação tributária, por conceder hipóteses de retroatividade benéfica tão somente às infrações (art. 106, II), e ao resolver situações de dúvida no direito tributário com base no princípio *in dubio pro reo* (art. 112). Nos casos de exclusão do crédito tributário, utiliza o código a expressão isenção tão somente para exclusão de crédito relativo a tributo, enquanto a expressão anistia é dedicada às hipóteses de exclusão de crédito relativo a penalidades.

Ao cuidar da retroatividade benigna da legislação tributária, o CTN permite a retroatividade da lei para buscar ato ou fato pretérito, desde que para redefinir a natureza de ato como não ilícito, para não considerá-lo contrário a exigência de ação ou omissão (desde que não tenha sido fraudulento ou tenha implicado em falta de pagamento de tributo) ou para cominar penalidade menos severa que a prevista ao tempo da sua prática. Tal princípio tem paralelo no direito penal (art. 5º, XL, CF/88), onde se prescreveu garantia constitucional impedindo retroatividade da lei penal, exceto para beneficiar o réu.

A aplicação deste princípio evita sensação de injustiça, pois se a sociedade, em sua evolução, entendeu que a penalidade não é tão grave ou sequer a ação é ilícita, não faz sentido permanecer na aplicação da pena mais gravosa a casos antigos, pois somente a finalidade retributiva teria impacto, já que sobre a finalidade precípua da norma, preventiva, a aplicação

do preceito antigo seria inócua, relativamente ao novo preceito. Afasta-se, assim, a vingança do Estado, mantendo-se o direito como instrumento destinado à ordenar condutas.

As situações de dúvida devem ser interpretadas da forma mais favorável ao acusado, desde que a dúvida se refira a capitulação legal do fato, natureza ou circunstâncias materiais do fato, ou natureza ou extensão dos seus efeitos, autoria, imputabilidade, ou punibilidade, ou ainda a natureza da penalidade aplicável ou à sua graduação. Estas outras regras têm paralelo no direito processual penal (art. 386, VII do Código de Processo Penal - CPP), pelo qual o juiz deve absolver o réu se reconhecer inexistência de prova suficiente para a condenação. Vale ressaltar, contudo, que o preceito *in dubio pro reo* de direito tributário é mais amplo pois não atinge apenas a materialidade, autoria e situações excludentes (prova suficiente para a condenação), repercutindo, também, em elementos como a natureza da penalidade aplicável e sua graduação.

### 3. Elementos da infração tributária

Salvatore Gallo<sup>98</sup>, embora cuide de ilícitos fiscais com conseqüências penais, assevera que o ilícito fiscal é composto dos seguintes elementos: a) os pressupostos, isto é, os elementos que são estranhos à estrutura dos ilícitos fiscais, mas indispensáveis à sua existência; b) os elementos constitutivos (objetivos e subjetivos), que são essenciais para a existência dos ilícitos; c) as circunstâncias, que não sendo indispensáveis, chamam-se acessórias.

Os pressupostos<sup>99</sup> seriam: sujeito ativo, capacidade tributária, norma tributária infracional, e relação jurídico-tributária.

Já o elemento objetivo, uma realização no mundo exterior ao agente, e seria composto por uma conduta, um resultado, e um nexos causal entre eles. O elemento subjetivo seria a culpa tributária (culpa ou dolo), que deve ser considerada antijurídica no ordenamento, devendo haver relação de causalidade psíquica entre a vontade e o fato.

---

<sup>98</sup> GALLO, Salvatore. **Diritto penale e processuale tributario**. Milano: Pirola, 1971, p.73.

<sup>99</sup> GALLO, Salvatore. **Diritto penale e processuale tributario**. Milano: Pirola, 1971, p.75-83.

Por fim, as circunstâncias são os elementos acessórios dos ilícitos, estranhos ao fato típico, mas que a ele se ajuntam. São acidentais, podendo agravar ou atenuar a falta. Gallo<sup>100</sup> menciona como circunstâncias subjetivas a reincidência, habitualidade, e como circunstâncias objetivas a natureza, a espécie, os meios, o objeto, o tempo, e o lugar.

Entendemos como muito esclarecedor este critério, porque permite analisar em partes o fenômeno da infração e da sanção tributária. Adotá-lo-emos à frente.

#### **4. Finalidade da sanção tributária**

A finalidade da sanção tributária é retributiva no caso concreto, pela retribuição do mal pelo mal, preventiva geral, negativa e positiva, pela intimidação, e conscientização de que o ilícito não compensa, e preventiva especial positiva, porque visa à impedir individualmente que o infrator volte a infringir a norma tributária. Sua aplicação se dá por autoridade administrativa (art. 142, CTN).

O direito tributário impõe basicamente dois tipos de deveres aos contribuintes: a) as obrigações principais; b) as obrigações acessórias (ou deveres instrumentais).

As sanções no direito tributário visam a desincentivar o inadimplemento das obrigações principais e a obrigar à satisfação das obrigações acessórias. Poderíamos, assim, dividi-las desde já em duas espécies: a) sanções por descumprimento de obrigações principais e b) sanções por descumprimento de outros deveres (obrigações acessórias).

Ainda que divergentes em sua natureza, posto que a obrigação principal é obrigação de dar e a obrigação acessória, em geral, é obrigação de fazer, as penalidades não divergem em função da natureza da infração, havendo grande predominância da aplicação da penalidade pecuniária para ambas as situações, visto que para satisfação da obrigação de fazer, uma penalidade que seria mais adequada, à semelhança do que ocorre no direito civil, a indenização por perdas e danos, encontraria forte dificuldade em se realizar, porquanto é pela própria prestação da obrigação acessória que se saberia qual o dano causado, o que torna

---

<sup>100</sup> GALLO, Salvatore. **Diritto penale e processuale tributario**. Milano: Pirola, 1971, p.86-93.

inviável pleitear-se judicialmente que o contribuinte execute a obrigação de fazer pela via judicial, solicitando indenização em caso de inadimplência.

Evidentemente, haverá para cada penalidade uma determinada conduta específica violada, que será sempre relativa ao cumprimento de uma obrigação, principal ou acessória, ao qual a sanção se destina. Assim, em geral, no direito tributário pode-se dizer que as sanções visam basicamente a desestimular o descumprimento das obrigações principais e outros deveres (obrigações acessórias).

### **5. Espécies mais comuns de sanção tributária**

No direito tributário adotam-se várias espécies de penalidade. A mais aplicada, e, portanto, a que possui maior importância é a penalidade pecuniária, normalmente denominada multa (ou coima, como preferem os portugueses).

O espectro de penalidades, todavia, é amplo e elenca outras, como a perda de mercadorias, veículos e moeda no âmbito aduaneiro (decreto nº 6.759/09, art. 675), relativamente à introdução de mercadorias no país de forma ilícita. Tais penalidades guardam semelhança com a pena de perda de bens e valores estabelecida no art. 43, II, do código penal, na redação dada pela Lei nº 9.714/98, embora sejam-lhe anteriores (estabelecidas no Decreto-lei nº 37/66).

A perda de veículos é aplicada, de forma geral, a situações em que o veículo é meio para a prática de infração aduaneira, como sua utilização para acobertar a introdução de mercadorias ilícitas no país (art. 688, V, do Regulamento Aduaneiro - RA).

A perda de mercadoria é destinada, em geral, aos casos de tentativa de sua introdução, que é proibida, de forma simulada, como os casos de falsa declaração de conteúdo (art. 689, XII, RA) ou condicionada sob fundo falso, ou oculta (art. 689, XVIII, RA).

Já a perda de moeda se aplica às tentativas de ingressar ou deixar o país com papel-moeda acima do limite de R\$10.000,00 (dez mil reais) ou equivalente em moeda estrangeira, de forma não autorizada pela legislação específica.

Outra penalidade aplicada no direito tributário é a cassação de regimes ou controles especiais estabelecidos em benefício de contribuintes, como existente na legislação do IPI (art. 555, III, e 608, Regulamento do IPI – Decreto nº 7212/2010) ou do ICMS (art. 485 do Regulamento do ICMS/SP). Esta penalidade se caracteriza pela perda de um direito já obtido, que permitia melhor condição operacional de trabalho ao contribuinte, e se justifica pela necessidade de aprimoramento do controle relativamente ao infrator.

Aplica-se, por outro lado, a imposição de regimes especiais de ofício, especialmente para contribuintes que deixam de cumprir reiteradamente as obrigações fiscais (art. 488 do Regulamento do ICMS/SP). Esta penalidade é também justificada pela necessidade de aumento do controle sobre o contribuinte, e tem a natureza de perda parcial da liberdade de operar, mediante utilização coercitiva reiterada do poder de polícia da Administração (art. 78 do CTN), na função de fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias.

As sanções administrativas usuais, aplicadas no direito administrativo (art. 87 da Lei nº 8.666/93), como a impossibilidade de contratar com a Administração são de aplicação restrita, por óbvio, àqueles que dependem de tal atividade, que são de número reduzido. No âmbito da legislação tributária, verificam-se em pontos isolados, destinadas a disciplinar a conduta de agentes intervenientes que prestam alguma espécie de serviço público, como as penalidades aplicáveis aos transportadores, operadores de terminais alfandegados e despachantes aduaneiros, relativamente à falhas a eles atribuíveis no processamento de cargas importadas ou a serem exportadas que possam possibilitar evasão de gravames aduaneiros.

Sanções administrativas mais graves como a suspensão ou cancelamento do CNPJ, por exemplo, não podem ser aplicadas aos casos de falta de pagamento de tributo, porque inibem o direito ao trabalho, constitucionalmente garantido (CF/88, parágrafo único do art. 170).

Sanções de alto impacto repressivo como a apreensão de mercadorias também já encontraram óbice no Supremo Tribunal Federal (STF) para apenar falta de pagamento de tributo (Súmula STF nº 323).



A prisão administrativa, por não ter sido recepcionada pela CF/88, passou à condição de inaplicável<sup>101</sup>, não podendo ser aplicada pela autoridade administrativa.

Não incluímos neste tópico os crimes tributário, porquanto entendemos que tais ilícitos compõem o direito penal e não o direito tributário, ou ainda, como sustentam alguns, o direito tributário penal (ou direito penal tributário).

### **5.1 A multa como sanção tributária**

A penalidade resulta, pois, sempre na perda, parcial ou total de um direito. Ocorre que em alguns casos (como na aplicação de regimes especiais de fiscalização), para dar aplicação a certas penalidades, a Administração necessita adotar medidas, deslocando pessoal próprio, mobilizando recursos, planejando operações, entre outras atividades. De se notar que a penalidade, em algumas situações pode-se tornar mais onerosa para a Administração que para o apenado. Daí porque a importância dessas penas é reduzida, e as hipóteses de aplicação são de pequena quantidade. A situação é idêntica, sob a ótica do custo orçamentário, relativamente à pena privativa de liberdade, no direito penal, pois manter os presídios é muito custoso. Daí, também, sempre se falar em reservá-la somente para os criminosos mais perigosos.

Uma vez que o CTN equiparou o crédito tributário decorrente de tributo com aquele decorrente de penalidade, e considerando que em geral os entes estabelecem desde logo rito processual próprio para o processamento de tais créditos (como na esfera federal, pelo Decreto nº 70.235/72), e os recursos humanos e materiais já estão mobilizados para dar prosseguimento às atividades de cobrança, a penalidade pecuniária se mostra como sanção extremamente atraente.

Demais disso, o efeito disciplinador da multa é de grande sensibilidade. Para as pessoas jurídicas, nem se fale, eis que são constituídas com a finalidade de obterem lucro,

---

<sup>101</sup> Embora a revogação da prisão administrativa, anteriormente prevista no art. 319 do Código de Processo Penal (CPP) tenha ocorrido somente com a nova redação ao artigo, dada pela Lei nº 12.403/2001, entende-se que a prisão administrativa já era incompatível e não havia sido recepcionada pela Constituição de 1988, em face da redação do art. 5º, LXI, que prescreve que “ninguém será preso senão em flagrante delito ou por ordem escrita e fundamentada de autoridade judiciária competente, salvo nos casos de transgressão militar ou crime propriamente militar, definidos em lei”.

sendo, assim, a penalidade pecuniária, e a redução patrimonial que acarreta, uma ameaça mortal a este objetivo.

Mas mesmo no que tange às pessoas físicas o efeito pode ser e muitas vezes é sensível, desde que aplicada a penalidade em patamares significativos face à conduta praticada. Desta forma, a própria evolução do direito consagrou a penalidade pecuniária como o meio mais comum de apenar-se a falta de pagamento de tributo.

## 5.2 A multa. Traços característicos

A multa é penalidade pecuniária, e portanto, objeto de prestação exigida no seio de relação jurídica obrigacional.

A sanção clássica do Direito Civil ao inadimplemento da obrigação era – e ainda é – constringer o devedor, por meio de uma *actio in personam*, ao pagamento da prestação. De se notar que, de início, contudo, e até a entrada em vigor da *Lex Poetelia Papiria*, o devedor respondia com seu próprio corpo (nos termos da Lei das XII Tábuas, o corpo do devedor podia ser retalhado em pedaços pelos credores)<sup>102</sup>. Para que desde já se elimine uma dúvida comum, ressalte-se que a multa não é a sanção principal, destinada a sancionar o inadimplemento, porquanto este é sancionado pela execução do crédito devido e inadimplido.

A multa é sim uma penalidade acessória, adicional a esta conduta, que se justifica meramente no seu efeito preventivo. Isto porque a relação obrigacional tributária, embora bem conhecida do contribuinte é alheia ao conhecimento da Fazenda, que é o outro pólo. De fato, corrija-se. Na atualidade, em face de inúmeras obrigações acessórias estipuladas para terceiros (instituições financeiras, relativamente às movimentações financeiras; fontes pagadoras, relativamente aos beneficiários; tabeliões e oficiais de registro, face aos negócios jurídicos em que operaram, etc) este conhecimento já é algo razoável. Mas de toda forma, tendo-se em conta as restrições orçamentárias, no que tange à contratação de fiscais, e mesmo à inviabilidade de se fiscalizar os contribuintes em percentuais elevados quantitativamente,

---

<sup>102</sup> MARKY, Thomas **Curso elementar de direito romano**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 1992, p.108.

opta a legislação por agravar sobremaneira esta penalidade como forma de elevar o risco da sonegação e aumentar, assim, a arrecadação espontânea.

A pena de multa possui larga aplicação no próprio direito penal, ramo em que se verificou ser ela muito mais apta a punir crimes de menor potencial ofensivo, situação em que a reclusão do condenado, geralmente primário, forçando o contato com criminosos mais experientes, e provocando mais desvios ainda em seu caráter, não teria efeito de ressocialização.

Na Roma antiga já era utilizada, desde sua variante mais gravosa, o confisco, até a simples multa pecuniária. No Direito germânico, em que foi muito empregada, a multa era uma das parcelas do pagamento com que o réu resgatava o seu crime. O confisco teve redução na sua aplicação, pois verificou-se que vinha a pesar sobre a família inocente do réu.

No âmbito penal, é vista como portadora de muitas vantagens, pois não exclui o condenado do seio familiar nem social, não lhe impede o trabalho, não o degrada nem lhe impõe o regime desmoralizante e corruptor da prisão, além de produzir renda ao Estado, ao contrário do regime carcerário, que cria encargos. Opõe-se-lhe, todavia, que não intimida como as penas detentivas nem resguarda convenientemente a sociedade, sendo seu aspecto mais dificultoso a mensuração, em razão das condições econômicas do réu, sendo sempre muito mais gravosa aos pobres, ainda que decuplicada ou centuplicada para os mais abastados.<sup>103</sup>

A evolução do direito privado permitiu a cominação de penalidades pelo inadimplemento da obrigação (cláusula penal), quando a mora fosse incorrida por ato culposo do devedor, além de correr também à conta do devedor juros, atualização monetária, perdas e danos e honorários advocatícios. Nosso Código Civil ostenta semelhante dispositivo no seu art.408. No que tange a seu limites nesta hipóteses, o Código Civil também oferece algum limite à excessividade da cláusula penal, dando-lhe o limite da obrigação principal (art. 412), mas a legislação de defesa do consumidor já havia limitado a multa de mora (aplicação da cláusula penal, na situação em que há violação à cláusula correspondente ao prazo para

---

<sup>103</sup> BRUNO, Anibal. **Direito penal**: parte geral: pena e medida de segurança. 3ª ed. Rio-São Paulo: Forense, 1967. 3 t, p.73-77.

adimplir a obrigação) em patamares bem inferiores (dois por cento, nos termos do §1º do art. 53 da Lei nº 8.078/90, com a redação dada pela Lei nº 9.298/96) para as relações de consumo.

Ao contrário do tributo, o *quantum debeatur* da penalidade pecuniária, em especial na legislação federal, nem sempre é obtido pela associação da base de cálculo com a alíquota.

Em primeiro lugar, há vários casos em que a multa é exigida a valor fixo, especialmente nos casos de aplicação de multa mínima, *v.g.*, como no caso de descumprimento da obrigação acessória de prestar DCTF, DIPJ, DIRF ou DACON no prazo fixado, quando o infrator é pessoa jurídica inativa ou inscrita no Simples Federal (art. 7º, §3º, II, Lei nº 10.426/2002).

Noutros casos de descumprimento de obrigação acessória, a alíquota não é mera percentagem *ad valorem*, mas progressiva no tempo, visando a punir o atraso na prestação, como por exemplo, 2% ao mês-calendário (art. 7º, Lei nº 10.426/2002) ou R\$500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário (art. 57, I, da MP 2158-35/2001, na redação dada pela Lei nº 12.873/2013. Tais alíquotas possuem o claro intento de desestimular a inércia do contribuinte no tempo, apenando-o progressivamente pelo descumprimento de um dever.

A pena há de ter eficácia no sentido de inibir a conduta indesejada pela norma. Assim, se a conduta indesejada puder perdurar no tempo, a penalidade deve ter progressividade temporal. Contudo, no caso da penalidade pecuniária, vê-se que embora haja progressividade, ela é limitada no tempo. No caso, *v.g.*, da legislação federal, a mora no pagamento da obrigação principal é punida com a multa de 0,33% ao dia, porém limitada a 20% do montante do tributo devido, o que se dá após 60 (sessenta) dias de atraso (art. 61 e §2º da Lei nº 9.430/96).

Isto porque se há alguma freqüência no atraso de pequeno espaço temporal, devido a contingências de caixa, é também certo que após certo lapso de tempo o tributo devido e não pago permanece nesta condição. Assim, justifica-se a progressividade na alíquota como medida ressarcitória para o atraso também progressivo, bem como a manutenção da limitação ao patamar razoavelmente elevado de 20%, que encontra abrigo na *praxis*.

Com relação às multas aplicadas à conduta duradoura de descumprir obrigação acessória, justifica-se o alongamento do limite máximo da multa, posto que como as informações que elas deveriam fornecer são em muitos casos elementos para a seleção e programação de fiscalizações e demais operações de repressão, a ausência continuada desses elementos tem o efeito de subtrair da ação repressiva estes infratores, sendo justificada a penalidade exacerbada pelo dano maior sofrido pelo Erário.

Ocorre que em algumas situações, o alongamento da multa no tempo pode transformá-la em verdadeiro confisco. Neste caso, é salutar e mesmo necessária a limitação no tempo mesmo em se tratando de penalizar o descumprimento de obrigação acessória, como nos casos de não atendimento a intimação fiscal que requisita apresentação de arquivos magnéticos contendo dados contábeis (art. 11 e 12 da Lei nº 8.218/91, na redação dada pelo art. 72 da MP 2.158-35/2001) em que o alongamento na conduta omissiva necessita ser sancionado com a progressividade da penalidade (0,02% por dia de atraso sobre a receita bruta), mas fica limitado a 1% da receita bruta.

### **5.3 Multa por atraso no adimplemento de obrigação principal (Multa de mora)**

A multa de mora (art. 61, lei nº 9.430/96)<sup>104</sup> é aplicável aos débitos para com a União não pagos nos prazos previstos na legislação específica. Difere, assim, da multa relativa ao inadimplemento, porquanto, para aplicação desta, supõe-se adimplemento, porém, a destempo.

---

<sup>104</sup> BRASIL. Lei nº 9.430/96 - Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Esclareça-se, desde logo que o dispositivo alcança tão somente débitos relativos a fatos geradores ocorridos a partir de 1997. Todavia, cabe ressaltar que acaso não lançados, tais débitos já são hoje incobráveis em face do que preceitua o art. 173, I, do CTN, tendo-se, relativamente a eles, operado a decadência do direito de os constituir.

Acaso, todavia, haja crédito anterior a 1997 em cobrança já inscrito em dívida ativa e ainda não alcançado pela prescrição intercorrente (§4º, art. 40, Lei nº 6.830/80 – Lei de Execuções Fiscais), posterior a 1991, poderá em tese ser ainda cobrado com base no art. 3º da Lei nº 8.218/91, art. 59 da Lei nº 8.383/91, ou art. 84 da Lei nº 8.981/95 que disciplinaram o tema em exercícios anteriores, desde que a legislação anterior seja, no caso concreto, mais benéfica ao contribuinte.

Outra particularidade da multa capitulada no art. 61 da Lei nº 9.430/96 é o fato de que ela é relativa somente aos tributos e contribuições administrados pela Receita Federal. Assim, não se aplica a pagamentos em atraso relativos a outros tributos e contribuições administrados por outros órgãos da União, como por exemplo, para as contribuições ao Funttel (Lei nº 10.052/2000), o qual é administrado por um conselho gestor presidido por membro vinculado ao Ministério das Comunicações.

A base de cálculo da multa de mora é o montante do débito vencido. A alíquota da multa de mora é progressiva (alíquota diária de 0,33% limitada a 20%). De se ver que alcançará o percentual de 10% em um mês e o limite de 20% em dois meses de atraso.

Interessante lembrar que a redação do art. 61 preconiza sua aplicação aos *débitos para com a União*... Ora, para nosso interesse, dada a redação ampla e abrangente do dispositivo, havemos de ali ver também os débitos relativos a tributos e contribuições, espécies que são do gênero *débitos para com a União*. Assim, podemos ver na redação do dispositivo implicitamente a reprodução da relação jurídico-tributária como uma relação obrigacional, pois o débito tributário do sujeito passivo para com a União é o crédito tributário que a União, como sujeito ativo, possui o direito de cobrar.

Assim, débito, crédito, sujeito ativo, sujeito passivo, e prestação (tributo ou contribuição) são os elementos da relação jurídico-tributária obrigacional, e, portanto, o

referido *débito para com a União* nada mais é que o dever obrigacional a cargo do sujeito passivo da obrigação tributária principal.

Demais disso, o artigo menciona que é o *débito decorrente* de tributo e contribuição aquele que será cobrado. Ora, ao preferir a expressão *débito decorrente de* à expressão *débito relativo a* o legislador demonstrou com clareza que quis incluir no montante cobrado os encargos *que decorram* do tributo ou da contribuição, como as multas de ofício e os juros de mora, os quais *decorrem* do não pagamento do tributo ou da contribuição, e, portanto, deles decorre.

Adicionalmente, vale lembrar que o CTN buscou equiparar crédito relativo a obrigação principal com o crédito relativo à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de adimplir a obrigação principal, denominando ambos por obrigação tributária principal e o crédito dela decorrente de crédito tributário.

Assim, é intuitivo que ao utilizar a expressão *débito decorrente de tributo ou contribuição* como modo alternativo de chamar o dever obrigacional do sujeito passivo (débito tributário), que corresponde ao direito obrigacional do sujeito ativo (crédito tributário) o legislador reiterou o desejo de incluir na expressão *crédito tributário* as penalidades pecuniárias decorrentes do descumprimento de obrigação principal, das quais a multa de ofício é uma delas. Neste sentido, resta sem muita dificuldade concluir que a multa de mora pode incidir sobre eventual multa de ofício lançada.

### **5.3.1 Natureza jurídica da multa de mora**

A hipótese de incidência da multa de mora, na legislação federal, é a mora no cumprimento de obrigação tributária principal relativa a tributo ou contribuição administrado pela Receita Federal, situação que não é afetada pela progressividade limitada da alíquota.

A multa de mora, assim, assemelha-se à cláusula penal contratual estipulada pela mora no cumprimento de obrigação contratual do contratante que se obrigou a pagar, embora seja cediço que a cláusula penal possui maior amplitude, podendo-se estender, também, às

obrigações extracontratuais. Os percentuais (0,33% ao dia, limitada a 20%) denunciam ser ela, de fato, uma verdadeira indenização *a forfait* imposta pela lei.

No caso das obrigações contratuais há o consentimento do sujeito passivo de seu dever de pagar, porquanto o acordo de vontades é o elemento essencial, mais característico dos contratos.<sup>105</sup> Já no caso do crédito tributário, o dever de pagar decorre da lei, que é considerada a quarta fonte das obrigações (contrato, declaração unilateral de vontade, ato ilícito e Lei).<sup>106</sup>

Da multa de mora estabelecida como cláusula penal contratual tem consentimento o devedor, no que tange às obrigações contraídas, e a violação das normas contratuais pactuadas. A multa de mora nasce, assim, para recompor o dano emergente e o lucro cessante da outra parte contratante (perdas e danos), e tem o condão de poder ser aplicada, prescindindo-se da prova da ocorrência efetiva de tais situações. Trata-se, pois, de uma ficção do direito civil, e sua natureza, portanto, é tratada naquele ramo não como pena pelo ilícito, mas como recomposição patrimonial da outra parte.

No caso do direito tributário, o *consentimento* é substituído pelo mero *conhecimento*. Se no caso da obrigação civil há o *consentimento* das normas pactuadas e a violação da cláusula que estipula a data de pagamento, no caso da obrigação tributária há o mero *conhecimento* da Lei tributária, bem como do dispositivo que prescreve a data do recolhimento do tributo, e sua violação, porquanto a obrigação tributária decorre da Lei e da subsunção dos fatos à ela.

A semelhança é iniludível. Assim, embora a multa de mora nasça como um *plus* ao crédito a pagar, é inevitável concluir que decorra das perdas e danos sofridos pela Fazenda Nacional pela mora incorrida, tendo o condão de ser aplicada com dispensa do dever da Fazenda de provar o dano emergente.

Além disso, a multa de mora não é aplicada por autoridade administrativa, sendo cobrada como mero encargo do crédito. Sendo a aplicação por autoridade administrativa uma

---

<sup>105</sup> MONTEIRO, W. DE B.; MALUF, C. A. D; SILVA, R. B. T da. **Curso de Direito Civil: Direito das Obrigações** – 2ª parte. 39ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p.22.

<sup>106</sup> MONTEIRO, W. DE B.; MALUF, C. A. D; SILVA, R. B. T da. **Curso de Direito Civil: Direito das Obrigações** – 2ª parte. 39ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p.17.



característica essencial da penalidade administrativa, exsurge com mais elementos a natureza da multa de mora não como penalidade, mas como um dispositivo destinado a recompor as perdas e danos sofridos pela Fazenda devidos pela mora.

Sua aplicação indistinta atende, ademais, ao princípio da igualdade (art. 5º, II, CF/88), pois privilegia o contribuinte pontual que seria prejudicado, houvesse lacuna neste sentido. Todavia, sua prescrição e aplicação funcionam no sentido de conferir eficácia social à regra-matriz de incidência tributária.

Veja-se que mesmo no direito civil, em que a multa de mora desde há muito ostenta caráter não punitivo, sua causa decorre das perdas e danos causados à outra parte pela mora, mas não pela mera violação da cláusula que prescreve o prazo para pagamento. Assim, o descumprimento da cláusula que prevê o prazo é tomado sob o ponto de vista da outra parte, que previa o ingresso à data pactuada e que experimentou perdas e danos pelo descumprimento daquela cláusula.

Da mesma forma, ao substituímos o *consentimento* (contrato, no direito civil) pelo *conhecimento* (tributo, no direito tributário), podemos verificar que nenhuma alteração substancial daí decorre, porquanto também no direito tributário a causa da cobrança reside no prejuízo à Fazenda nacional que contava com aquele ingresso àquela data, e não no comportamento ilícito do contribuinte que descumpra a previsão legal que prescreve a data de recolhimento do tributo.

Desta forma, concluímos que a multa de mora tem natureza preventiva e ressarcitória e não retributiva, embora consista num *plus* a pagar devido pelo contribuinte em atraso. No mesmo sentido, Ruy Barbosa Nogueira e Giuliani Fonrouge<sup>107</sup>, que se assentam no caráter indenizatório da multa de mora.

De forma contrária, todavia, apresenta o tema nosso código tributário, porquanto, na observação precisa de Ives Gandra da Silva Martins<sup>108</sup>, previu no art. 134 como penalidades as multas de caráter moratório.<sup>109</sup>

---

<sup>107</sup> Apud MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da sanção tributária**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p.40.

<sup>108</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da sanção tributária**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p.40.

### 5.3.2 A mora e a denúncia espontânea

O art. 138 do CTN estipula que a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito arbitrado pela autoridade, quando o montante depender de apuração.

A expressão *denúncia espontânea da infração* remete ao fato delituoso e não à penalidade ou ao ressarcimento aplicados em decorrência dele, de tal sorte que a condição para aplicar o dispositivo é haver infração à legislação tributária, e a mora no cumprimento de obrigação principal é uma delas, em especial ao dispositivo da legislação tributária que estabelece o prazo para pagamento do tributo.

Assim, vê-se que em tese o pagamento em atraso de tributo devido, se acompanhado dos juros de mora teria o condão de afastar o pagamento da multa de mora, posto que o art. 138 exclui a responsabilidade por infração nesta hipótese, exceto se já iniciado procedimento fiscal relacionado com a infração.

O vocábulo *denúncia*, excetuando-se o significado que possui no direito penal (peça inaugural que dá início ação penal pública, art.24 do CPP)<sup>110</sup>, e o que possui no direito privado (comunicação à outra parte da rescisão unilateral do contrato, art. 473, CC)<sup>111</sup> quer dizer acusação, delação, declaração, aviso, anúncio. É em geral ato pelo qual uma pessoa dá notícia a uma autoridade de uma ilicitude, que pode ser própria ou praticada por terceiro. Neste último caso, há a hipótese de denúncia anônima ou apócrifa.

---

<sup>109</sup> Art. 134. [...] Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

<sup>110</sup> BRASIL. Código de Processo Penal - Art. 24. Nos crimes de ação pública, esta será promovida por denúncia do Ministério Público, mas dependerá, quando a lei o exigir, de requisição do Ministro da Justiça, ou de representação do ofendido ou de quem tiver qualidade para representá-lo.

<sup>111</sup> BRASIL. Código Civil - Art. 473. A rescisão unilateral, nos casos em que a lei expressa ou implicitamente o permita, opera mediante denúncia notificada à outra parte.

Parágrafo único. Se, porém, dada a natureza do contrato, uma das partes houver feito investimentos consideráveis para a sua execução, a denúncia unilateral só produzirá efeito depois de transcorrido prazo compatível com a natureza e o vulto dos investimentos.

O caso regrado pelo art. 138 é vinculado à auto-denúncia, pela qual o próprio contribuinte dá notícia à autoridade tributária da ilicitude por ele mesmo praticada, o que afasta a denúncia anônima desde logo. Também fica afastada da aplicação do enunciado a denúncia que não chega ao conhecimento da autoridade, posto que aí não falar em denúncia, mas em mera reorganização interna dos negócios.

Assim, é pressuposto que o ilícito seja próprio e que dele seja dado conhecimento à autoridade administrativa. Várias são as formas que podem servir de suporte a este ato, como mera notícia protocolizada. Ângela Maria da Motta Pacheco<sup>112</sup> afirma que pelo fato de ser espontânea, não há qualquer formato definido em Lei, bastando que seja feita pelo próprio contribuinte.

Nos últimos anos os Fiscos vêm criando diversos deveres no que tange aos tributos sujeitos a lançamento por homologação no intuito de impor a prestação da informação relativa aos fatos geradores ocorridos e aos débitos para com o Fisco, ainda que não pagos. No caso dos tributos federais, a legislação institui várias declarações pelas quais o sujeito passivo deve dar notícia dos créditos tributários que deve, como a DCTF, DCOMP e DACON. Por terem tais declarações o condão de constituírem o crédito tributário, já que se constituem em verdadeiras confissões de dívida, têm entendido alguns que basta a mera denúncia nestes documentos para afastar a multa de mora.

Todavia, a jurisprudência do STJ tem se mostrado contrária à tese, posto que tais declarações, embora constituam o crédito tributário não elidem a aplicação completa do art. 138 que exige o pagamento do tributo e dos juros de mora. Além disso, elas não são destinadas a servir como veículo para a confissão de ilícitos, mas de fatos geradores ocorridos no caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação, em que os deveres do contribuinte são máximos, devendo mesmo apurar, recolher, escriturar e declarar os fatos geradores e o tributo devido.

---

<sup>112</sup> PACHECO, Ângela Maria da Motta. Denúncia espontânea e isenções – duas figuras da tipologia das normas indutoras de conduta. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, vol. 57, p.7-18, jun. 2000., p.11.

Sérgio André R. G. da Silva<sup>113</sup>, que estudou as decisões do STJ, afirma que análise das ementas dos julgados da primeira turma do STJ leva à conclusão de que nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, em que o contribuinte apura um valor devido mas não o recolhe não há falar em denúncia espontânea, que está restrita às hipóteses em que o contribuinte leva ao conhecimento da Fazenda débito fiscal que de outra forma permaneceria oculto.

Napoleão Nunes Maia Filho<sup>114</sup> assevera que a denúncia espontânea desacompanhada do pagamento do tributo devido é mera confissão, assemelhando-se à confissão judicial ou extrajudicial, nos termos do art. 348 do CPC. Não elide, contudo, a imposição de multa.

Outra situação que merece análise é da suposta denúncia tácita, pela qual não haveria um *corpus* que formalizasse a notícia da infração mas tão somente o recolhimento do Darf que conterà o tributo devido e não pago no prazo acrescido dos juros de mora. Em princípio, para haver denúncia é condição que a autoridade venha a tomar conhecimento de algum ilícito. Porém, para alguns, nesta situação, o próprio Darf teria este papel.

Ora, para nós esta possibilidade não existe, porquanto o mero recolhimento de Darf não se constitui em hipótese de denúncia, não havendo qualquer notícia da infração passível de ser feito por este meio. Neste caso, ficaria, assim, ainda sujeito o contribuinte à cobrança da multa de mora, por não ter sido formalizada a denúncia.

Nesta mesma linha de raciocínio, asseverou José Antônio Minatel<sup>115</sup>, para quem a *notícia da infração deve permitir conhecer inegavelmente um fato tributável motivador de incidência tributária, antes desconhecido pelo Fisco – uma receita omitida, por exemplo – ou, se o fato tributável fora objeto de competente registro, deve a notícia da infração, no mínimo, revelar um dos elementos da sua hipótese de incidência que poderia estar viciado – base de cálculo, alíquota, materialidade, temporalidade, sujeição passiva ou espacialidade.*

---

<sup>113</sup> SILVA, Sérgio André R. G. Denúncia espontânea e lançamento por homologação: comentários acerca da jurisprudência do STJ. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, vol.98, pp.106-112, nov.2003, p.107.

<sup>114</sup> MAIA FILHO, Napoleão Nunes. A denúncia espontânea de infração seguida do pagamento parcelado do tributo. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, vol.138, pp.77-89, mar.2007, p.82-83.

<sup>115</sup> MINATEL, José Antônio. Denúncia espontânea e multa de mora nos julgamentos administrativos. **Revista Dialética de Direito tributário**, São Paulo, vol. 33, pp.83-92, jun.1998, p.89.

Segundo prossegue, *a notícia da infração deve referir-se aos elementos do fato gerador, e não só ao fato de o tributo estar vencido e não pago, pois o vencimento não é elemento que integra o fato gerador.*<sup>116</sup>

Minatel<sup>117</sup> também rechaça a tese de que a multa de mora seria afastada com base no art. 138 do CTN por entender que tal posição equivaleria a negar vigência ao art. 61 da Lei nº 9.430/96, que, autorizado pelo art. 97 do CTN e pelo art. 146 da CF/88, teria cominado com regularidade a penalidade.

#### 5.4 A multa por descumprimento de obrigação principal

O descumprimento de obrigação principal é geralmente sancionado por meio de penalidade pecuniária, sendo a base de cálculo em montante equivalente ao tributo que deixou de ser pago e a alíquota *ad valorem*.

Descabem alusões à função comparativa da base de cálculo, por similaridade com aquela relativa a tributo. Paulo de Barros Carvalho<sup>118</sup> ressalta que a base de cálculo dos tributos tem função tripla; por um lado, fornece a grandeza que dimensiona a materialidade da prestação (função mensuradora), efetua juntamente com a alíquota a composição da dívida (função objetiva), por outro lado, confirma, infirma ou afirma o critério material da regra-matriz de incidência (função comparativa).

Já a base de cálculo da penalidade tributária embora também dimensione a materialidade da infração, e, juntamente com a alíquota possa efetuar a composição da dívida, não possui o condão de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material da regra-matriz de incidência, posto que a natureza da penalidade não sofre da multiplicidade de espécies que frequenta o universo dos tributos e contribuições.

---

<sup>116</sup> MINATEL, José Antônio. Denúncia espontânea e multa de mora nos julgamentos administrativos. **Revista Dialética de Direito tributário**, São Paulo, vol. 33, pp.83-92, jun.1998, p.89.

<sup>117</sup> MINATEL, José Antônio. Denúncia espontânea e multa de mora nos julgamentos administrativos. **Revista Dialética de Direito tributário**, São Paulo, vol. 33, pp.83-92, jun.1998, p.84-85.

<sup>118</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p.324-325; 329.

A alíquota (ou parte) da penalidade por descumprimento de obrigação principal é, em geral, fração da base de cálculo, sendo, portanto, *ad valorem*. Nada obsta, contudo, que seja fixa. Sendo *ad valorem*, será sempre uma fração proporcional ao tributo não recolhido. Descabem, entretanto, alusões à progressividade ou regressividade, visto que, em geral, não variam de acordo com o montante não recolhido. Aliás, se no que tange aos tributos, a progressividade é vista como forma de justiça social, seu emprego no que tange à penalidade teria efeito de categorizar infratores piores ou melhores, criando uma diferenciação inaceitável dentro da mesma conduta infringida. Afinal, se deixar de pagar tributo devido é ato ilícito, deixar de pagar quantia maior de tributo também o é, mas não mais ilícito. Ambas as condutas são igualmente indevidas e reprimidas. Assim, não há falar em progressividade na penalidade.

Questiona-se hodiernamente a submissão das penalidades pecuniárias ao princípio do não confisco, sendo que a questão vem sendo discutida nos tribunais. Sem querer adentrar à questão com avidez, somos da opinião que o princípio não se aplica à espécie, eis que nos termos do inciso IV do art. 150 da CF/88 é vedado utilizar-se *tributo* com efeito de confisco. Sendo tributo necessariamente decorrente de ato lícito, não vejo como possíveis, alargamentos que se queiram fazer para incluir no texto constitucional a penalidade pecuniária, ontologicamente dele distinta. Assim, a regra objetiva instalada no seio da constituição não tem o alargamento que desejam alguns. Saber-se, todavia, se é justo ou não a utilização de multa com efeito confiscatório é outra questão, cuja solução é de política repressiva.

No que tange aos implícitos princípios constitucionais da razoabilidade e proporcionalidade, importa ressaltar que eles encontram seu fundamento nos dispositivos constitucionais que preceituam o princípio da legalidade (art. 5, II, 37 e 84, IV)<sup>119</sup>, embora venham positivados expressamente em veículos normativos com *status* de Lei (v.g., o art. 2<sup>a</sup> da Lei n<sup>o</sup> 9.784/99 na esfera federal, que positiva a adoção dos princípios da proporcionalidade e razoabilidade) ou mesmo em constituições estaduais (v.g., o art. 111 da Constituição do Estado de São Paulo, que consagra o princípio da razoabilidade).

Destarte, buscam dar contornos mais claros de alguns matizes do princípio da legalidade ao administrador, conduzindo-o com maior clareza dentro do princípio, buscando

---

<sup>119</sup> BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 28<sup>a</sup> ed. revista e atualizada até a emenda constitucional 67, de 22.12.2010. São Paulo: Malheiros, 2011, p.108-112.

inibir possíveis decisões que embora atendam comandos legais são, de acordo com o caso concreto, não razoáveis ou desproporcionais ao fato sobre o qual incidem.

Assim, intuitivo até concluir que destinam-se a prescrever conduta do administrador e não do legislador. De fato, haverá violação ao princípio da razoabilidade se o administrador agir de forma irracional, fora de sintonia com o senso normal de pessoas equilibradas e de forma desrespeitosa, face à finalidade que presidiu a outorga da competência. Haverá violação ao princípio da proporcionalidade se exercer sua competência fora da intensidade e extensão correspondente ao demandado para o cumprimento da finalidade pública a que está atrelada<sup>120</sup>.

Celso Antônio Bandeira de Mello assevera que *atos desproporcionais são atos ilegais, e por isso fulmináveis pelo Poder Judiciário*. Assim, a proporcionalidade deve ser vista em cotejo do ato da autoridade face à lei, e não em cotejo da lei face à constituição.

O princípio da proporcionalidade costuma ser decomposto em três elementos, captados do ato concreto: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. Adequação é a relação entre a medida tomada e a persecução do fim a ela subjacente. Necessidade implica em menor desvantagem possível para o cidadão. Proporcionalidade em sentido estrito é entendido como princípio da *justa medida*. É o cotejo da medida com o fim buscado.<sup>121</sup>

Mas é na clareza e síntese de Frederico Marques<sup>122</sup> - que em uma só e pequena frase esclarece a questão – que encontramos a maior e melhor justificativa para a proporcionalidade (e também para o não confisco): *do sentido retributivo da pena, deriva o princípio da proporcionalidade*. Ou seja, sendo a retribuição traço que acompanha a pena em quase todas as fases de sua evolução, excetuada a vingança privada, violar a proporcionalidade, gravando condutas com penas superiores às violações provocadas significa retroceder para antes de Talião. Contudo, verifica-se ainda na legislação federal, em uma situação em que se acumulam circunstâncias, a cobrança de penalidades que extrapolam o

---

<sup>120</sup> BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 28ª ed. revista e atualizada até a emenda constitucional 67, de 22.12.2010. São Paulo: Malheiros, 2011., p.108.

<sup>121</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**, 7ª ed, Coimbra, Almedina, 2003, pp.269 e 270.

<sup>122</sup> FREDERICO MARQUES, José de. **Curso de direito penal**: o delinqüente – a sanção penal – a pretensão punitiva. São Paulo: Saraiva, 1955. 3 v, p. 117.

patamar de 100% do tributo devido e não pago, embora, face à outros dispositivos que buscam incentivar o pagamento de tais multas, se efetivamente adimplidas, acabam caindo para o patamar de 112,5%, que em muito se aproxima do valor devido e não pago.

Assim, vê-se até com certa facilidade que as hipóteses que motivam a positivação dos princípios da proporcionalidade e razoabilidade, embora relevantes no direito administrativo, não tem muita aplicação no que tange à arrecadação de penalidade pecuniária, em que todo o procedimento fiscal deve ser conduzido mediante vinculação à Lei (art. 142 do CTN), pouco ou nada cabendo à autoridade em termos de discricionariedade.

A autoridade fiscal ao aplicar a multa age em procedimento vinculado, sem possibilidade de desbordar do que preceitua a Lei. Assim, se formalizado o auto de infração com obediência aos comandos legais não há falar em violação do princípio da proporcionalidade, pois a medida adotada terá sido adequada (é a medida prevista em Lei para o fato), necessária (a autoridade não pode deixar de aplicá-la) e a proporcionalidade em sentido estrito descabe na análise, posto que não é dado à autoridade efetuar um juízo de valor da medida ou desmedida do meio adotado (penalidade) como forma de atingir a finalidade desejada (coibir abstratamente a prática da infração, reprimi-la no caso concreto, e gerar sensação de eficácia da norma infracional no meio social). Tal juízo de valor passa necessariamente por um controle de constitucionalidade da norma infracional, o que além de não ser dado à autoridade administrativa transbordaria do intento do princípio, que não é limitar o raio de ação do legislador, mas tão somente do administrador.

Com relação ao princípio da razoabilidade nem cabem maiores alusões, porquanto a mera aplicação da norma infracional ao caso concreto, verificado o fato gerador da penalidade pecuniária é ação razoável face ao ilícito tributário praticado. Por todos estes argumentos, não merecem guarida as alegações de que a aplicação de multas estaria sujeita ao crivo dos princípios do não confisco, razoabilidade e proporcionalidade.

Não se quer com isso fazer defesa de penalidades abusivas, utilizadas com efeito de confisco ou de incrementar a arrecadação por via transversa, especialmente por termos conhecimento em nosso passado recente de que as esferas de poder efetivamente as criam. Relato, apenas, uma deficiência do sistema de garantias de nossa constituição, que muito se



esmerou na positivação de algumas delas, mas neste ponto específico deixou o contribuinte ao arbítrio do que determinar o legislador infraconstitucional.

Esta posição, conquanto aqui defendida, não vem sendo acatada pelos nossos tribunais. Neste sentido, seguem os acórdãos proferidos pelo STF na ADI 551/RJ e ADI 1075/MG. Neste último julgamento vale lembrar as palavras do eminente Min. Celso de Mello, que aduz como razão de voto *a função tutelar do Poder Judiciário, investido de competência institucional para neutralizar eventuais abusos de entidades governamentais que muitas vezes... culminam por asfixiar, arbitrariamente, o sujeito passivo da obrigação tributária, inviabilizando-lhe, injustamente, o exercício de atividades legítimas.*

De fato, embora entenda que o conceito de confisco não admite em nosso sistema abertura para questionamento quanto a penalidade, ao nosso ver tão somente restou a salvaguarda do Poder Judiciário para, no caso concreto, avaliar o efeito confiscatório da penalidade criada e afastar a aplicação da norma infracional. Acreditamos, ainda, não ser possível a apreciação de confisco em tese, devendo a situação ser analisada sempre à luz do caso concreto, em que se coteje o fato praticado e a evidência do confisco exsurja com nitidez, porque a inconstitucionalidade por presença de efeito confiscatório não pode ser oposta ao legislador, mas apenas ao administrador.

#### **5.4.1 A multa por descumprimento de obrigação principal na legislação federal**

O descumprimento de obrigação principal de tributo ou contribuição instituído com base na competência tributária da União não diverge do que dissemos como regra geral, sendo sancionado por multa, com base de cálculo em montante equivalente ao tributo que deixou de ser pago e a alíquota *ad valorem*.

A Lei nº 9.430/96 estabelece, contudo, três tipos distintos para apenar este comportamento, cada qual enriquecido por alguns elementos adicionais. São eles: a) a multa de ofício por descumprimento da obrigação principal (regra geral e regra para pagamentos em carnê lêo e estimativas); b) a multa de ofício por descumprimento da obrigação principal

agravada; c) a multa de ofício por descumprimento da obrigação principal qualificada por sonegação, fraude ou conluio. Esta última espécie será estudada em capítulo posterior.

#### **5.4.2 A multa de ofício por descumprimento de obrigação principal**

A Lei nº 9.430/96 cominou duas situações distintas para aplicação das multas de ofício distintas para penalizar o descumprimento de obrigação principal. A primeira delas, prevista no inciso I do art. 44 é de caráter geral e se aplica a quaisquer impostos ou contribuições.

A segunda delas, prevista no inciso II do art. 44, destina-se a penalizar as situações de não pagamento de carnê Leão (alínea “a” - IRPF), quando há percepção pela pessoa física de rendimentos recebidos de outras pessoas físicas ou oriundos do exterior, e IRPJ e CSLL devidos com base em estimativas mensais (alínea “b”).

Como já citado, a necessária aplicação por autoridade administrativa<sup>123</sup> é elemento caracterizador da multa de ofício como penalidade, e conseqüentemente, da conduta que dá causa a ela, como infração, distinguindo-a da multa de mora, que possui caráter indenizatório.

A multa prevista no inciso I do art. 44 é de aplicação geral aos impostos e contribuições federais e tem por base de cálculo, à semelhança da multa de mora, o imposto ou a contribuição não pago, mas abrange também situações de falta de declaração e de declaração inexata, destinadas àquelas hipóteses em que a declaração constitui confissão de dívida, e que, portanto, dispensa o lançamento, por constituir o crédito tributário.

Nestes últimos casos, apena-se a falta de declaração ou a declaração inexata (em que o débito é omitido) somente nas situações em que o tributo não tenha sido pago, porque, por evidente, suprida uma das situações não cabe penalização do contribuinte por outra.

O legislador cuidou, ainda, de esmiuçar a aplicação da pena no caso de pagamento parcial, em que a penalidade incidirá somente sobre a diferença de tributo não paga. Vale

---

<sup>123</sup> BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 28ª ed. revista e atualizada até a emenda constitucional 67, de 22.12.2010. São Paulo: Malheiros, 2011., p.854-855.

lembrar que o dispositivo guarda consonância com o que dispõe o art. 413 do Código Civil<sup>124</sup>, em que o juiz deve reduzir a penalidade se a obrigação principal tiver sido cumprida em parte, embora ali a prescrição alcance tão somente as cláusulas penais, e aqui cuide-se não da multa de mora (que se assemelha a uma cláusula penal) mas da multa de ofício.

A alíquota prescrita é de 75% (art. 44, I, da Lei nº 9.430/96), independentemente da época em que a infração for verificada. Verifica-se que o percentual é substancialmente mais elevado que o prescrito para penalizar a situação de simples mora. Porém, se o tributo for pago no prazo de 30 (trinta) dias de sua intimação para pagamento a multa é reduzida pela metade, nos termos do art. 6º da Lei nº 8.218/91<sup>125</sup>. Assim, a multa de 75% fica necessariamente reduzida para 37,5%. Fazendo-se um comparativo com a situação de mora, em que a alíquota que seria de qualquer forma exigida após 2 meses de atraso atinge o percentual máximo de 20% (a título de simples mora), vê-se que o *plus* (se paga a penalidade) no caso da multa de ofício seria de apenas 17,5%.

A multa de ofício (que não possui paralelo no direito privado) é reveladora do regime de direito público, em que é construída uma disciplina normativa peculiar, pela qual se

---

<sup>124</sup> BRASIL. Lei nº 10.406/2002 (Código Civil) - Art. 413. A penalidade deve ser reduzida equitativamente pelo juiz se a obrigação principal tiver sido cumprida em parte, ou se o montante da penalidade for manifestamente excessivo, tendo-se em vista a natureza e a finalidade do negócio. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm) Acessado em: 12/01/2014.

<sup>125</sup> BRASIL. Lei nº 8.218/91 - Art. 6º Ao sujeito passivo que, notificado, efetuar o pagamento, a compensação ou o parcelamento dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, inclusive das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, será concedido redução da multa de lançamento de ofício nos seguintes percentuais: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009) (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

I – 50% (cinquenta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado do lançamento; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – 40% (quarenta por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado do lançamento; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

III – 30% (trinta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado da decisão administrativa de primeira instância; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

IV – 20% (vinte por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado da decisão administrativa de primeira instância. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1o No caso de provimento a recurso de ofício interposto por autoridade julgadora de primeira instância, aplica-se a redução prevista no inciso III do caput deste artigo, para o caso de pagamento ou compensação, e no inciso IV do caput deste artigo, para o caso de parcelamento. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2o A rescisão do parcelamento, motivada pelo descumprimento das normas que o regulam, implicará restabelecimento do montante da multa proporcionalmente ao valor da receita não satisfeita e que exceder o valor obtido com a garantia apresentada. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3o O disposto no caput aplica-se também às penalidades aplicadas isoladamente. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

privilegia o interesse da sociedade, em face do interesse individual, e se exterioriza pela supremacia do interesse público sobre o privado e pela indisponibilidade dos interesses públicos.<sup>126</sup>

Celso Antônio Bandeira de Mello assevera que o poder de polícia estende-se não só aos atos administrativos praticados no intuito de restringir liberdades, assegurando o direito dos administrados, mas também nas próprias leis que criam tais obrigações de fiscalização à Administração.<sup>127</sup>

É no exercício deste poder que a atividade de fiscalização se realiza, e conseqüentemente, seu resultado, que em geral consiste no lançamento de crédito tributário e na aplicação de penalidades, porquanto é a arrecadação regular dos tributos que propicia ao Estado manter e preservar os serviços públicos, garantindo, assim, os direitos individuais e coletivos, a segurança, higiene, ordem, preservação dos costumes, etc.

Assim, por decorrer da supremacia do interesse público e por destinar-se a assegurar sua indisponibilidade, é fácil verificar que o exercício do poder de polícia é mera conseqüência do regime de direito público, embora esteja devidamente positivado em nosso ordenamento (art. 78, CTN).

Insta ressaltar, ainda, que a relação jurídico-tributária possui diferença fundamental com relação às relações obrigacionais de direito privado, em que as partes estão diretamente envolvidas no calor do negócio celebrado, do ilícito por dano promovido, ou da promessa de recompensa feita. Ocorre que o fato que dá causa à obrigação tributária não é em geral sabidamente conhecido de antemão pelo sujeito ativo, posto decorrer de uma obrigação *ex lege* descrita de forma abstrata em Lei, e em tese passível de se constituir entre o sujeito ativo e *qualquer* contribuinte.

Os meios informatizados e o número crescente de obrigações acessórias criadas para dar conhecimento da ocorrência de fatos geradores têm modificado esta situação, que anteriormente dependia quase que exclusivamente do deslocamento de agentes fiscais ao

---

<sup>126</sup> BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio **Curso de direito administrativo**..28ª ed. revista e atualizada até a emenda constitucional 67, de 22.12.2010. São Paulo: Malheiros, 2011, p.55.

<sup>127</sup> BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**.28ª ed. revista e atualizada até a emenda constitucional 67, de 22.12.2010. São Paulo: Malheiros, 2011., p.828.

domicílio dos contribuintes a fim de lhes constranger a uma fiscalização de tributos. Todavia, há que se compreender a dificuldade de se garantir que todo contribuinte efetivamente concorra para a arrecadação federal na medida dos fatos geradores praticados.

Por fim, o produto da arrecadação, obtido no estrito limite das Leis e da Constituição, é destinado a suprir o caixa da Administração, e prover os serviços públicos, e, assim, de interesse público. Não se desconhece aqui a classificação de Renato Alessi<sup>128</sup> que faz a discriminação entre interesse público primário e secundário, pela qual os interesses secundários seriam aqueles que embora buscados pelo Estado não seriam do interesse da sociedade.

Ocorre que como bem assinala Bandeira de Mello<sup>129</sup>, se o direito do Estado é buscado com base na Constituição e nas leis nela assentadas, há interesse público no seu cumprimento, desvalando-se para secundário o interesse público que escape a tais controles. Assim, se o direito subjetivo ao crédito tributário é exercido com respeito às Leis e à Constituição, e em respeito aos direitos individuais garantidos nestes diplomas, não se pode afirmar tratar-se de interesse público secundário, pois é do interesse individual de todos enquanto partícipes da sociedade, e portanto, é do interesse público primário, que todos colaborem para o Erário na medida certa de seus deveres, consoante as Leis e a Constituição, garantidas os direitos individuais.

Inicialmente, quanto ao cabimento desta multa no âmbito tributário, vale ressaltar que ela não possui neste ramo os problemas que são a ela sempre dirigidos no âmbito do direito penal, como seu pequeno poder intimidatório e o fato de não resguardar adequadamente a sociedade (como a reclusão o faz), nem mesmo o ser mais aflitiva ao pobre que ao rico. Isto porque ela é aplicada sobre o montante de tributo não pago, o que faz com que quanto maior a sonegação maior seja a multa, havendo proporcionalidade perfeita entre o dano e a pena.

Por este mesmo fato irá afetar igualmente ricos e pobres, desde que a sonegação do mais abastado tenha sido proporcional à sua capacidade econômica, posto que a multa, neste

---

<sup>128</sup> ALESSI, Renato. **Sistema istituzionale del diritto amministrativo**, 3ª ed., Milão, Giuffrè, p.197 e notas de rodapé 3 e 4.

<sup>129</sup> BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 28ª ed. revista e atualizada até a emenda constitucional 67, de 22.12.2010. São Paulo: Malheiros, 2011, p.66-67.

caso, será bastante elevada. E se a sonegação do rico for mínima diante do que deva, é justo que a multa seja de pequeno valor, porquanto o prejuízo ao Erário terá sido pequeno.

Quanto à questão da proteção e segurança da sociedade, é de ser afirmado que o sonegador não oferece riscos à integridade física das pessoas, sendo sua ação delitiva dirigida para lesar a Fazenda economicamente, tão somente. Assim, esta penalidade exsurge com extrema eficácia neste ramo jurídico.

A previsão do poder e da competência para as autoridades exercerem a fiscalização está positivado no art. 194 do CTN, embora, uma vez positivadas sabe-se que são verdadeiros deveres para as autoridades administrativas. Eis a completa significação da expressão *poder-dever de fiscalizar*, que encerra, para o contribuinte um poder da Administração, mas para as autoridades, um dever.

Já a previsão da competência da autoridade administrativa para aplicar penalidades é prevista no art. 142 do CTN, que trata, igualmente, do lançamento do crédito tributário. A previsão encerrada neste dispositivo pressupõe que a autoridade fiscalizadora, embora identifique a matéria tributável e a penalidade a ser aplicada apenas proponha sua aplicação, o que seria feito para autoridade superior.

Todavia, é cediço que na *praxis* a própria autoridade fiscalizadora aplica a penalidade e nisto não há qualquer irregularidade, pois trata-se de assunto que ingressa na cozinha da repartição pública, sendo mesmo irrelevante para o contribuinte. Ademais, a delegação de competência é verdadeiro princípio da Administração (art. 6º, IV, Decreto-Lei nº 200/67) e não há qualquer razão para elevar-se a tarefa de aplicar penalidade, posto que a autoridade que executa o trabalho é também a que tem melhores condições de apurar o montante devido e formalizar o ato. Sustentar-se o contrário equivaleria a dispensar a autoridade administrativa de sua responsabilidade, que já é prevista em Lei (art. 121, Lei nº 8.112/90), e que seria transferida à sua supervisão. Mas nem isto seria aceitável, porquanto a supervisão e o dever de acolher ordens superiores já é previsto para reger a execução do serviço público (art. 27, Decreto-Lei nº 200/67, e art. 116, IV, e 132, VI, Lei nº 8.112/90).

A multa de ofício surge em geral como produto do trabalho de fiscalização exercida, na maioria das vezes, constatada a falta de pagamento ou de declaração de tributo,

sendo cobrada, no caso da administração federal, no mesmo *corpus*, denominado auto de infração<sup>130</sup>.

### 5.4.3 Contornos da multa de ofício

As multas de ofício prescritas nos incisos I e II do art. 44 são objetivas, pois independem de qualquer demonstração de intenção ou culpa do infrator, bastando para sua aplicação a mera constatação do ilícito. Nisto diferem das multas de ofício subjetivas, que exigem, para se configurarem, culpa do infrator.

Além disso, podem ser aplicadas a qualquer contribuinte ou responsável (art. 121, CTN), desde que obrigados pela Lei, sendo que a capacidade tributária passiva não se vincula à capacidade civil das pessoas físicas nem a eventuais medidas restritivas dos direitos a elas aplicadas, e nem ainda à inexistência de regular constituição, no caso de pessoa jurídica, bastando que configure unidade econômica ou profissional (art. 126, CTN).

Vê-se, assim, que sua aplicação, em não havendo circunstâncias qualificadoras ou agravantes, é praticamente imediata, constatada a falta de pagamento do imposto ou da contribuição.

### 5.5 A Multa agravada

As circunstâncias que podem agravar a penalidade estão previstas no §2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, e destinam-se a penalizar a falta de colaboração do fiscalizado com o trabalho de fiscalização. Trata-se de regra destinada a conferir coercibilidade ao dever de prestar informações à fiscalização. Assim, além de constituírem-se em deveres, por sua positivação, reiteram os dispositivos previstos em Lei anterior que estabelecem estes mesmos deveres, como, no caso do dever de apresentar os arquivos magnéticos que registrem os negócios e atividades econômicas ou financeiras do contribuinte, já anteriormente previsto no art. 11 da Lei nº 8.218/91 (cujas penalidades específicas para a violação da conduta estão

---

<sup>130</sup> A indevida nomeação do documento que lastreia o crédito lançado e a penalidade aplicada como auto de infração é exposta com minúcias por Paulo de Barros. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p.408-410.

cominadas no art. 12) ou o dever de prestar esclarecimentos (já previsto no art. 4º do Decreto-lei nº 486/69, art. 7º do Decreto-lei nº 1.598/77, art. 7º, Lei nº 2.354/54, art. 123 do Decreto-lei nº 5.844/43, art. 2º do Decreto-lei nº 1.718/79).

A circunstância agravante implica a cobrança da multa de ofício aumentada da metade, isto é, se aplicada no patamar de 75%, passará a ser de 112,5%. Contudo, a base de cálculo permanece a mesma, o montante do tributo ou contribuição não pago, nem declarado. Assim, vê-se que é condição para aplicação da multa agravada que a informação não prestada seja efetivamente obtida por outras formas, o que não é incomum ocorrer, dado que a obrigação de prestar informações de terceiros também é prescrita em Lei e bem explorada pelas administrações tributárias.

As hipóteses que agravam a multa de ofício são a violação aos deveres de: a) prestar esclarecimentos; b) apresentar os arquivos ou sistemas que registrem os negócios e atividades econômicas ou financeiras do contribuinte, nas situações em que sejam utilizados sistemas de processamento eletrônico de dados efetivamente para tanto; e c) apresentar a documentação técnica dos sistemas acima referidos.

No que tange à infração relativa à não prestação de esclarecimentos, vale lembrar que *esclarecer* significa tornar claro, aclarar, elucidar, e, assim, *esclarecimento* é aclaração, elucidação, explicação.

Não cabe, contudo, equiparar a expressão *prestar esclarecimento* ao mero dever de apresentar livros contábeis ou fiscais, pois isto, na esfera federal, possui previsão específica nas leis tributárias, em especial na legislação do IRPJ. Assim, o descumprimento de intimação genérica, que requisita a apresentação de livros contábeis ou fiscais não configura infração ao dever de prestar esclarecimentos. Isto porque os livros contábeis ou fiscais visam a apresentar resumo da vida econômica do contribuinte em determinado exercício, e não a esclarecer ponto específico dela.

Prestar esclarecimento é, pois, aclarar alguma informação que a Administração já possui ou algum fato obscuro ou desconhecido. Mas há que se precisar qual a informação ou qual fato. Não é razoável requisitar-se o esclarecimento de tudo, mediante intimação



genérica. Afinal, o atendimento a intimação genérica não esclarece, geralmente, nada; simplesmente configura atendimento a uma ordem legal.

É certo, porém, que a prestação de um livro contábil ou fiscal, por outro lado, pode configurar prestação de um esclarecimento. Se o auditor-fiscal visa a esclarecer determinado item da declaração de rendimentos, *v.g.*, a conformidade do item que declara o valor do custo da mercadoria vendida, é natural que queira verificar os lançamentos efetuados na conta de mercadorias, e neste sentido, as folhas do livro diário ou razão que os contenham configuram esclarecimentos daquele item da declaração. Mas, sendo o livro um todo, justifica-se a requisição do livro para o esclarecimento deste ponto específico.

Por outro lado, ao verificar os lançamentos efetuados na conta de mercadorias é possível que o auditor-fiscal queira analisar as notas fiscais de compra de mercadorias, e neste sentido elas configuram prestação de esclarecimento relativamente aos lançamentos da conta de mercadorias.

De uma forma geral, as provas que guardam maior proximidade com o fato gerador encerram esclarecimento àquelas que são confeccionadas com base nos seus dados. Assim, as declarações são melhor esclarecidas com base nos livros, que são melhor esclarecidos com base nos documentos fiscais e nos comprovantes de disponibilidades (caixa e bancos).

Para caracterizar o agravamento a intimação deve, pois, apresentar o fato desconhecido ou obscuro e requisitar os esclarecimentos que a autoridade entenda que possam elucidar o cumprimento dos deveres e obrigações tributários. Não é necessário, desta forma, que o esclarecimento seja um texto revelador de alguma informação, ou que seja escrito desta ou daquela forma. As provas dos negócios (notas fiscais, comprovantes de pagamento, etc) configuram esclarecimentos para provar os fatos jurídico-tributários.

Por outro lado, se a não prestação de informações já, por si só, causar aumento da base de cálculo do contribuinte, como no caso do IRPJ, em que a falta do comprovante de despesa configura sua indedutibilidade, ou seja, no caso em que a apresentação do esclarecimento beneficiaria o contribuinte, não há falar em agravamento da penalidade de ofício pela não prestação do documento. Isto porque a finalidade da exasperação da multa é

exatamente coagir legalmente o contribuinte a colaborar com a fiscalização. Na medida em que evidentemente a finalidade não seria alcançada pela sua aplicação, descabe o agravamento.

Veja-se que não se trata de exclusão da penalidade agravada por representar um *bis in idem*, mas porque é logicamente não aplicável à situação a pena. Nem mesmo sua aplicação no exemplo precedente serviria para dar satisfação ao caso em que o esclarecimento não é prestado porque o documento faltante está viciado e poderia incriminar o contribuinte, como no caso de a nota de despesa ser falsificada, porque para esta situação já há uma outra penalidade (art. 44, §1º, Lei nº 9.430/96), ainda mais gravosa.

Situação diversa no caso do IRPJ é aquela em que a autoridade requisita esclarecimentos sobre retenções de IR Fonte feitas nas fontes pagadoras que apontam para receita do contribuinte superior à efetivamente declarada. Nesta hipótese, acaso não prestado o esclarecimento, por meio de verdadeira confissão pelo sujeito passivo, mediante apresentação dos documentos de receita omitida, e tenham eles que ser obtidos por meio de intimação aos adquirentes dos produtos ou serviços vendidos, a informação assim obtida autoriza o agravamento da penalidade, verificado claro prejuízo à fiscalização por meio da conduta não colaborativa do contribuinte.

No caso de arbitramento, hipótese em que a autoridade administrativa arbitra o imposto ou contribuição com base em outros elementos de que dispõe, verificada a impossibilidade de obtenção do *quantum* devido com base nas informações prestadas (ou não) pelo contribuinte, descabe a aplicação da multa agravada. Nesta situação o *quantum* obtido como devido e não pago nem declarado, embora sujeite-se à aplicação da multa de ofício, não poderá ser agravado.

Isto porque neste caso, a fiscalização, valendo-se de previsão legal, renuncia ao caminho que vinha trilhando, e lança-se em nova forma de apuração do montante devido, na qual a participação do contribuinte, em geral, é nula, pois geralmente o arbitramento é feito com base em elementos que a fiscalização dispõe independentemente da colaboração do contribuinte.

No caso do IRPJ, por exemplo, há a renúncia à linha de fiscalização que visa a manter o regime de tributação pelo lucro real, optando-se por arbitramento do lucro com base na receita bruta conhecida, obtida com base nos extratos bancários ou nas declarações prestadas aos fiscos estaduais. Nesta situação é evidente que embora no decorrer da fiscalização tenha o contribuinte deixado de colaborar e de prestar os livros fiscais, o trabalho fiscal logrou adotar nova linha de trabalho (arbitramento do lucro) em que estes livros são dispensáveis, e, portanto, sua não prestação não configura prejuízo algum ao resultado final obtido pela fiscalização.

Se por outro lado, a fiscalização ainda assim necessitou de algum elemento para lograr finalizar o arbitramento, como no caso do arbitramento do lucro com base no aluguel pago, e o contribuinte não fornece o contrato de locação e os comprovantes de pagamento acabam sendo fornecidos pelo locador, então cabe, mesmo nesta hipótese, o agravamento da penalidade pela não prestação de esclarecimentos.

Nas hipóteses de impossibilidade material para apresentação do esclarecimento, em que a não prestação do esclarecimento se dá por motivo alheio à vontade do contribuinte, como nos casos de força maior ou caso fortuito, ou quando a guarda não está sob responsabilidade do sujeito passivo, também não é possível o agravamento, por disposição expressa do §2º do art. 19 da Lei nº 3.470/58, com a redação dada pela MP 2158-35/2001, que expressamente exclui referidas hipóteses do campo de incidência do agravamento.

Desta forma, embora o enunciado do §2º do art.44 da Lei nº 9.430/96 não condicione expressamente a aplicação da penalidade ao dolo na violação ao dever de prestar, encerrando infração aparentemente objetiva, entendemos ser ele elementar do tipo que configura a infração, embora não necessite ser provado pela administração.

A Lei não exige prova de que a violação ao dever de prestar o esclarecimento se deu por vontade do contribuinte. Todavia, se ele lograr demonstrar que descumpriu o preceito por motivo alheio à sua vontade, não cabe o agravamento. Em outras palavras, a Lei assume como ficção jurídica que o fato delituoso decorre da vontade do agente, sendo desnecessária sua prova pela Administração (inversão do ônus da prova), logrando, desta maneira, transformar uma infração subjetiva em objetiva. Todavia, fica facultado ao contribuinte,

invertendo o ônus, provar que praticou o fato delituoso tão somente por motivo alheio à sua vontade, o que acarreta a exoneração do *plus* representado pelo agravamento.

Tal situação coaduna-se com as origens da multa agravada, que se encontram no §1º do art. 68 da Lei nº 4.502/64 (lei do imposto sobre o consumo), na redação dada pelo Decreto-Lei nº 34/66, em que ficou definida como circunstância agravante da pena de multa de ofício básica qualquer circunstância que importasse em retardar o conhecimento da infração pela autoridade fazendária, no que se inclui o silêncio, quando presente o dever de colaborar.

Isto porque a redação do inciso IV do §1º do art. 68, previu a existência de dolo somente para a circunstância que demonstrasse artifício doloso na prática da infração, prescindindo desta exigência nos casos em que houvesse presença de circunstância que importasse em agravar as conseqüências da infração ou que importasse em retardar o conhecimento da infração pela autoridade fazendária. Assim, mesmo nas origens da multa agravada, vê-se que não se caracterizou como penalidade subjetiva, mas apenas objetiva.

Os casos previstos nos incisos II e III do §2º do art. 44 referem-se à violação ao dever de apresentar arquivos ou sistemas (inciso II) ou a documentação técnica do sistema (inciso III). Para estes casos há também cominação de penalidade específica pelo descumprimento da obrigação acessória de apresentar tais elementos (art.11, Lei 8.218/91). Assim, os incisos II e III visam a agravar a penalidade relacionada aos créditos tributários constituídos pelo lançamento da autoridade, também porque tiveram que ser obtidos sem a colaboração do contribuinte. São, pois, também coações legais destinadas a dar coercibilidade ao procedimento fiscal, facilitando a obtenção de informações que levem à descoberta dos ilícitos praticados.

Vale lembrar que em relação ao desatendimento para prestar a escrituração contábil digital (ECD), a escrituração fiscal digital (EFD) e o Lalur eletrônico não se aplicam as disposições do §2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, eis que são exigidos não com base no art.11 da Lei nº 8.218/91, criado para tratar casos anteriores à vigência do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), mas com base no art. 16 da Lei nº 9.779/99, que delega competência à Receita Federal para dispor sobre obrigações acessórias.

## Capítulo III – Do elemento subjetivo da infração qualificada

### 1. Conceito de Ilícito

Ilícito, do latim *illicitus* (*il + licitus*), significa não lícito, proibido, vedado por lei. É violação ao Direito, sendo o não legal, o não conforme a lei. Trata-se da descrição de uma conduta repelida pelo meio jurídico e social, porque viola os valores defendidos por uma cultura.

Se nossa vida é, no dizer de Bobbio<sup>131</sup>, repleta de placas indicativas, umas mandando e outras proibindo ter certo comportamento, o ilícito é a violação de uma delas. Sendo a regra violada *jurídica* (elemento, portanto, de um determinado sistema jurídico), terá o ilícito a mesma natureza. Ilícito jurídico é, portanto, a negação de um enunciado fático que descreve uma conduta, previsto em *norma jurídica*, cuja violação está, por imputação<sup>132</sup>, ligada a uma sanção jurídica.

Mas se diz também que o ilícito é a violação de um *dever jurídico*. Isto porque a conduta violada, ao constar como pressuposto de uma sanção, passa a ser reconhecida pelo sistema jurídico como um *dever*. É, portanto, a norma jurídica que faz esta qualificação, pela qual podemos ter a conduta obrigatória ou proibida como conteúdo de um *dever*<sup>133</sup>.

Punir o violador da conduta prescrita e violada passa a ser um *direito* do Estado. O descumprimento de um dever gera, portanto, um direito de punir (*jus puniendi*). E a sanção há de ser aplicada por uma autoridade judiciária, que, todavia, ao aplicá-la cumpre um *dever*,

---

<sup>131</sup> BOBBIO, Norberto. **Teoria da Norma Jurídica**. 4ª ed., revista. Tradução de Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. Apresentação de Alaôr Caffé Alves. Bauru: Edipro, 2008. Título original: Teoria della norma giuridica. Torino: G. Giappichelli Editore, 1993, p. 24

<sup>132</sup> Cf. Kelsen, *imputação* é a forma de ligação dos elementos da lei jurídica, que difere da forma de ligação dos elementos da lei natural, vinculados por *causalidade*. KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 86-87.

<sup>133</sup> KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p.128-130.

desde que tenha tomado conhecimento da prova do ilícito, *dever* este, que se não observado, o sujeita a uma outra sanção.

Este encadeamento de normas constitui a *coercibilidade* do sistema de normas, ou sistema jurídico. Mas o *aplicar a sanção* ser direito para o Estado e dever para a autoridade (que é dele é membro) decorre dois fatores. Em primeiro lugar, por ser o Estado um ente imaterial e o juiz um homem. Aquele não viola, portanto, normas; somente este, pois só o homem consegue violar normas. Daí, a necessidade de se prescrever o comportamento da autoridade da forma como se regulam as condutas dos homens, ou seja, vinculando uma sanção ao descumprimento de um dever. Por outro lado, a vontade do Estado é a vontade geral, eis que criada pelo Poder Legislativo, *a casa do povo*. E assim, garantir ao Estado o direito de punir equivale a garanti-lo a todos. Todos passam a ter o direito de punir o infrator, e a sanção é aplicada pelo Estado, como ente imaterial, mero mandatário, no uso do monopólio da força. Em outras palavras, todos punimos o infrator, e ninguém precisa sujar as mãos. Eis a essência da civilidade contratualista e seu avanço face aos tempos da vingança privada.

O violar um dever (cometer uma infração) sujeita o infrator à sanção da coletividade. Coloca-o numa posição de sujeição, face ao direito que nasce para a coletividade de reprimir a o responsável pela conduta indesejada, e de privação a todos imposta. Daí porque o Direito não é senão um meio de estabelecer condutas desejadas numa coletividade, privilegiando a vontade geral sobre a vontade individual.

Nas palavras de Rousseau<sup>134</sup>:

“Encontrar uma forma de associação que defenda e proteja de toda a força comum a pessoa e os bens de cada associado, e pela qual, cada um, unindo-se a todos, não obedeça portanto senão a si mesmo, e permaneça tão livre como anteriormente”. Tal é o problema fundamental cuja solução é dada pelo contrato social.

[...]

Não dispondo de outra força senão o poder legislativo, o soberano só atua pelas leis; e, não sendo as leis mais que atos autênticos da vontade geral

[...]

Enquanto numerosos homens reunidos se consideram como um corpo único, sua vontade também é única e se relaciona com a comum

---

<sup>134</sup> ROUSSEAU, J.J. **Do contrato social**. Tradução de Rolando Roque da Silva. Edição eletrônica. Ed. Ridendo Castigat Mores, 2002. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/cv00014a.pdf> Acesso em: 12/01/2014. p.9-10; 43; 49.

conservação e o bem-estar geral. Todas as molas do Estado são então vigorosas e simples, suas sentenças são claras e luminosas.

Dáí porque, também, o ilícito é tido por conduta anti-social. Porque, de fato, ele é contrário ao desejo social, expresso na norma jurídica.

O ilícito e a sanção, embora juntos na norma, tiveram distinta evolução histórica. Para melhor compreender esta afirmação, basta lembrar que enquanto o ilícito é ato espontâneo do homem, visando ao seu bem-estar, em detrimento da coletividade ou de alguém, e se exprime num dado momento, num dado estágio social, consoante as condições e os hábitos daquele tempo, a sanção é uma criação intelectual padronizada, que vai se aperfeiçoando, em parte pelo avanço do direito, em parte pela adoção na humanidade de preceitos humanitários, em parte pela evolução dos meios de punir. O ilícito muda consoante a evolução da sociedade, que passa a permitir novos comportamentos, havendo, portanto, a possibilidade da violação de novos deveres. É uma evolução passiva. Primeiro, avança-se, socialmente, tecnologicamente, etc. Posteriormente, os infratores percebem a mudança de hábitos e aprimoram suas técnicas. Finalmente, após constatarem-se os desvios, a conduta anti-social é prescrita como proibida. A sanção muda consoante a evolução social e humanitária dos povos e a eficácia de sua função repressiva. Assim, tem evolução acadêmica, que vai se aprimorando para lograr sempre a melhor repressão, a melhor prevenção, a melhor ressocialização.

## **2. Os diversos ilícitos. O ilícito civil e o ilícito penal**

O direito, como sistema, e como evolução, assiste hoje a ilícitos de diversas ordens não previstos há até pouco tempo, como os ilícitos ambientais, econômicos, e mesmo os ilícitos administrativos e tributários, que vistos sob o prisma do Estado Democrático de Direito, não são tão antigos assim.

Por outro lado, a sociedade enxerga que os ilícitos possuem desvalores distintos qualitativamente, eis que há ilícitos reconhecidos pelo direito penal, e outros que embora *ilícitos* não merecem uma reprovação criminal. Reconhecer essas diferenças, é, pois tema de importância ao nosso estudo.

Dado o caráter fragmentário e subsidiário do direito penal, que somente reserva para si as condutas que revelam maior periculosidade para a convivência e paz social, e a existência de várias ilícitos civis (dano culposo, abuso de direito, inadimplemento de obrigação contratual, edificação em terreno alheio, recebimento de indébito, descumprimento de obrigação alimentar, etc) exclusivos deste âmbito, uma primeira pergunta que vem à mente é saber se há alguma diferença ontológica entre os ilícitos civis e os ilícitos penais.

Nelson Hungria<sup>135</sup> nos fornece uma primeira resposta. Para este jurista,

o legislador é um oportunista, cabendo-lhe apenas, inspirado pelas exigências do meio social, assegurar, numa dada época, a ordem jurídica mediante sanções adequadas. Se a ação antijurídica não é de molde a provocar a intranqüilidade pública ou suscitar o alarme coletivo, contenta-se ele com o aplicar a mera sanção civil.

Assim, para Nelson Hungria, não há qualquer diferença ontológica, mas mero critério de sensibilidade social do legislador, ao atribuir uma conduta como violadora do direito penal ou do direito civil. São os valores sociais e a necessidade do controle da paz pública naquele dado momento que ditarão o *locus* que o ilícito ocupará dentro do sistema jurídico. Para ele, enfim, a *ilicitude* é uma só, assim como é um só, também, o *dever jurídico*. Delito civil e delito penal, assim, coincidem nos elementos constitutivos, sendo ambos uma rebeldia contra a ordem jurídica<sup>136</sup>.

Ambos consistem num fato injusto, lesivo, imputável a título de dolo ou culpa (embora o avanço da teoria da responsabilidade tenha ido para além, com o advento da responsabilidade objetiva, que, contudo, visa a recompor o dano, mas não possui caráter de penalidade, uma vez inexistente o dolo e a culpa).

---

<sup>135</sup> HUNGRIA HOFFBAUER, Nelson. **Fraude Penal**. Rio de Janeiro: A. Coelho Branco Filho, 1934, p.24.

<sup>136</sup> HUNGRIA HOFFBAUER, Nelson. **Fraude Penal**. Rio de Janeiro: A. Coelho Branco Filho, 1934, p.25.



Por outro lado, se há uma diferença entre ambos, reside ela na intensidade ou periculosidade do delito penal. Vê-se, também, maior preferência, no direito penal, pelos ilícitos dolosos<sup>137</sup>, enquanto no direito civil há muito menor enfoque a estes. Todavia, a experiência do direito positivo mostra não ser possível dividir os ilícitos dolosos em penais e os culposos em civis, como queria Hegel.<sup>138</sup>

## 2.1 Ilícitos civis

Definia o código de 1916 o ato jurídico como aquele que tivesse por fim imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar ou extinguir direitos. O código atual denomina negócio jurídico ao ato jurídico tal qual disposto no diploma revogado.

O ato jurídico, na atual dicção, é aquele que desencadeia efeitos jurídicos independentemente da vontade das partes (em caso contrário, é negócio jurídico), porquanto o efeito está previamente descrito na lei.

Washington de Barros Monteiro<sup>139</sup> destaca que a violação de um direito pode configurar um ilícito civil, se houver-se causado um dano. Assim, o fato delituoso interessa ao direito civil como fonte de obrigações. De outro modo, o direito penal também poderá se interessar por um determinado delito, caso entenda que a ofensa não foi individual, mas atinge a própria sociedade.

A doutrina antiga dividia os ilícitos civis em ilícitos (se o delito era intencional) ou quase-delitos (se não era intencional). Nossa legislação não adotou este critério.

Para se configurar um ato ilícito é necessário: a) que o ato seja voluntário ou imputável ao agente por ação ou omissão voluntária, negligência ou imperícia; b) que haja um dano, que pode ser patrimonial ou moral; c) relação de causalidade entre o dano e o comportamento do agente. Presentes estes elementos, nasce a obrigação de indenizar (art.

---

<sup>137</sup> Veja-se, a respeito, que o parágrafo único do art. 10 do Código Penal expressamente dispõe que *salvo os casos previstos em lei*, não haverá punição por fato previsto por crime, senão quando praticado *dolosamente*.

<sup>138</sup> *Apud* HUNGRIA HOFFBAUER, Nelson. **Fraude Penal**. Rio de Janeiro: A. Coelho Branco Filho, 1934, p.26.

<sup>139</sup> MONTEIRO, W. de B.; PINTO, A. C. de B. M. F. **Curso de Direito Civil**: Parte Geral. 44ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. 1 v, p.348.

186, Código Civil), exceto se a lesão ao direito for lícita, o que ocorre se: a) o ato for praticado em legítima defesa ou no exercício regular de um direito reconhecido; b) a deterioração ou destruição da coisa alheia, ou a lesão a pessoa, for realizada com o fim de remover perigo iminente (estado de necessidade).

A expressa redução do espaço de gozo do direito no novo código, ao prescrever como não ilícito o exercício *regular* de um direito evidencia a adoção, na nova legislação civil, do conceito de *abuso de direito*, que se configura pelo exercício *não regular*, quando utilizado para o fim de prejudicar. A teoria do abuso, afirma Washington de Barros Monteiro<sup>140</sup>, se vincula à prática de emulação, pela qual a prática do ato não causa vantagem para o titular, mas causa dano a outrem.

## 2.2 Ilícitos penais

O ilícito penal é denominado crime ou delito. Trata-se de uma construção doutrinária de séculos, e que experimentou muitas modificações, talvez sendo esta a razão pela qual este instituto não restou definido no código penal. Fala o código quase sempre em crime. Diz-se-lho culposos ou dolosos, consumados ou tentados, mas não se lho define.

Mirabete assevera que as definições *formais* de crime, aquelas que captam tão somente a contradição entre o fato e uma norma de direito, ou seja, a ilegalidade do fato, não penetram na essência do instituto.

A análise conceitual do instituto não logra ser vista se não em confronto com os *elementos* do ilícito, consoante prescreve a doutrina. Por outro lado, se por um lado, o crime, no direito penal, é ilícito que releva complexidade não existente nos demais ramos, também a aplicação da pena o é, porquanto, há casos em que o crime é constatado mas não se aplica a pena, pela extinção da punibilidade ou por causas pessoais de isenção, como no caso do cônjuge, ascendente ou descendente (art. 181, CP).

---

<sup>140</sup> MONTEIRO, W. de B.; PINTO, A. C. de B. M. F. **Curso de Direito Civil**: Parte Geral. 44ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. 1 v, p.358.

Conceitua-se crime, de forma geral como a ação típica, antijurídica e culpável. Todavia, embora a culpabilidade esteja ligada ao dolo e à culpa em sentido estrito, há divergências doutrinárias. A teoria clássica entende que a culpabilidade encerra-se no dolo e na culpa. Assim, havendo-os há culpabilidade, e se o fato for típico e antijurídico, ter-se-á crime. Por sua vez, a teoria finalista, proposta por Hans Welzel, entendem que toda ação tem sempre uma finalidade. Assim também a ação delituosa. Portanto, dolo e culpa devem fazer parte mesmo do tipo penal, e assim, a culpabilidade restaria destituída do dolo e da culpa, limitando-se a efetuar um juízo de reprovabilidade ou censurabilidade da conduta.

O fato será censurável (ou reprovável) se nas circunstâncias podia-se exigir do autor uma conduta conforme o direito. Para parte da teoria, dolo e culpa não podem, também, ser simplesmente retirados da culpabilidade, para serem inseridos na tipicidade, cabendo, assim, um duplo papel a eles, que devem também ter assento na culpabilidade. São elementos da culpabilidade: a) a imputabilidade (condição de maturidade e sanidade mental para que o agente entenda o caráter ilícito do ato); b) a possibilidade de conhecimento da antijuridicidade do fato; e c) exigibilidade de conduta diversa. Somente na presença dessas três hipóteses, haverá culpabilidade.<sup>141</sup> Mas a culpabilidade não exclui o crime. Simplesmente evita a pena. Assim, preferimos entender que ela não integra o crime, sendo tão somente uma circunstância na presença da qual a imputação da norma penal passa a ser ineficaz tecnicamente.

### **2.2.1 Crimes materiais, formais e de mera conduta**

A doutrina direito penal desenvolveu classificação para diferenciar os crimes, quanto ao resultado, em crimes materiais, formais ou de mera conduta. Assim, no crime material há necessidade de um resultado externo à ação, descrito na lei e que se destaca lógica e cronologicamente da conduta, como o homicídio (morte), furto e roubo (subtração) ou o dano (destruição).<sup>142</sup>

No crime formal não há realização daquilo que é pretendido pelo agente, e o resultado jurídico previsto no tipo ocorre ao mesmo tempo em que se desenrola a conduta,

---

<sup>141</sup> MIRABETE, Julio Fabrini. **Manual de Direito Penal**. São Paulo: Atlas, 1998. 1 v., p.195/196.

<sup>142</sup> MIRABETE, Julio Fabrini. **Manual de Direito Penal**. São Paulo: Atlas, 1998. 1 v., p.130/131.

havendo separação lógica e não cronológica entre a conduta e o resultado. São também chamados de crimes de consumação antecipada, como a ameaça ou a injúria, em que a reação psicológica do ofendido não condiciona a ocorrência do crime.<sup>143</sup>

Nos crimes de mera conduta a lei não exige qualquer resultado naturalístico, contentando-se com a ação ou omissão do agente, não sendo relevante o resultado material, como no caso da violação de domicílio, no ato obsceno e na omissão de notificação de doença.<sup>144</sup>

### 2.3 Ilícito administrativo

Infração administrativa é o descumprimento voluntário de norma administrativa par ao qual se prevê sanção cuja imposição é decidida por uma autoridade no exercício da função administrativa, ainda que não necessariamente aplicada nesta esfera, define Celso Antônio Bandeira de Mello.<sup>145</sup>

De se ver que nesta acepção destaca-se, pois nela resta afastada a responsabilidade objetiva no descumprimento de norma administrativa. Por isso, Bandeira de Mello<sup>146</sup> elenca, como excludentes da infração as seguintes situações: a) fato da natureza (força maior); b) caso fortuito; c) estado de necessidade; d) legítima defesa; e) doença mental; f) fato de terceiro; g) coação irresistível; h) erro; i) obediência hierárquica; j) estrito cumprimento do dever legal; l) exercício regular de direito. Como as normas se destinam a regular condutas e estimular as desejadas, vê-se o repúdio às infrações que não decorram da vontade de violar a lei.

Nota-se hoje que a regulação das infrações administrativas, matéria que era relegada a segundo plano, passa a compor a pauta de discussões doutrinárias, com o deslocamento do Estado, da condição de executor direto dos serviços públicos para a condição de autoridade reguladora e fiscalizadora, uma vez delegados os serviços pelos

---

<sup>143</sup> MIRABETE, Julio Fabrini. **Manual de Direito Penal**. São Paulo: Atlas, 1998. 1 v., p.130/131.

<sup>144</sup> MIRABETE, Julio Fabrini. **Manual de Direito Penal**. São Paulo: Atlas, 1998. 1 v., p.130/131.

<sup>145</sup> BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 28ª ed. revista e atualizada até a emenda constitucional 67, de 22.12.2010. São Paulo: Malheiros, 2011.p. 854.

<sup>146</sup> BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 28ª ed. revista e atualizada até a emenda constitucional 67, de 22.12.2010. São Paulo: Malheiros, 2011.p. 857.

diversos meios atualmente disponíveis (autorização, permissão, concessão, OSCIPs, cooperativas, etc).

#### 2.4. Ilícito tributário

De forma ampla e geral, Paulo de Barros Carvalho define infração tributária como *toda ação ou omissão que, direta ou indiretamente, represente o descumprimento dos deveres jurídicos estatuídos em leis fiscais*. De forma mais específica, esclarece que o ilícito pode advir da não-prestação do tributo ou do não cumprimento de deveres instrumentais ou formais, constatando-se tratar, sempre, de uma não-prestação (não-p).<sup>147</sup>

Há condutas vinculadas à arrecadação e fiscalização de tributos que foram positivadas como crime no direito penal. Temos para nós que elas não ostentam, assim, a qualidade de ilícitos tributários, sendo, portanto, ilícitos penais, ainda que cuidando de matéria tributária.<sup>148</sup> Os ditos *crimes tributários*, assim, são para nós, espécies do gênero *crime*, ilícito somente encontrável no direito penal. Assim, embora haja intersecção no âmbito material, até mesmo de conteúdos deônticos, o regime jurídico a que estão sujeitos os crimes é o regime de direito penal, muito diverso daquele aplicável aos ilícitos tributários.

A esse respeito, Luciano Amaro<sup>149</sup> atesta, em consonância com esta idéia que

Os crimes ditos “tributários” ou “fiscais” (assim designados porque atentam contra o interesse da administração fiscal) não se distinguem dos demais delitos a não ser por aspectos periféricos e acidentais. O fato de o bem jurídico objeto da tutela penal ser o recolhimento de tributo não dá à legislação que discipline tais crimes a condição de ramos jurídico apartado do direito penal. Trata-se, pura e simplesmente, de um capítulo do direito penal, que visa à tutela de um específico bem jurídico, assim como outros capítulos do direito penal amparam diferentes bens jurídicos [...]

A legislação tributária cuida dos ilícitos fiscais sob a denominação de *infrações tributárias*, consoante a dicção do CTN (art. 112; 136-138). Infringir é desobedecer,

---

<sup>147</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 501.

<sup>148</sup> Em sentido contrário, Ruy Barbosa Nogueira, que sustenta haver ilícitos tributários que constituem exclusivamente crimes tributários. [NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p.191].

<sup>149</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 434.

transgredir, violar, recalcitrar. Assim, não vimos empecilho no uso concomitante desta expressão para designar a conduta contrária ao direito tributário.

## 2.5 Os ilícitos - análise comparativa

De forma comparada, podemos, após rápida exposição, verificar que a noção de ilícito, seja qual for o ramo do direito compreende: a) a violação de uma norma jurídica; b) um resultado consistente num dano (perda de um direito patrimonial, moral, perda do direito à integridade física, perda da fé pública, perda da confiança pública na administração da justiça, etc); c) nexos causal entre a conduta e o dano; d) culpabilidade.

A culpabilidade no direito tributário pode, nos termos do art. 136 estar vinculada ao dolo ou à culpa, sendo esta última modalidade, todavia, a mais comum. O direito tributário possui uma particularidade, relativamente a outros ramos: ele vem até o contribuinte, interfere em seu trabalho, criando obrigações amparar o Estado, ao contrário, v.g., do direito penal que nasce para aplacar o ânimo ativo do delinqüente, buscando retirá-lo do seu fazer, ou do direito civil, em que o direito vem para recompor o dano causado. O contribuinte, nas infrações objetivas, nada faz *ativamente* de anti-social. Pelas normas penais com cunho tributário, ele é *posto* na ilegalidade de forma coativa, *na sua passividade*, se não responder à interferência inicial feita pelo Estado. Somente nas infrações subjetivas é que se vê uma postura ativa do contribuinte faltoso, que se lança a produzir fraudes, atos simulados, interpor pessoas, de forma a escapar da exação.

Em síntese, não havendo diferença ontológica entre os ilícitos (trata-se de um conceito fechado sujeito à abertura cognitiva do direito), a questão acaba sendo resolvida, na forma de operar do direito, segundo o código lícito/ilícito (fechamento operacional, nos termos de Luhmann<sup>150</sup>) pela sanção, cuja cominação pressupõe calmo e longo exame das causas do ilícito e da melhor forma de reprimi-lo, evitando-se que volte a ocorrer.

---

<sup>150</sup> LUHMANN, Niklas. **O direito da sociedade**. Tradução de Javier Torres Nafarrate, p. 124-168.

### 3. Introdução à infração qualificada

A multa de ofício qualificada, prevista no §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, é assim denominada por força da redação do § 2º do art. 68 da Lei nº 4.502/64<sup>151</sup>, criada para disciplinar a cobrança do velho imposto sobre o consumo, na redação dada pelo decreto-lei nº 34/66, que distinguiu as circunstâncias majoradoras da pena de multa de ofício básica em circunstâncias agravantes e circunstâncias qualificativas.

Falar em *multa qualificada* impõe falar também em *infração qualificada*, pois a infração precede a multa. E a infração por descumprimento de obrigação principal será qualificada, na legislação federal, quando ocorrer na presença de *circunstâncias qualificativas*, que são a sonegação, a fraude e o conluio. Como *circunstância agravante* foi prescrita, entre outras, aquela que importasse em retardar o conhecimento da infração pela autoridade fazendária.

Eis o porquê, na doutrina, da diferenciação entre *multa qualificada* e *multa agravada* para diferenciar a penalidade aplicada com base, respectivamente, no §1º ou no §2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Vale aqui lembrar a classificação de Salvatore Gallo, para quem o ilícito tributário possui os seguintes elementos: a) os pressupostos, isto é, os elementos que são estranhos à estrutura dos ilícitos fiscais, mas indispensáveis à sua existência; b) os elementos constitutivos (objetivos e subjetivos), que são essenciais para a existência dos ilícitos; c) as circunstâncias, que não sendo indispensáveis, chamam-se acessórias.

<sup>151</sup> BRASIL. Lei nº 4.502/64 - Art. 68. A autoridade fixará a pena de multa partindo da pena básica estabelecida para a infração, como se atenuantes houvesse, só a majorando em razão das circunstâncias agravantes ou qualificativas provadas no processo. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)

§ 1º São circunstâncias agravantes: (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)

I - a reincidência; (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)

II - o fato de o imposto, não lançado ou lançado a menos, referir-se a produto cuja tributação e classificação fiscal já tenham sido objeto de decisão passada em julgado, proferida em consulta formulada pelo infrator; (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)

III - a inobservância de instruções dos agentes fiscalizadores sobre a obrigação violada, anotada nos livros e documentos fiscais do sujeito passivo; (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)

IV - qualquer circunstância que demonstre a existência de artifício doloso na prática da infração, ou que importe em agravar as suas conseqüências ou em retardar o seu conhecimento pela autoridade fazendária. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)

§ 2º São circunstâncias qualificativas a sonegação, a fraude e o conluio. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)

No caso da infração tributária qualificada o elemento objetivo ou material é o inadimplemento da obrigação tributária principal. As circunstâncias presentes são três: a) sonegação; b) fraude; ou c) conluio. Por outro lado, há também presença do elemento subjetivo, que é o dolo.

A Lei nº 4.502/64 caracterizou-se como um passo avançado no sentido de se graduar penalidades, incluindo-se como critério a gravidade da conduta, bem como introduziu conceitos importantes, relativos à vida e ao comportamento no tempo do sujeito passivo, como o de reincidência, fundamental para conferir coercibilidade às normas tributárias, ao tratar de forma diversa o contribuinte regular com relação àquele que de forma reiterada viola as normas tributárias. É pena que este passo tenha sido abandonado, com a adoção única e exclusiva do art. 44 da Lei nº 9.430/96, que tão somente faz menção aos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, deixando a cargo do intérprete e aplicador margem considerável de obscuridade, e abandonando políticas de graduação de penalidade mais adequadas.

As circunstâncias tidas por qualificativas na Lei 4.502/64 (na redação dada pelo DL 34/66), sonegação, fraude e conluio, foram definidas, respectivamente, nos art.71, 72 e 73 da referida Lei.

Por fim, o §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, que prescreve a infração sujeita à multa cobrada no percentual de 150% (duplicada em relação àquela cobrada no inciso I, de 75%), na redação dada pela Lei nº 11.488/2007, preconiza que a hipótese de incidência da multa é a falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração ou de declaração inexata cumulada com sonegação, fraude ou conluio (casos previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64).

Anteriormente à nova redação, dada pela Lei nº 11.488/07, o art. 44, em sua redação original, era dividido em dois incisos, sendo o primeiro deles dedicado à multa de ofício básica, cobrada no percentual de 75%, e o segundo inciso dedicado à multa qualificada, cobrada no percentual de 150%.

A redação anterior era deficiente pois sujeitava a multa aos casos de *evidente intuito de fraude*, definida nos art.71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Havia, assim, por esta



redação, a fraude em sentido estrito (definida no art. 72) e a fraude em sentido amplo, que congregava tanto a fraude em sentido estrito, como a sonegação e o conluio.

#### 4. O dolo

Dolo é um conceito difundido em vários ramos do Direito que dão ao vocábulo conteúdos distintos. Para melhor estabelecermos esta distinção, mister se faz reproduzir, ainda que sucintamente, um pouco como direito civil, penal e tributário cuidam do tema.

##### 4.1 Dolo no direito civil

No Direito Civil, o dolo é todo artifício empregado para enganar alguém<sup>152</sup>. É uma espécie de defeito do negócio jurídico, tal como o erro, a coação ou a fraude contra credores, e sua penalidade é a anulabilidade do negócio jurídico firmado (art.145 a 150, Código Civil).

Clóvis<sup>153</sup> o define como *o artifício ou expediente astucioso, empregado para induzir alguém à prática de um ato jurídico, que o prejudica, aproveitando ao autor do dolo ou a terceiro.*

Embora seja um conceito subjetivo, que traz inúmeras dificuldades aos juristas, especialmente no que tange à sua prova, é uma ferramenta de grande utilidade que possibilita a positivação da proibição de várias condutas mediante apenas uma única menção ao vocábulo que o designa. Cossío y Corral<sup>154</sup> afirma que o dolo é um dos mais eficazes meios oferecidos ao jurista para dar conteúdo ético às diversas relações regradadas pelo Direito. Deve-se, todavia, fazer distinção entre dolo e fraude, engano artifício, maquinação. Para ele, dolo, num conceito mais restrito, é limitado a uma atuação conscientemente dirigida para produzir antijuridicamente um dano a outro<sup>155</sup>.

---

<sup>152</sup> MONTEIRO, W. de B.; PINTO, A. C. de B. M. F. **Curso de Direito Civil: Parte Geral**. 44ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. 1 v, p.253.

<sup>153</sup> BEVILAQUA, Clóvis. **Teoria Geral do Direito Civil**, p.302/303.

<sup>154</sup> COSSIO Y CORRAL, A. De. **El dolo en el derecho civil**. Madrid: Editorial Revista de derecho privado, 1955, p.1.

<sup>155</sup> COSSIO Y CORRAL, A. De. **El dolo en el derecho civil**. Madrid: Editorial Revista de derecho privado, 1955, p.11.

A nota comum entre dolo e fraude é o artifício enganoso. Porém, já alertava Chardon<sup>156</sup> que no dolo, a arte de enganar se dirige contra a pessoa a quem se despoja, ao passo que na fraude, cuida-se de enganar os magistrados ou a terceiros, valendo-se da forma dos atos.

Para Cossío y Corral<sup>157</sup>, tanto a fraude à lei quanto à fraude contra credores podem ser consideradas como formas específicas do dolo. Isto porque em ambas o dolo aparece como o elemento subjetivo que leva ao resultado objetivo, que é a fraude à lei (produção de um ou vários atos que originam um resultado proibido por uma norma jurídica e que se amparam em outra norma ditada para finalidade distinta) ou a fraude contra credores.

Não obstante, nem sempre foi assim. Ajuria<sup>158</sup> nos conta que no direito canônico o dolo, a fraude e a simulação eram conceitos interdependentes.

O conceito de dolo aparece na Roma antiga como equiparado ao de pecado, porquanto o delito há de ser necessariamente externo, enquanto o pecado pode ser externo, mas também interno. Assim, todo delito será pecado, mas nem todo pecado, delito. Daí surge também o conceito de foro interno e foro externo, donde as penas – sempre externas, por sua natureza – são impostas para ter eficácia no foro interno, destinando-se não só para o castigo sob ponto de vista social, mas também para emendar o culpado ante Deus, e satisfazer a justiça divina. Daí, também, a idéia bem difundida pela Igreja de que há culpas que somente o pecador e Deus poderiam conhecer (destinadas à confissão secreta) e de outras que podem ser conhecidas pelos demais (destinadas à confissão pública).

Já no século IV tornou-se reconhecido como princípio que as faltas internas (de pensamento) não são matéria de punibilidade jurídica. Mas é somente no século XIII, após o isolamento ocorrido entre a legislação canônica e a legislação civil, que a autoridade civil deixa de aplicar as penas canônicas e institui penas privativas e peculiares do foro civil. A Igreja, então, toma esta ocasião para desenvolver seu sistema penal, e logra-se, então, melhor

---

<sup>156</sup> CHARDON. *Traité du dol et de la fraude en matière civile et commerciale*, I, p.4, apud COSSIO Y CORRAL, A. De, op. cit., p.12-13.

<sup>157</sup> COSSIO Y CORRAL, A. De. **El dolo en el derecho civil**. Madrid: Editorial Revista de derecho privado, 1955, p.13-14.

<sup>158</sup> AJURIA, Luis Rojo. **El dolo en los contratos**. Madrid: Civitas, 1994, p.78.

se assinalar a distinção entre foro interno e foro externo, aparecendo o dolo como não um fato, mas uma qualidade da vontade do agente. Assim, o dolo por si só constitui um pecado, mas não pode sozinho determinar o caráter delitivo do ato, já que o delito nasce da lei e não do dolo e existem delitos não dolosos.<sup>159</sup>

A presença de semelhanças entre dolo civil e dolo penal chegou a incentivar Cossío y Corral<sup>160</sup> a afirmar que a partir disto poder-se-ia elaborar um conceito de dolo dentro da teoria geral do direito, adaptando-o a cada disciplina particular, o que garantiria a unidade do conceito e evitaria muitas confusões. Para este autor todas as diferenças entre eles jazem nas conseqüências que cada um possui no ordenamento.

## **4.2 O dolo no direito processual**

O dolo também toma parte no direito processual, consistente na prática da parte litigante em agir desprovido de boa fé, afirmando coisas falsas, visando a modificar a verdade processual (art. 233, 352, 372, 485, 1.029, Código de Processo Civil), ou pela sua prática por um dos diversos agentes no processo (juiz, promotor, perito, depositário, administrador, assistente, etc) no sentido de agirem em desconformidade com seu dever de ofício, para beneficiar ou prejudicar uma das partes (art. 55, II, 85, 133, 144, II, 147, 150, 683, 986, 1.010, Código de Processo Civil).

### **4.2.1 A evolução e a solução para o dolo no processo judicial**

A presença de remédios contra a demanda movida por dolo vem desde o direito romano, que oferecia à parte inocentemente demandada a *exceptio doli*, pela qual se poderia paralisar a ação movida pelo outro contratante (doloso). Além disso, àquele tempo também já se dispunha da *actio de dolo* (cujo objetivo não era a devolução da coisa perdida, mas uma soma em dinheiro equivalente), de caráter penal, que era uma ação subsidiária, com função indenizatória e a *restitutio in integrum* judicial (que efetivamente visava à restituição).

---

<sup>159</sup> COSSIO Y CORRAL, A. De. **El dolo en el derecho civil**. Madrid: Editorial Revista de derecho privado, 1955, p.14-19.

<sup>160</sup> COSSIO Y CORRAL, A. De. **El dolo en el derecho civil**. Madrid: Editorial Revista de derecho privado, 1955, p.30.

Já na idade média, os glosadores eliminam a diferença substancial entre a *actio de dolo* e a *restitutio in integrum*, assumindo a *actio de dolo* um caráter não penal, com função de restituição.

É no século XVI, com o surgimento de uma teoria dos contratos, que há o tratamento específico do dolo na formação do contrato, e uma tendência a considerá-lo causa de *nulidade*, e a distinção entre nulidade, para o erro essencial, e anulabilidade, para o erro accidental.

E será somente no código napoleônico que o dolo ingressará definitivamente na categoria dos vícios do consentimento dos contratos, juntamente com o erro e a coação, recebendo, todos eles a mesma solução: a anulação do contrato.<sup>161</sup>

Veja-se que esta mudança de concepção, embora não desperte grande perplexidade, é de grande vulto, pois o dolo é retirado de sua condição de ilícito e imoral para que se venha a concebê-lo meramente como um fato que viola a liberdade de resolução de um dos declarantes. Além disso, como assinala Ajuria<sup>162</sup>, o *dolo vicio* afeta a função criadora da relação; não é algo exterior ao negócio, tratando, então, de corrigir seus efeitos, mas é algo que integra o próprio negócio.

Há, de certa forma, aproximação entre os conceitos de vontade e dolo como vício desta vontade, vindo a ocuparem a mesma categoria (consentimento e vício do consentimento). A vontade externada alinhada com a consciência, e a vontade externada desalinhada com ela, como decorrência da ação do dolo. A vontade, prevista pelo ordenamento para estar alinhada com a consciência, e formalizada no contrato. A vontade, também formalizada no contrato, porém, desalinhada com a consciência. Sendo o dolo algo que modifica a vontade, influenciando sobre ela, há de estar, assim, equiparado à sua categoria.

Vontade e dolo são elementos psíquicos. Ocorre que a vontade está explicitada no contrato, enquanto o dolo não. Daí a dificuldade em reconhecê-lo como tal e prová-lo.

---

<sup>161</sup> Cfr. AJURIA, Luis Rojo. **El dolo en los contratos**. Madrid: Civitas, 1994, p. 78-80.

<sup>162</sup> AJURIA, Luis Rojo. **El dolo en los contratos**. Madrid: Civitas, 1994, p.82.

Trabucchi<sup>163</sup>, neste sentido, afirma que é pressuposto da eficácia do negócio que a vontade tenha-se formado de modo normal e os vícios do consentimento atuam sobre *os motivos determinantes* da vontade. Para ele, há dois fatores que podem concorrer na essência do vício e se reproduzem de forma diferente em cada uma das figuras dos vícios: o fator psicológico e o elemento de imoralidade, tendo que ser o pressuposto de liberdade valorado conjuntamente com a má-fé do contratante doloso.

Neste ponto é de ressaltar que o conhecimento da outra parte também está viciado, e assim, também sua vontade. Ocorre, então, que ambas as vontades ficam viciadas, porém somente uma delas possui conhecimento disto. Assim, deve o direito tutelar não só a vontade como também a confiança (boa-fé), porque assim, introduzindo mais elementos alheios à psicologia dos contratantes poderá ser melhor sucedido. Além disso, a introdução da defesa da boa-fé reproduz uma idéia de justiça substantiva no negócio jurídico.<sup>164</sup>

Veja-se, assim, que o direito civil faz o exame do dolo civil ingressar no questionamento do prejuízo da outra parte contratante, ao passo em que o direito penal, no caso do dolo penal já o pressupõe, ao assumi-lo como elemento subjetivo do delito, incluindo-o, portanto, na própria tipicidade do delito. Percebe-se, também assim, que o dolo civil é genérico, enquanto que o dolo penal é específico: há o dolo do homicídio, o dolo do furto, o dolo do crime contra a ordem tributária, etc.

Não é sem motivo que Trabucchi<sup>165</sup> pergunta: *hasta qué punto la buena o la mala fé de los sujetos que actúan en la conclusión de los negocios tiene relevancia para la validez de éstos?* Isto porque, para ele, o caráter *preciso e limitado* do dolo não se encontra integralmente no princípio da boa-fé, devendo-se questionar a presença de dano ou lesão de interesses do outro contratante, o que fá-lo ver no dolo um caráter bilateral, em que se encontram dois elementos: a conduta de um dos contratantes (ilícita) e suas conseqüências sobre os pressupostos de conhecimento da vítima. Mas para além disso, há ainda uma relação de causalidade que necessariamente deve haver entre o vício na vontade e o engano na vítima.

---

<sup>163</sup> TRABUCCHI. **El dolo en la teoría de los vicios de la voluntad**, p.72-105 *apud* AJURIA, Luis Rojo. **El dolo en los contratos**. Madrid: Civitas, 1994, p.86-87.

<sup>164</sup> AJURIA, Luis Rojo. **El dolo en los contratos**. Madrid: Civitas, 1994, p.90.

<sup>165</sup> TRABUCCHI. **El dolo en la teoría de los vicios de la voluntad**, p.106 *apud* AJURIA, Luis Rojo. **El dolo en los contratos**. Madrid: Civitas, 1994, p.97; 101; 119.

Para não perder a oportunidade de mencionar neste momento oportuno questão que à frente trataremos, podemos antecipar que o dolo do direito tributário (previsto nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64), diferentemente do dolo civil (e, portanto, aproximando-se do dolo penal), considera o prejuízo da vítima (Fazenda) como elementar nas situações de sonegação, fraude e conluio, porquanto previsto na própria lei, e, portanto, independentemente da produção de prova neste sentido para restar configurado. Além disso, veremo-lo vinculado como elemento subjetivo de uma conduta tipificada (sonegação, fraude ou conluio), o que ainda mais o assemelhará ao dolo penal.

Fala-se, ainda, no direito civil da existência de uma norma de validade e de uma norma de responsabilidade, que ganharia relevância na discussão do dolo, porquanto, em geral, no direito comparado, a culpa e o dolo geram responsabilidade, relativamente ao dano causado. Por outro lado, em vários ordenamentos (incluindo o nosso), somente o dolo provoca anulabilidade do contrato.<sup>166</sup>

O remédio atual processual contra o dolo é a ação anulatória. Por outro lado, o dever de ressarcir é devido a todo comportamento culposos que cause dano. Vê-se, assim, presença atual das normas de validade (nulidade, tutelada pela ação de nulidade) e de responsabilidade (tutelada pela ação de ressarcimento do dano). Nulidade e responsabilidade são, assim, as sanções civis disponíveis para a solução do caso.

Veja-se, mais uma vez, por oportuno, que o dolo previsto no direito tributário (previsto nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64) não ingressa nestes domínios, à semelhança do que ocorre no direito penal, porquanto não há falar em erro, como vício de consentimento da outra parte, na celebração de ato, ainda que se possa falar em erro quanto à necessidade de fiscalizar. Por outro lado, o dano da Fazenda deriva da conduta dolosa, porque ela, ao propiciar a fraude, a sonegação e o conluio, que são formas de apresentar uma realidade falsa ao Fisco, propicia ao contribuinte a segurança necessária para reduzir os pagamentos nos termos a que, por meio delas, chegou na apuração dos tributos. Não cabe, contudo, falar de dano derivado de assunção de deveres contraídos por erro derivado de dolo da outra parte, porque tratamos, no caso tributário, de uma obrigação *ex lege*, que somente cria obrigações para uma das partes.

---

<sup>166</sup> AJURIA, Luis Rojo. **El dolo en los contratos**. Madrid: Civitas, 1994, p.118-119.

O direito civil promove, ainda, gradação do dolo, eis que se pode falar de dolo accidental, que não impediria, ainda que conhecido, a realização do negócio, situação em que nosso direito (art. 146, Código Civil)<sup>167</sup> não tutela a anulação do negócio, embora proteja a parte inocente mediante satisfação das perdas e danos. Como situação típica do dolo accidental fala-se muito nos textos clássicos em enganos quanto ao preço<sup>168</sup>. Washington de Barros Monteiro<sup>169</sup> afirma que

o dolo se apresenta na vida prática com maior ou menor intensidade. Ora ele é a razão única do negócio jurídico (dolo principal – art. 145), ora leva a parte a seu despeito, a praticá-lo, imprimindo-lhe outro aspecto, alterando-lhe as condições ou modificando-lhe as cláusulas (dolo accidental – art. 146), ora ainda é tolerado (caso em que não prejudica o ato, nem lhe impede a formação. Só quando o dolo tem aquela densidade já referida, só quando determinante ou essencial, acarreta a anulação do negócio jurídico.

#### 4.3 O dolo no direito penal

É no Direito Penal que o estudo do dolo granjeou maior aprofundamento. Consoante o art. 18, I, Código Penal (na redação dada pela lei nº 7.209/84), o crime é doloso quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo. Adotou, assim, nosso direito penal tanto o dolo direto (quando o agente quer o resultado) como o dolo eventual (quando, mesmo sem querê-lo diretamente, assume o risco de produzi-lo com sua conduta; ou seja, a ocorrência do resultado não o detém).

São elementos do dolo, no Direito Penal, a *consciência* e a *vontade*. A consciência (conhecimento do fato que constitui a ação típica) deve referir-se a todos os elementos do tipo, prevendo ele também o resultado e a causalidade. Já a vontade é o querer algo, sendo, no dolo, dirigida à realização do tipo penal<sup>170</sup>.

<sup>167</sup> BRASIL. Lei nº 10.406/2002 (Código Civil) - Art. 146. O dolo accidental só obriga à satisfação das perdas e danos, e é accidental quando, a seu despeito, o negócio seria realizado, embora por outro modo.

<sup>168</sup> AJURIA, Luis Rojo. **El dolo en los contratos**. Madrid: Civitas, 1994, p.155.

<sup>169</sup> MONTEIRO, W. de B.; PINTO, A. C. de B. M. F. **Curso de Direito Civil**: Parte Geral. 44ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. 1 v, p. 257.

<sup>170</sup> MIRABETE, Julio Fabrini. **Manual de Direito Penal**. São Paulo: Atlas, 1998. 1 v., p.135-136.

Alguns autores, como Sousa Neto<sup>171</sup>, defendem também a *intenção* como integrante do dolo, situação que excluiria da ilicitude os casos de *dolus bonus*, como no caso do médico que fere ou mata, mas tencionando curar o paciente. Tal concepção retira da vontade o seu poder anímico, que se limitaria aos movimentos musculares tendentes a produzir a ação que resultará no resultado tipificado. Todavia, vale dizer, em nosso direito tal concepção não é aplicável, posto que o dolo está diretamente relacionado à vontade de provocar o resultado (e não meramente na ação, que ao final, o provocará). Assim, o exemplo do médico restaria sem punição não pela inexistência de intenção, mas pela própria inexistência de vontade de provocar o resultado.

Mas nem sempre foi assim entre nós. O Código Penal de 1890 equiparava dolo à intenção, ao definir, no art. 24,<sup>172</sup> que as ações ou omissões que não fossem cometidas com intenção criminosa ou não resultassem de negligência, imprudência ou imperícia não seriam passíveis de pena. Trata-se, conforme elucida Sousa Neto<sup>173</sup>, da teoria do *dolus malus*, já existente, entre nós, no art. 3º do Código Penal do Império (1830)<sup>174</sup>, que assemelhava o dolo à má-fé, isto é, ao conhecimento do mal e à intenção de praticá-lo.

Outros, definem a intenção como a soma da vontade e da consciência, como G. Maggiore<sup>175</sup>, para quem *e poiché è due elementi della coscienza e della volontà, inquanto diretti a uno scopo, si assommano nel concetto d'intenzione, può dirsi, più sinteticamente ancora, che il dolo é l'intenzione di cagionare un evento antiggiuridico*.

No direito penal, a culpabilidade está associada à culpa e o dolo na doutrina psicológica. Já a doutrina normativa amplia a noção de consciência, exigindo, que a culpabilidade inclua não só a consciência do ato praticado, mas também a consciência da ilicitude de sua ação (antijuridicidade).<sup>176</sup>

<sup>171</sup> NETO, Sousa. **O motivo e o dolo**. 2ª ed. Rio de Janeiro – São Paulo: Freitas Bastos, 1956, p.15.

<sup>172</sup> BRASIL. Decreto nº 847, de 11/10/1890 (Código Penal de 1890) - Art. 24. As ações ou omissões contrarias á lei penal que não forem commettidas com intenção criminosa, ou não resultarem de negligencia, imprudencia, ou impericia, não serão passiveis de pena. Disponível em: <<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=66049>>. Acesso em: 04/01/2014.

<sup>173</sup> NETO, Sousa. **O motivo e o dolo**. 2ª ed. Rio de Janeiro – São Paulo: Freitas Bastos, 1956, p.16.

<sup>174</sup> BRASIL. Lei de 16/12/1830 (Código Criminal do Império do Brazil) - Art. 3º Não haverá criminoso, ou delinquente, sem má fé, isto é, sem conhecimento do mal, e intenção de o praticar. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lim/lim-16-12-1830.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lim/lim-16-12-1830.htm)> Acesso em: 04/01/2014.

<sup>175</sup> MAGGIORE, G. **Principii di diritto penale**. Vol 1, p.365 *apud* NETO, Sousa. **O motivo e o dolo**. 2ª ed. Rio de Janeiro – São Paulo: Freitas Bastos, 1956, p.15.

<sup>176</sup> NETO, Sousa. **O motivo e o dolo**. 2ª ed. Rio de Janeiro – São Paulo: Freitas Bastos, 1956, p.32-34.



Inclui o dolo, não só o objetivo que o agente pretende alcançar, mas também os meios empregados e as conseqüências secundárias de sua atuação<sup>177</sup>.

Vê-se, ainda, que diferentemente do direito civil, em que o dolo, por si só, desempenha papel relevante, podendo resultar na anulação do ato jurídico, no direito penal o dolo por si só não leva a nenhuma penalidade. Precisa necessariamente estar relacionado a uma conduta específica. Este é um dos critérios de distinção entre o dolo civil e o dolo penal, além da conseqüência ligada às ações com eles praticadas – pena, no direito penal, e anulabilidade, no direito civil.

Se o tipo é composto apenas de elementos objetivos (descritivos), o dolo se resume à vontade de realizar a conduta ou assentir que ela se realize. Havendo, todavia, elementos normativos no tipo, exige-se, também, que o agente deles tenha conhecimento, como, v.g., saber-se que se devassa uma correspondência *indevidamente* (art.151, CP).

Se o tipo possuir também elementos subjetivos, também deles deve o agente ter conhecimento, como a *finalidade* de ocultar desonra própria, no crime de abandono de recém-nascido (art. 134), a *tendência especial da ação*, como o desejo de satisfazer à lascívia nos crimes de sedução (art.217), ou *o estado de consciência* do agente *a respeito de determinada circunstância* inscrita em certas disposições legais, como, no caso de receptação dolosa, aquele que sabe que a coisa é produto de crime (art. 180, *caput*).

Distingue-se, ainda, entre o *dolo genérico* (aquele em que o agente age com a vontade de realizar o fato descrito na lei, em seu núcleo) e *dolo específico* (quando o agente realiza o ato com um fim especial (como o fim libidinoso, ou obter vantagem indevida)<sup>178</sup>.

Veja-se que no enquanto no Direito Civil o dolo é previsto de forma genérica, face a um negócio qualquer, a ser celebrado, no Direito Penal ele se refere à pratica de uma ação ou omissão tida como criminosa, já descrita e tipificada em lei nos seus contornos. Assim, justifica-se, no Direito Civil, ser ele tão somente um artifício para enganar alguém, que

---

<sup>177</sup> NETO, Sousa. **O motivo e o dolo**. 2ª ed. Rio de Janeiro – São Paulo: Freitas Bastos, 1956, p.136.

<sup>178</sup> NETO, Sousa. **O motivo e o dolo**. 2ª ed. Rio de Janeiro – São Paulo: Freitas Bastos, 1956, p.138-140.

manifestará, então, uma vontade viciada, enquanto que no Direito Penal é a consciência e a vontade de realizar a conduta típica ou assentir em seu resultado.

No Direito Civil o dolo é o artifício. No Direito Penal, o artifício, se elementar da conduta típica, já estará nela descrito, porém, o dolo só ocorrerá se o agente quis o resultado previsto na lei penal ou assumiu o risco de produzi-lo. Na ausência destas hipóteses, ainda que tenha praticado o artifício, não haverá dolo.

Sousa Neto<sup>179</sup> fala em três fases na evolução do conceito de culpabilidade, para nela ressaltar o papel do dolo. Assim, haveria a fase física (mera responsabilidade pelo resultado), a fase psicológica (equiparação do dolo à vontade) e, por fim, a fase normativa, pela qual há que se levar em conta a *consciência da antijuridicidade* ou os motivos da ação.

#### **4.4 O dolo na fraude, sonegação e conluio**

Como vimos acima, a sonegação, fraude e o conluio são circunstâncias qualificativas da infração tributária que tem por elemento objetivo o não pagar nem declarar o tributo devido.

O dolo descrito nos art. 71 e 72 se refere à intenção de: a) impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento da autoridade fazendária (art.71); b) impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador; ou c) excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador, para reduzir, evitar ou diferir o montante a ser pago.

O dolo, consoante a redação, vincula-se às circunstâncias, de tal modo que as circunstâncias que qualificam a infração tributária de inadimplemento da obrigação principal não são involuntárias, mas produzidas e desejadas pelo contribuinte faltoso. O dolo liga-se diretamente a elas. O agente há de ter consciência de que sua ação tem o efeito de ocultar eventos, de afrontar diretamente, ou de contornar maliciosamente a lei. Mas não basta isso. É necessário que a ação perpetrada tenha por objetivo lograr a não declaração constitutiva do

---

<sup>179</sup> NETO, Sousa. **O motivo e o dolo**. 2ª ed. Rio de Janeiro – São Paulo: Freitas Bastos, 1956, p.11.

tributo e seu conseqüente não pagamento, que é o aspecto finalístico da ação de sonegar, fraudar e conluir.

É preciso enfatizar que o não pagamento é o resultado final de um processo. Assim, no caso, v.g., da sonegação, a ocultação em documento, livro ou declaração visam a produzir um balanço que não contenha a informação. Como o balanço é a base material para a produção da uma declaração informativa (DIPJ) e constitutiva de tributos (DCTF), há causalidade entre a omissão anterior e a omissão no balanço. Sendo a declaração constitutiva a base para o pagamento, a causalidade se estende até este ato, demonstrando o vínculo inexorável entre a sonegação em documento, livro ou declaração e o não pagamento.

De se ver que o dolo em questão é o chamado *dolo específico*, porque praticado com a finalidade de não pagar ou não declarar tributo devido. O fim específico, em última análise, é o enriquecimento sem causa. Salvatore Gallo<sup>180</sup> menciona o fato de que a Corte de Cassação na Itália sustenta que em todo delito fiscal deva subsistir um fim de evasão proposital do agente, ou seja, o dolo específico.

Mas, visto sob enfoque reduzido, vinculado à circunstância qualificativa, seu conteúdo é a consciência e a vontade de praticar a ação ou omissão que resultará na ocultação, na violação direta da lei ou no seu contorno malicioso (sonegação, fraude ou conluio). Assim, este conteúdo assinala o *dolo genérico* da ação descrita na circunstância.

Concluimos, assim, que o dolo de que se fala comporta tanto o dolo genérico como o dolo específico. Concluimos, ainda, que o dolo da infração tributária qualificada se vincula a uma conduta típica muito bem definida pela lei em seus contornos, e não a um negócio genérico. Assim, trata-se do dolo penal, e não do dolo civil.

No mesmo sentido, mas por outro raciocínio, João Francisco Bianco<sup>181</sup> também conclui que o dolo no caso de fraude (art. 72) é o dolo penal, pois o enunciado exige tanto a presença de fraude como de dolo. Temos na redação do art. 72 uma fraude dolosa, posto ser exigido, para conformação da conduta ali prescrita a existência de fraude e de dolo. Mas

---

<sup>180</sup> Cf. GALLO, Salvatore. **Diritto penale e processuale tributario**. Milano: Pirola, 1971,p.82 – (sent.16-4-1961, in causa Catanzano e sent – sez. I – 11-12-1968, in causa Buia ed altri).

<sup>181</sup> BIANCO, João Francisco. Sonegação fraude e conluio como hipóteses de agravamento da multa na legislação tributaria federal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, vol.33, p.35-42, 2006, p.40-41.

ambos, fraude e dolo, são espécies de defeitos dos negócios jurídicos, conforme definido na lei civil. Assim, haveríamos de ter nesta *fraude dolosa* estas duas espécies misturadas, o que resultaria numa grave impropriedade técnica.

Por outro lado, exigido o dolo para configurar as circunstâncias qualificativas da infração qualificada, esta restará afastada nas situações que há tão somente imperícia ou negligência, situações típicas de culpa em sentido estrito. Desta forma, se a informação relativa ao fato gerador que falta na contabilidade for devida à negligência ou imperícia do contador e do administrador haverá culpa em sentido estrito, e não dolo, devendo, portanto, ser desqualificada a multa de ofício.

Há de haver, portanto, *v.g.* na sonegação, a consciência e a vontade do agente em impedir ou retardar o conhecimento da autoridade (dolo genérico) e o fim desejado de não pagar tributo (dolo específico). Mas consciência e vontade são atributos psíquicos do agente, e precisam ser inferidos. Vê-se da *praxis*, que as autoridades julgadoras administrativas fazem a inferência com base em elementos externos reveladores do dolo, aceitando-os como elementos de prova para configurar a circunstância qualificadora.

Há que se afastar, na configuração da infração qualificada a possibilidade de erro accidental. Erros somente no sentido de lesar a Fazenda indicam dolo, pois se escrita é mal feita, há de prejudicar também o contribuinte em determinados lançamentos. A dúvida quanto à tributação de determinada operação há de ser vista, também, com reservas, e apenas naqueles pouquíssimos casos em que o desconhecimento legal há de ser levado em conta, dada a notável ignorância do contribuinte.

Por outro lado, alguns elementos vêm servido como grande auxílio do aplicador nesta análise. Um deles, muito utilizado na jurisprudência do Carf, diz respeito à repetição da conduta nos diversos fatos geradores que se sucedem. Outro, à discrepância entre os valores sonegados e arrecadados, que por si só afastam, mediante comprovação objetiva nos autos, o desconhecimento, e, portanto, a ausência de dolo. Outro, ainda, na presença de interposição de terceiro. Neste sentido, vejam-se o teor dos Acórdãos nº 1802-00.605, proferido pela 2ª Turma Especial da 1ª Seção de julgamento, em 04/08/2010, 1801-000.299, da 1ª Turma Especial da 1ª Seção de Julgamento, em 03/08/2010, e 106-15.721, da 6ª Câmara, em 27/07/2006:

Acórdão nº 1802-00.605: Caracterizada a conduta de sonegação fiscal pela omissão reiterada de receitas no simples durante o ano, cuja apuração é mensal, impõe-se a aplicação da multa de ofício qualificada de 150%

Acórdão nº 1803-000.343: Identificada a conduta do contribuinte com aquela descrita como sonegação fiscal pelo artigo 71 da lei nº 4.502/64, e estando devidamente caracterizada a intenção da empresa em evadir-se da tributação devida, no caso evidenciado pela declaração ao fisco federal de percentuais ínfimos da receita bruta declarada ao fisco estadual e escriturado em livro fiscal, procede à qualificação da multa de ofício, com o agravante de ser optante por regime de tributação favorecido (simples).

Acórdão nº 106-15.721: As condutas descritas nos arts. 71, 72 e 73, da Lei no 4.502, de 1964, exigem do sujeito passivo a prática de dolo, ou seja, a deliberada intenção de obter o resultado que seria o impedimento ou retardamento da ocorrência do fato gerador, ou a exclusão ou modificação das suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento. Configurada a interposição de terceiro para a abertura e movimentação de contas bancárias, cabível a aplicação da multa qualificada, no percentual de 150%. Entretanto, para os fatos em que não restar demarcada a fraude, a multa aplicável é aquela a ser imposta pelo não pagamento do tributo devido, cujo débito fiscal foi apurado em procedimento de fiscalização, com esteio no art. 44, I, da Lei no 9.430, de 1996.

De pronto, pode-se constatar que as situações em tela são objetivas e não subjetivas. Constatam-se do exame do auto de infração, da contabilidade, das declarações e de eventuais respostas a intimações. Mas veja-se que absolutamente nada revelam sobre dados subjetivos, psíquicos, do administrador. Não derivam, enfim, de depoimentos, de acareações, de interrogatórios. Não ingressam no pensamento do agente e de terceiros vinculados ao ilícito. Todavia, revelam tendências da conduta. Assim, a manutenção e reprodução da conduta de omitir receitas no tempo afasta a presença de erro eventual, evidenciando o propósito de acobertar receitas. Da mesma forma, a discrepância entre valores declarados e pagos, que a ao não ser observada pelo administrador indica, pela *praxis*, seu consentimento. No que tange à interposição de pessoa ou a utilização de conta de terceiro, vê-se que são artifícios empregados para distribuir a movimentação bancária ou comercial do contribuinte e assim, reveladoras tanto da vontade de não pagar e de não declarar tributo como do propósito firme de buscar meios para garantir este resultado. Ao não ingressar na personalidade do administrador, a adoção de tais critérios servem como pilar para se decidir quanto ao dolo de sonegação, fraude ou conluio.

Mas se o dolo é a vontade e a consciência em realizar a ação típica e atingir seu resultado, contentam-se as autoridades administrativas, com as manifestações de vontade expressadas pela empresa, posto que sequer cabe referir-se à consciência de pessoa jurídica, nem mesmo por referência à consciência de seu sócio-administrador. E veja-se que, pelo menos no que tange às práticas de sonegação, fraude ou conluio, não há falar em dolo eventual, porquanto o dolo da infração qualificada é específico, e visa ao resultado *não pagamento ou não declaração de tributo*. Assim, deve-se afastar completamente a hipótese de um comportamento do infrator no sentido portar-se de forma a meramente aceitar o resultado *não pagamento ou não declaração de tributo* como *possível* decorrência da sua conduta, sendo ela determinante e dirigida para a obtenção do resultado. É inegável, assim, que pelo menos a jurisprudência administrativa vem tratando o dolo da infração qualificada como a *vontade* da pessoa jurídica em praticá-la, desconsiderando questões afetas à *consciência* do sócio-administrador acerca da infração praticada.

E mesmo as considerações à vontade da pessoa jurídica não se estendem à vontade do administrador, sendo expediente de rara aparição a tomada de depoimento, exceto quando remetidos pela polícia federal com autorização judicial para estender o conhecimento acerca deles à autoridade fiscal.

#### **4.5 Competência da autoridade fiscal para apurar o dolo na infração qualificada**

Quanto a este fato, cumpre observar que conquanto a autoridade tributária esteja jungida ao dever de observar a circunstância qualificadora e de lançar a multa qualificada, se for o caso (por constarem da lei tributária), seus poderes legais e constitucionais são limitados no que tange ao aprofundamento da investigação neste ponto específico.

Assim, não há norma expressa que discipline a tomada de depoimentos na via administrativa, embora o procedimento não seja proibido. Também não há previsão legal para condução coercitiva de testemunha ou sujeito passivo, ainda que seja para colher-se o mero desejo de se manter em silêncio.

De fato, a prova testemunhal é muito pouco utilizada no âmbito tributário, vez que nesse ramo a tecnicidade das questões impõe a análise de elementos técnicos e contábeis e sua força probatória tem força superior à dos depoimentos.

Fabiana Del Padre Tomé<sup>182</sup>, acerca do tema, aduziu que além da discussão existente em torno da deficiência desse meio probatório, decorrente das falhas a que facilmente estão sujeitas a percepção e a memória humanas, restritíssima é a utilidade prática da oitiva de testemunhas no processo administrativo tributário em virtude de este abranger, na quase totalidade das vezes, questões de ordem técnica ou contábil, solucionadas pela análise de documentos e diligências pessoais.

O art. 200 do CTN prevê a requisição do auxílio da força pública federal, estadual ou municipal para casos de embarço, desacato e efetivação de medida prevista na legislação tributária, ainda que não configurada como crime ou contravenção.

A apuração do dolo de infração qualificada é medida prevista na legislação tributária, porquanto se existente a infração, há, como consequência, o dever da autoridade fiscal em apurá-la se verificar a presença da materialidade relativa à sonegação, fraude ou conluio. Todavia, pela limitação das competências investigatórias da autoridade administrativa na produção de provas relativas ao elemento subjetivo do ilícito, resta limitado o *acertamento* do fato, tendo-se atribuído uma atividade sem a adequada competência para tanto.

O dever de depor estabelecido no art. 206 do CPP não é extensivo ao procedimento fiscal, nem o poder de conduzir coercitivamente a testemunha (art. 218, CPP) ou o sujeito passivo, como ocorre com relação ao acusado (art. 260, CPP), exceto se o procedimento se destinar a apurar infrações penais ou sua autoria<sup>183</sup>. Isto porque o parágrafo único do art. 4º do CPP estende às autoridades administrativas a competência para exercer polícia judiciária, *desde que por lei seja-lhe cometida a função de apurar infrações penais e*

---

<sup>182</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008, p.124/125.

<sup>183</sup> Frise-se, ademais, que a extensão dos poderes acima, que são ordinariamente cometidos às autoridades judiciais, são entendidos como também cometidos às autoridades policiais com base na teoria americana dos poderes implícitos, posto que a competência para exercer polícia judiciária está estabelecida no art. 144 da Constituição e o art. 6º do CPP impõe às autoridades policiais deveres de apurar as infrações penais.

*sua autoria*, o que ocorre, em geral, somente no final dos procedimentos fiscais, para o efeito de proceder-se à representação fiscal para fins penais ao Ministério Público.

De fato, na área federal, a autoria dos crimes contra a ordem tributária nunca ficou a cargo das autoridades fiscais, e a polícia judiciária nestes casos é efetuada pela polícia federal, especialmente nas oportunidades em que o Ministério público não logra efetuar a denúncia sem antes efetuar diligências prévias para esclarecimento da autoria.

A materialidade da infração penal, todavia, é investigada pela autoridade fiscal, sendo que, então, em tese, poderia-se lhe estender a competência do parágrafo único do art. 4º do CPP. Ocorre que ela é investigada apenas e tão somente como decorrência da investigação administrativa destinada a constituir o crédito tributário e aplicar a penalidade a eventuais infrações administrativas. A apuração da materialidade criminal no âmbito administrativo é, pois, conseqüência da apuração da materialidade infracional administrativa e dela decorrente e dependente. Afinal, a competência repressiva da autoridade fiscal não é apurar crimes, mas infrações tributárias.

Assim, embora a oitiva ou mesmo a condução coercitiva de sujeito passivo e testemunha, na qualidade de produção de prova, pudesse estar respaldada pelo desejo manifesto de apurar a materialidade do crime contra a ordem tributária, sabe-se que, pela pelo menos na atualidade, tal alegação seria retórica, mero artifício para possibilitar, por via transversa, o exercício de competências não conferidas na norma própria.

Resta tão somente questionar se tendo o dever de apurar o dolo da infração qualificada, tal competência não restaria já outorgada à autoridade fiscal com base na teoria dos poderes implícitos, que tem origem na Suprema Corte dos Estados Unidos, no caso *McCulloch vs. Maryland*, e pela qual a Constituição, ao conferir uma determinada atribuição a um órgão também lhe confere de modo implícito os meios inerentes à consecução desta atividade.

Assim, ao conferir à autoridade fiscal o dever de verificar a hipótese de sonegação, fraude ou conluio, a Constituição também, implicitamente, conferiu a ela os poderes para lograr dar efetividade a esta atividade, utilizando-se, se for o caso, do auxílio da força policial para tanto (art. 200, CTN).



Entendemos que tal doutrina revela utilidade prática indiscutível ao visar o interesse público e a utilidade do Estado, que se desprovido dos meios necessários à sua atuação, tão somente impor custos desnecessários à população. Se a lei previu a competência para reprimir, no uso do poder de polícia repressiva, há de admitir que se busque a prova do ilícito. Do contrário, teríamos um mero faz-de-conta.

Assim, conluo por entender que os poderes para apurar o dolo foram conferidos à autoridade administrativa, devendo ser, todavia, exercidos com observância dos limites impostos pelas garantias constitucionais do contribuinte-cidadão. O que o que não se vê, todavia, é a estruturação da Fazenda para exercê-los, nem o costume das autoridades fiscais em aprofundarem-se em tais apurações, até porque os tribunais administrativos vêm chancelando a prova do dolo com base em elementos objetivos.

#### **4.6 O dolo no conluio (art. 73)**

A redação do art. 73, faz expressa menção de sua aplicação às pessoas jurídicas, ao construir a expressão *ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas*.

O *ajuste doloso* entre pessoas jurídicas, nos termos do art. 73 da Lei nº 4.502/64 nada mais é do que um acordo visando à produção de sonegação ou fraude. Sendo que tanto a sonegação como a fraude são formas de ludibriar a Fazenda com relação à ocorrência do fato gerador, vê-se claramente que o ajuste doloso citado nada mais é do que o acordo entre pessoas jurídicas ou físicas, visando a enganar e prejudicar a Fazenda. Neste sentido, ao a expressão *ajuste doloso*, cumpre observar, não cuida nem de dolo civil nem de dolo penal, mas de *fraude*, que é o vício do consentimento pelo qual duas pessoas ajustam-se para prejudicar uma terceira, alheia ao ato produzido ou ao negócio celebrado.

Mas nem por isso não há aqui, também, dolo. Pelo contrário. Vê-se aqui, à semelhança das hipóteses de sonegação e fraude, dois dolos configurados, o genérico e o específico. O dolo genérico é relativo ao ajuste, que há de ser doloso. Sabem, então, os contraentes que o ajuste visa a produzir efeitos de sonegação ou de fraude, conforme a vontade representada no dolo.

Vê-se, também nesta modalidade circunstancial, como elementar o dolo específico, posto que, em último grau, o ajuste visa ao enriquecimento sem causa decorrente do não pagamento.

Ao se destinar a produzir os efeitos de sonegação ou fraude este dolo também não prescinde dos requisitos do dolo penal. Se o agente possui consciência e vontade, relativamente à sonegação ou fraude, então o ajuste doloso para promovê-las também está imbuído com consciência e vontade.

O dolo é visto na confecção e celebração do *ajuste*, que é o artifício usado para enganar a Fazenda e produzir uma idéia enganosa da realidade do contribuinte, que deixará de declarar e pagar tributo. Assim, na prática destes atos se estampa a consciência e a vontade em equivocar a Fazenda, logrando, consciente e voluntariamente, não pagar o tributo. São, pois, determinantes as provas colhidas no curso do procedimento fiscal.

Por outro lado, há um outro elemento que vem a complicar a questão, e ele se refere à autoria do dolo no caso de pessoa jurídica.

#### **4.7 Dolo de pessoa jurídica ou dolo de sócio-administrador da pessoa jurídica**

A Lei nº 4.502/64, como já dissemos, nasceu para disciplinar o Imposto sobre Consumo, que atualmente foi sucedido pelo IPI. As penalidades elencadas no art. 66 da lei originariamente foram destinadas aos contribuintes deste tributo, em geral, estabelecimentos industriais. São, portanto, normas precipuamente endereçadas a pessoas jurídicas. Vê-se no texto legal penalidades diretamente destinadas às pessoas jurídicas, como a sujeição a sistema especial de fiscalização (inciso IV) ou cassação de regimes ou controles especiais (inciso V).

A redação dos art. 71 e 72 não especifica destinatários, sendo certo que destinaram-se, em sua origem, aos infratores do Imposto sobre Consumo, e, portanto, incluídas nesta classe as pessoas jurídicas. Já a redação do art. 73 dirimiu qualquer dúvida, ao explicitar o conluio como o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas.

Ao preconizar o conluio como um ajuste doloso praticado, em tese, por pessoas jurídicas e não por seus administradores (como se poderia ter escrito), a redação visou exatamente a buscar no aspecto externo da conduta da pessoa jurídica a prova do dolo, prescindindo da investigação pessoal dos seus administradores e da complexa formação de culpa numa organização. E assim, de forma igual, no caso da sonegação (art. 71) ou da fraude (art. 72), pois tais artigos visam a construir hipóteses de circunstâncias qualificativas, destinam-se a estabelecer condições especiais de uma infração, que será praticada por um sujeito que pode ser pessoa natural ou jurídica.

Assim, vê-se que a redação desses artigos também não efetuou distinção, e por isso, é lógico interpretar que ao cuidar do dolo no trato de pessoas jurídicas, referem-se às próprias pessoas jurídicas e não às pessoas físicas de seus administradores.

Não se cuida, aqui, da tormentosa questão da responsabilização penal da pessoa jurídica, criada pela Lei ambiental nº 9.605/98, com fulcro no art. 225, § 3º da Constituição, que relativizou, pelo menos no que tange ao direito penal, o até então aplicado lema *societas delinquere non potest*. Aqui, a responsabilização é administrativo-tributária, havendo de ser considerado o dolo da pessoa jurídica na produção da infração administrativa.

Frise-se que mesmo no direito penal há uma tendência atual à criminalização de empresas. Claus Roxin<sup>184</sup> assevera que as sanções penais a pessoas jurídicas desempenharão um grande papel no futuro, pois além de as formas mais socialmente lesivas da criminalidade econômica e ambiental terem sua origem nas grandes e poderosas empresas, é freqüentemente difícil, senão impossível, descobrir os responsáveis na empresa, pois a responsabilidade distribui-se por várias pessoas, e a culpabilidade de uma delas dificilmente pode ser provada. É indiscutível que, embora tenha seus atos praticados pelos administradores, a personalidade jurídica da pessoa jurídica é distinta daquela de seus sócios, e na prática de seus atos expressa uma vontade coletiva de difícil alcance, tanto quanto maior seja.

Assim, é perfeitamente possível abstrair-se da vontade e da consciência das pessoas físicas que levaram a pessoa jurídica ao ato infracional, para nos fixarmos exclusivamente na vontade da pessoa jurídica. Desta feita, abandonam-se questões como

---

<sup>184</sup> ROXIN, Claus. **Estudos de direito penal**. Tradução de Luís Greco. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p.27-28.

saber se a ação de inserir elementos falsos na contabilidade contou com a consciência e vontade do administrador, do contador e, eventualmente, dos conselhos de administração e fiscal. Trata-se, simplesmente, de ato da pessoa jurídica.

Em tese é possível chegar-se à responsabilização pessoal do agente promotor da infração qualificada, no caso de pessoas jurídicas, como utilidade para sua responsabilização pessoal pelo débito tributário, com base no art. 137, II, do CTN, posto ser caso de dolo específico como elementar da infração (consoante prescrevem as hipóteses de sonegação, fraude e conluio). Assim, em sentido contrário, a verticalização da investigação sobre a responsabilidade pessoal tributária também lograria elucidar a questão do dolo pessoal, e, portanto, a autoria da materialidade penal concernente a crimes contra a ordem tributária. Esta opção evitaria o retrabalho da polícia federal, e seria de tal modo eficiente que uma vez enviada a representação fiscal para fins penais ao Ministério Público, talvez já se pudesse sem maiores divagações promover-se a denúncia. Trata-se de uma questão de política administrativa e de eficiência na ação estatal.

#### **4.8 Hipótese de sonegação apurada com base em presunção**

A legislação tributária dispõe de várias hipóteses de presunção aplicáveis em situações em que a apuração direta é de difícil comprovação. A inversão do ônus se justifica, porquanto nos tributos sujeitos a lançamento por homologação praticamente tudo é feito pelo contribuinte, restando a Administração Tributária tão somente homologar o lançamento feito, quando ela ocorre.

Assim, se este não descreve com fidelidade o que ocorre no mundo factual, pode ser muito difícil ou mesmo impossível apurar a sonegação pela via direta. No caso da legislação do Imposto sobre a Renda, por exemplo, várias são as hipóteses de apuração indireta.

Florence Haret<sup>185</sup>, elucidando essas situações, afirma que *onde a prova, em sua forma tradicional de se apresentar, se mostrar inoperante, eis o campo fértil das presunções,*

---

<sup>185</sup> HARET, Florence. **Teoria e prática das presunções no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2010, p.408.

*o ponto auge em que elas se colocam como formas (também probatórias) alternativas de juridicizar determinados acontecimentos que, para o próprio direito, permanecem tangíveis somente por tais mecanismos excepcionais.*

A prova obtida por hipótese legal de presunção possui valor probatório equivalente àquela obtida por apuração direta. Questiona-se, todavia, se ela pode demonstrar ação ou omissão dolosa de praticar sonegação. Afinal, o fato indiciário provado não é exatamente o fato indiciado.

As presunções podem ser absolutas ou relativas. Diz-se das primeiras que se caracterizam pela definitividade na consideração do fato, não podendo ser elididas mediante prova em contrário. Já as presunções relativas ou *juris tantum* admitem prova em contrário, e por isso mesmo são objeto de debate mais acalourado na doutrina. Dividem-se as presunções relativas em legais ou judiciais (ou *hominis*). As primeiras são prescritas na legislação, enquanto as segundas são aplicadas pelo magistrado em geral no uso das regras ou máximas da experiência (art. 335, CPC). Pode-se, todavia, afirmar que as presunções legais não deixam de provir também das regras da experiência, contudo de forma mais contundente, tal que pela constante reprodução acabaram por se incorporar à própria legislação material.

As presunções legais são derivadas do direito substancial. Assim, auxiliam a forma de distribuição das provas pois são baseadas na realidade factual do que acontece ordinariamente. Há um sentido prático por detrás das presunções legais, que são encampadas para possibilitar que o direito processual faculte o direito a quem efetivamente detém o direito substancial. As presunções são, assim, já uma inversão da regra geral de distribuição do ônus, porque a práxis exige tal exceção para que o direito contemple a prática, e, assim, o juiz, ao aplicar a lei, esteja também distribuindo justiça.

Com efeito, a utilização de presunções no direito tributário é uma tendência não só brasileira, sendo aplicada em vários outros ordenamentos, como no direito argentino. Navarrine e Asorey<sup>186</sup> atestam que lá

---

<sup>186</sup> NAVARRINE, S. C.; ASOREY, R. **O Presunciones y ficciones en el derecho tributário.**: doctrina. Legislación. Jurisprudencia. 2ª ed, ampliada y actualizada. Buenos Aires: Depalma, 2000, p. X, XI.

*Estas presunciones favorecen al fisco; sin embargo, variando el tradicional criterio de exoneración de la carga de la prueba, se insiste y funda la moderna postura de que el beneficiario debe probar el hecho base de la presunción, lo cual deriva en el rechazo de la arbitrariedad, que se refugió en la potestad del Estado, ejercida en el proceso “inquisidor” de la determinación de oficio de la obligación tributaria.*

*La amplitud del tema llega al campo sancionatorio, donde los principios del derecho penal y las garantías constitucionales serán una valla para la aplicación de estas presunciones y ficciones. Sin embargo, estos institutos deben ser adoptados, porque representan una forma de lucha contra la evasión, siempre que en su instrumentación no se legislen presunciones “absolutas”, dejando el campo a las “presunciones relativas”, con garantizado proceso legal apoyado en amplia prueba en contrario del imputado, a quien se deberá reputar, en principio, “inocente”.*

As presunções admitidas em geral no direito tributário, em especial na legislação do Imposto sobre a Renda, são relativas e legais, embora não sejam inadmissíveis as presunções *hominis*, desde que cercadas de elementos adicionais de prova ou indiciários.

Ocorre que a presunção não é meio de prova destinada a comprovação da sonegação, mas da falta de pagamento ou de declaração. A sonegação guarda relação com a ação ou omissão dolosa que buscou ocultar da autoridade fazendária a ocorrência do fato gerador, ou os demais elementos mencionados nos incisos I e II do art. 71. Esta ação ou omissão dolosa está relacionada com a conduta fraudulenta de ocultar dos registros, da contabilidade, ou das declarações os fatos geradores ocorridos. E ela é sempre provada de forma direta.

Assim, se estes fatos geradores foram provados – *independentemente do tipo de prova, se direta ou indireta* – o elemento *falta de pagamento ou de declaração* está devidamente constituído conforme o Direito (porquanto as presunções legais provam de forma equivalente à prova por via direta). A prova do dolo de sonegação é outra, pois destinada a comprovar a intenção de sonegar. Mas sua prova não fica automaticamente obstada por ter-se provado a falta de pagamento pela via indireta. Assim, provada a ação ou omissão de sonegar (pela via direta), não há como evitar-se a qualificação da multa sob o argumento de que a prova da falta de pagamento ou de declaração se deu por via presuntiva, já que tratam-se de coisas distintas.

A indevida consideração conjunta de ambos os elementos da infração qualificada (falta de pagamento ou declaração e sonegação) sob o signo da presunção decorre da análise perfunctória dos textos legais, que não pode ser aceita, devendo-se desmembrar a infração, considerando-a nos seus devidos termos.

Afinal, se a prova presuntiva fosse fraca não deveria sequer provar a falta de pagamento ou de declaração. Mas se o faz, então o fato *falta de pagamento ou de declaração* ingressa para a composição da hipótese da infração qualificada como devidamente provado, sem que tal fato possa refletir direta e irrefletidamente na eventual e possível conduta do contribuinte em sonegar da autoridade fazendária sua ocorrência.

#### **4.9 Dolo na Fraude e no Conluio**

Nos casos de fraude, o dolo é relativo à ação ou omissão no sentido de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador, modificá-lo (ou excluí-lo), para reduzir o montante devido.

Com relação à primeira espécie, ação ou omissão no sentido de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador, o dolo da pessoa jurídica está na vontade, mediante a ação ou omissão, de impedir ou retardar esta ocorrência, sendo que isto implica falta de tributo ou de declaração. Ou seja, por meio da ação dolosa o agente logra impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador, mas a autoridade fazendária, verificando-o, efetua o lançamento.

O dolo no caso da fraude (e do conluio fraudulento) é o dolo em se desejar contornar a lei, de modo malicioso, aplicando em seu lugar uma norma indireta ou em violá-la diretamente, praticando fraudes não sutis, como a falsidade ideológica em documentos fiscais, que pode ser extraído do fim a que chegou o contribuinte, logrando afastar a exigência da lei, bem como pela análise dos atos e negócios jurídicos praticados, especialmente, verificando-os a autoridade desprovidos de causa ou dotados de causa falsa. Tal atividade somente pode ser exercida na posse de todos os atos e negócios praticados, constatado o resultado final, e efetuado o cotejo do negócio indireto celebrado com o negócio direto que não evitaria a exação.

Caso o ato societário de contorno seja lícito e justificável, sequer cabe aplicação da multa de ofício simples (75%). Todavia, se verificar a autoridade fraude à lei, há de aplicar a multa qualificada, porque seu ato é vinculado. Assim, neste particular campo, há irremediável vinculação entre lançamento do tributo e aplicação da penalidade qualificada, ligados umbilicalmente que estão em nossa legislação, contrariamente a outras opções adotadas no direito continental, em que por vezes, constatada a fraude, efetua-se a cobrança do tributo evadido mas sem aplicação de penalidades. Não é possível, pois, como sustentam alguns em casos de planejamento fiscal, alegar que nada se escondeu da autoridade, e então é incorreta a cobrança da penalidade qualificada. Isto seria possível, caso a circunstância presente fosse a sonegação, mas a fraude à lei é caso de fraude em sentido estrito.

#### **4.10 Responsabilidade por Infrações**

A redação da Seção IV do CTN (Responsabilidade por infrações) demonstra que o legislador preocupou-se: a) em definir a responsabilidade por infrações como regra geral do sistema (art. 136); b) em definir a responsabilidade pessoal ao agente responsável pela infração nas situações que configuram culpa ou dolo (art. 137).

Rubens Gomes de Souza ainda, dedicou um livro inteiro, com 31 artigos, ao tema das infrações e penalidades, em seu anteprojeto<sup>187</sup>. Do que restou, há no art. 136 uma regra geral, excepcionada somente por força de lei em sentido contrário, no sentido de que 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. Basta, portanto, que haja infração à lei.

A responsabilidade pessoal do agente, contudo, para se configurar necessita de culpa em sentido amplo. No caso do inciso I do art. 137 (infrações conceituadas como crimes ou contravenções) o próprio direito penal já estabelece a culpa na construção do tipo penal, exceto no que tange às contravenções, para a configuração das quais basta ação ou omissão voluntária, mas não se exige toda a conformação jurídica necessária para que se configure o dolo.

---

<sup>187</sup> Cfr. MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da sanção tributária**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p.72.



Vale dizer, não há infrações tributárias definidas na nossa lei de contravenções penais (Decreto-Lei nº 3.688/41). Digno de nota, há ali tão somente uma infração *de mão própria*, praticável somente por funcionário público, no art. 66, que diz respeito à deixar de comunicar à autoridade competente crime de ação pública de que teve o funcionário conhecimento no exercício da função pública.

A responsabilização também será pessoal ao agente se houver dolo específico, elementar da conduta praticada (inciso II, art. 137). Nesta situação, o dolo específico já vem previsto na própria infração, como nos casos em que houver dolo, fraude ou conluio, na redação do art. 72 da Lei nº 4.502/64.

Sendo o dolo específico não elementar, mas existente na conduta praticada, e tenha dele decorrido a infração (inciso III do art. 137), poderá ainda ser responsabilizado pessoalmente o agente: a) se no exercício de um poder de mandato ou de administração tiver agido contra aqueles a quem devem prestar contas (alínea “a”) declinados no art. 134; b) for mandatário, preposto ou empregado, e agir contra seu mandante, preponente ou empregador; c) se for diretor, gerente ou representante de pessoa jurídica de direito privado, e agir contra esta.

Trata-se de regra que visa a proteger a pessoa representada, evitando-se penalizá-la por conduta de seu representante que agiu de má-fé contra ela.

## Capítulo IV - Das circunstâncias qualificativas da infração qualificada

### 1. As circunstâncias qualificativas. A Fraude em sentido amplo

Alvino Lima<sup>188</sup> ressalta que em muitos preceitos legais costuma-se empregar a palavra “fraude” *em sentido amplo, isto é, como sinônimo de dolo, “malicioso e desleal agir em dano de outrem”, consagrando a figura da má-fé em sentido objetivo, isto é, ausência de lealdade e de correção na conduta.* É o que se dá no caso do *evidente intuito de fraude* outrora prescrito (e já revogado) no art. 44 da Lei nº 9430/96.

A fraude em sentido amplo (art.44, na antiga redação, que mencionava o *evidente intuito de fraude*) ao contemplar as hipóteses de sonegação, fraude e conluio há de ser entendida como a prática de um artifício ou ardil para, em benefício do contribuinte faltoso, manter em erro a autoridade fazendária, fazendo-a crer que os elementos de prova fornecidos pelo contribuinte à autoridade representam com fidelidade os eventos econômicos ocorridos.

Sonegação, fraude e conluio seriam, assim, espécies deste gênero. Neles se discriminará as modalidades em que o artifício praticado é punível, ao se decompor, na Lei, as hipóteses fraudulentas em seus elementos essenciais. Na sonegação, o contribuinte permite a ocorrência do fato gerador, mas o oculta da autoridade. Na fraude em sentido estrito, o fato gerador sequer ocorre, porque há a prática de um artifício que contorna o fato típico previsto em lei. No conluio, duas ou mais pessoas se ajustam dolosamente para produzir os efeitos da sonegação ou da fraude.

A melhor aproximação com o conceito de fraude passa necessariamente por um estudo deste instituto no direito civil e por uma comparação do significado neste ramo e no direito penal, que, conforme veremos, são distintos. Este estudo é o que tentaremos a seguir,

---

<sup>188</sup> LIMA, Alvino. **A fraude no direito civil**. São Paulo: Saraiva, 1965. p.30.

em que trataremos de vários casos que não se aplicam exatamente no caso em estudo (como a fraude pauliana, a fraude à execução, a simulação, o dolo como defeito do ato jurídico, etc) mas que a nosso ver são de abordagem estritamente necessária para que se possa, ao final e ao cabo, reconhecer qual o exato alcance do termo empregado no art. 72 da Lei nº 4.502/64, extremando vários conceitos similares, mas distintos e fazendo a necessária junção de conceitos coligados, como o de negócio jurídico indireto e abuso de direito ao conceito de fraude.

### 1.1 A Fraude no direito civil

A fraude no direito civil, à semelhança do dolo, posiciona-se no campo dos defeitos do negócio jurídico, campo em que, nas palavras de Tavares Paes<sup>189</sup>, os conceitos são fugidios, muitas vezes dificilmente extremáveis.

Washington de Barros Monteiro<sup>190</sup> conceitua *fraude* como o artifício malicioso empregado para prejudicar terceiros. Para este civilista, compõe-se a fraude de dois elementos: a) objetivo (*eventus damni*), que é todo negócio prejudicial ao credor, por tornar o devedor insolvente, ou por ter sido praticado em estado de insolvência; b) subjetivo, que é a má-fé, o intuito malicioso de prejudicar.<sup>191</sup>

Clóvis define a fraude como *o artifício malicioso para prejudicar terceiro, de persona personam*. Para ele, *o que caracteriza a fraude são, a má-fé e o ânimo de prejudicar terceiro*.

Relativamente aos diversos tipos de fraude, Alvino Lima<sup>192</sup> lembra não haver uma teoria geral das fraudes, limitando-se, em geral, os códigos a reprimir tipos específicos (fraude

---

<sup>189</sup> PAES, P. R. Tavares. **Fraude contra credores**. 3ª edição aumentada e atualizada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1940, p.18.

<sup>190</sup> MONTEIRO, W. de B.; PINTO, A. C. de B. M. F. **Curso de Direito Civil**: Parte Geral. 44ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. 1 v, p.282.

<sup>191</sup> MONTEIRO, W. de B.; PINTO, A. C. de B. M. F. **Curso de Direito Civil**: Parte Geral. 44ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. 1 v, p.282.

<sup>192</sup> LIMA, Alvino. **A fraude no direito civil**. São Paulo: Saraiva, 1965. p.5-6.

contra credores, fraude à lei, etc.), havendo ampla utilização pelos juízes (embora criticados por parte da doutrina) do princípio *fraus omnia corrumpit*.

Para o fraudador, contudo, vale dizer, o objetivo a seguir não é o de iludir a lei, nem frustrar os credores, mas satisfazer apenas seus interesses, apesar da lei e dos direitos opostos de terceiros. Daí que não se deva esta, pela direção da manobra do fraudador, se contra a lei ou terceiros, intuir um critério classificador.<sup>193</sup>

No estudo da fraude, há que se pôr em relevo dois princípios fundamentais: a) o princípio da boa-fé, de âmbito geral no direito civil, que é o caminho pelo qual a moral penetra no direito e; b) o princípio da responsabilidade patrimonial do devedor, restrito às relações obrigacionais de caráter pessoal, assegurando ao credor a satisfação da prestação devida.<sup>194</sup>

O princípio da boa-fé constitui regra fundamental das relações humanas, porquanto é o dever de lealdade que gera confiança entre as partes, sendo um pressuposto imprescindível para a vida em sociedade, constitui-se em verdadeiro dever jurídico, que importa, no dizer de Alvino Lima<sup>195</sup> na obrigação de se abster do dolo e da fraude. A repressão à fraude, assim, assegura a eficácia das regras jurídicas.

Para Alvino Lima<sup>196</sup>, tanto a fraude à lei quanto a fraude pauliana (a fraude contra credores) têm em comum dois elementos: a) a prática de um ato jurídico, absolutamente perfeito e legal, considerado em si mesmo; b) a frustração ou violação indireta, encoberta, intencional ou conscientemente de uma regra de direito. No caso da fraude pauliana e na fraude contra as transferências de direitos, há mais dois elementos indispensáveis: c) o dano causado ao credor ou ao titular do direito, sendo que no caso da fraude pauliana o dano resulta da insolvabilidade; d) a necessária participação de terceiros na frustração da norma jurídica.

## 1.2 Fraude contra credores (ou fraude pauliana)

---

<sup>193</sup> LIMA, Alvino. **A fraude no direito civil**. São Paulo: Saraiva, 1965. p.282.

<sup>194</sup> LIMA, Alvino. **A fraude no direito civil**. São Paulo: Saraiva, 1965. p.7;10.

<sup>195</sup> LIMA, Alvino. **A fraude no direito civil**. São Paulo: Saraiva, 1965. p.10-11.

<sup>196</sup> LIMA, Alvino. **A fraude no direito civil**. São Paulo: Saraiva, 1965. p.24-25.

A fraude contra credores promove a violação do princípio da responsabilidade patrimonial do devedor, aniquilando a garantia geral dos seus bens em benefício do credor. Há duas modalidades aceitas no nosso direito: a gratuita e a onerosa, que recebem tratamentos distintos, sendo que para a configuração da fraude pauliana gratuita basta a prática do ato, enquanto que a onerosa exige a satisfação de condições adicionais (insolvência notória ou existência de motivo para que fosse conhecida do outro contratante).

Alvino Lima<sup>197</sup> afirma ser imperiosa a negação de eficácia (ou sua inoponibilidade) ao ato jurídico praticado pelo devedor e pelo terceiro, partícipe da fraude, propugnando pelo dever de se sancionar a fraude com o maior rigor possível, não só para satisfazer o dano sofrido pelo credor lesado, como para evitar a burla do império da lei. Tal concepção parece-nos baseada na opinião de Bastian<sup>198</sup>, para quem a fraude à lei, por se dirigir contra a própria lei fica sujeita à nulidade absoluta, pela necessidade de se proteger a ordem pública, enquanto que no caso da fraude contra terceiros há necessidade de proteger os terceiros, sendo mais sensata, como sanção, a inoponibilidade.

Yussef Cahali<sup>199</sup> lembra que, assim como na simulação, a fraude contra credores também pode se provada por indícios e circunstâncias, sendo irrestritamente admitida a prova testemunhal para sua demonstração (CPC, art. 332).

### 1.3 Fraude e dolo

Clóvis, citando distinção feita por Teixeira de Freitas e Carvalho de Mendonça<sup>200</sup>, afirma que a fraude diverge da simulação, porquanto na simulação as partes realizam aparentemente um ato, que não tinham de praticar, e na fraude, o ato é verdadeiro, mas realizado para prejudicar terceiro ou iludir disposição de lei. Assim, em resumo, afirma

---

<sup>197</sup> LIMA, Alvino. **A fraude no direito civil**. São Paulo: Saraiva, 1965. p.81.

<sup>198</sup> BASTIAN, Daniel. **Essai d'une théorie générale de l'inoposibilité**. Paris, 1927, p.344.355 *apud* LIMA, Alvino. **A fraude no direito civil**. São Paulo: Saraiva, 1965. p.291.

<sup>199</sup> CAHALI, Yussef Said. **Fraude contra credores**. 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p.47.

<sup>200</sup> Teixeira de Freitas, em Consolidação, nota 17 ao artigo 358 e Carvalho de Mendonça, em Das falências, nº 360; Tratado, VII, nº 565, *apud* Clóvis Bevilacqua. (BEVILAQUA, Clovis. **Teoria Geral do Direito Civil**. (1ª edição de 1908). Campinas: Servanda, 2007, p.313.)

Clóvis<sup>201</sup>, *no dolo há o elemento do erro: um dos agentes é enganado; na simulação, há discrepância entre o ato real e o aparente, mas os agentes não se pretendem enganar; na fraude há engano, nem o ato se mascara com outro; há simplesmente o intuito de prejudicar terceiro ou o Estado. Todavia é certo que entre esses três vícios há um princípio de aproximação e analogia, que é a má-fé.*

A dificuldade em se extremar os conceitos de dolo e fraude foram objeto de análise por Caio Mário da Silva Pereira<sup>202</sup>, que afirmou:

A denominação do defeito **fraude** é uma especialização semântica do direito moderno. Pelo romano, **fraus** designava procedimento malicioso, quer se apresentasse sob a modalidade do dolo, quer da fraude propriamente dita. Esta confusão atingiu no passado o nosso direito positivo, visto como o Código Comercial de 1850 emprega o vocábulo como sinônimo de simulação (cf. CLÓVIS BEVILAQUA, Teoria Geral, §55). TEIXEIRA DE FREITAS com precisão delimitou o conceito de fraude e extremou-a dos demais defeitos dos negócios jurídicos, de sorte que ao ser elaborado o Projeto e votado o Código Civil, já nossa doutrina sabia destacar com clareza as falhas da declaração de vontade, o que a doutrina francesa nem sempre fez com precisão científica (cf. TEIXEIRA DE FREITAS, Consolidação, art. 358 e nota).

Fraude é, pois, segundo os princípios assentados em nosso direito, em consonância com as idéias mais certas, a manobra engendrada com o fito de prejudicar terceiro, e tanto se insere no ato unilateral (caso em que macula o negócio jurídico ainda que dela não participe outra pessoa), como se imiscui no ato bilateral (caso em que a maquinação é concertada entre as partes).

Alvino Lima<sup>203</sup> logrou descrever a ação fraudulenta de forma lapidar:

Utilizando-se dos próprios atos jurídicos, que a lei disciplina para o exercício regular dos poderes conferidos pelo direito, indivíduos sem escrúpulos frustram as finalidades lícitas daqueles atos, empregando-os irregular e ilícitamente; procuram atingir finalidades desonestas, antijurídicas, sob o disfarce ou a aparência do emprego regular de negócios jurídicos disciplinados e autorizados por lei. Desta forma, sob a enganosa aparência de legalidade, que mais agrava a periculosidade dos atos e de seus efeitos ilícitos, os frustradores das normas imperativas são os seus infratores mais nefastos. Procurando frustrar as sanções legais, decorrentes da transgressão da lei, tudo fazem para confundir os intérpretes e julgadores dos seus atos, embaraçando a ação da justiça, dissimulando a finalidade de seus atos, sob a roupagem da própria norma jurídica. Na aparência de atos

<sup>201</sup> BEVILAQUA, Clovis. **Teoria Geral do Direito Civil**. (1ª edição de 1908). Campinas: Servanda, 2007., p.313.

<sup>202</sup> PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil**. Vol.1, nº 93, p. 378 *apud* NONATO, Orosimbo. **Fraude contra credores**: da ação pauliana. Rio de Janeiro: Editora jurídica e universitária Ltda, 1969.

<sup>203</sup> LIMA, Alvino. **A fraude no direito civil**. São Paulo: Saraiva, 1965. p.2.

jurídicos perfeitos, encobre-se a intenção maléfica; só o exame acurado, paciente e perspicaz será capaz, muitas vezes, de descobrir onde reside a fraude, porquanto ela se fixa apenas num elemento externo ao ato – a finalidade desejada de obter o resultado vetado pela lei.

Relativamente às diferenças entre dolo e fraude, ressalta Alvino Lima<sup>204</sup> que o dolo é exercido diretamente, permitindo que a vítima se defenda. Na fraude, contudo, *o terceiro, vítima do ardil posto em prática, e colhido de surpresa, é atacado á socapa, quando os efeitos da ação fraudulenta já se manifestaram definitivamente*, enquanto que o fraudador e seu cúmplice *agem calma e cautelosamente, arquitetando com a maior segurança possível o seu plano de ação ilícita, examinando, com minúcias, os elementos e formas de que se devem servir, de maneira a construir uma situação jurídica menos vulnerável possível à defesa da vítima.*

#### 1.4 Fraude à execução

A fraude à execução não se confunde com a fraude contra credores. Esta é prevista no direito substancial; aquela, no direito adjetivo. A fraude contra credores é instituto de direito privado; a fraude à execução pertence ao domínio do direito público. A fraude contra credores necessita de provocação do interessado para que venha a ser anulada. A fraude à execução, não. Além disso, de forma geral, a fraude à execução é muito mais grosseira e de fácil constatação que a fraude contra credores.

Tavares Paes<sup>205</sup> lembra-nos que dois são os elementos que distinguem a fraude à execução: a existência de litispendência e a insolvabilidade conseqüente. Assim, ressalta, para a fraude à execução não importa o elemento subjetivo. Por outro lado, não havendo ação judicial poderá haver fraude contra credores, mas não fraude à execução.

Para Yussef Cahali<sup>206</sup>, que reconhece a diferença entre as formas, a fraude à execução, todavia, constitui-se em uma especialização da fraude contra credores, pois são ambas informadas pelos mesmos princípios (repulsa à fraude que frustra a garantia

---

<sup>204</sup> LIMA, Alvino. **A fraude no direito civil**. São Paulo: Saraiva, 1965. p.2.

<sup>205</sup> PAES, P. R. Tavares. **Fraude contra credores**. 3ª edição aumentada e atualizada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1940, p.29.

<sup>206</sup> CAHALI, Yussef Said. **Fraude contra credores**. 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p.62.

patrimonial do credor), e assim, na lição de Lafayette<sup>207</sup>, a fraude de execução “não é senão a própria ação pauliana exercida diretamente, por via de penhora, independentemente do processo ordinário”. Ou “conforme escreve Liebman, a fraude de execução é um dos casos de fraude contra credores, com aspectos mais graves (Processo de Execução, p. 173)”<sup>208</sup>

### 1.5 A fraude à lei

Orosimbo Nonato esclarece ser a fraude à lei uma violação indireta, melhor. O ato, aparentando respeitar a fórmula legal, se contrapõe contra a *mens legis*, a *sententia legis*, mas por via oblíqua e indireta. Consoante bem observou Savigny<sup>209</sup>,

*Accanto alla brutale transgressione della legge sta l'accorta e raffinata elusione della medesima, la quale cerca raggiungere lo stesso fine vietato per una via indiretta.*

A fraude à lei ocorre, assim, de forma disfarçada, havendo respeito ostensivo, mas desrespeito real e oculto, diferentemente da violação direta e frontal da norma imperativa por ato *contra legem*.

As ações em fraude à lei (*in fraudem legis*) diferenciam-se das violações diretas da lei (atos *contra legem*), porquanto na violação direta, denominada “quase brutal” por Ferrara<sup>210</sup>, há violação ostensiva da norma pela prática de conduta em sentido contrário ao prescrito pela norma. Já na fraude à lei não se verifica violação direta, ostensiva. A aplicação da lei é iludida habilmente, com frustração de sua eficácia e ao contornar lei vigente, escapar-se à sua sanção.

Na fraude à lei, a lei imperativa é relegada na sua aplicação, iludida, mas não diretamente violada, por meio da utilização de outra norma no lugar daquela. Por lei imperativa, havemos de ter aquelas que estabelecem uma conduta obrigatória ou uma

<sup>207</sup> LAFAYETE. **Direito das coisas**. § 209, p.453 *apud* CAHALI, Yussef Said. **Fraude contra credores**. 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

<sup>208</sup> 2ªCC do TJSP, 12.12.1967, RJTJSP 7/88 *apud* CAHALI, Yussef Said. **Fraude contra credores**. 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

<sup>209</sup> SAVIGNY. Sist., trad. it., I, § 50, *apud* NONATO, Orosimbo. **Fraude contra credores**: da ação pauliana. Rio de Janeiro: Editora jurídica e universitária Ltda, 1969, p.9.

<sup>210</sup> FERRARA. **Teoria del negozio ilícito nel diritto civile italiano**. 2ª ed., p.19, nº 9 *apud* LIMA, Alvino. **A fraude no direito civil**. São Paulo: Saraiva, 1965. p.33.



proibição. Ficam excluídas, portanto, deste rol as normas permissivas, que estabelecem a faculdade de um agir. Marco Aurélio Greco<sup>211</sup> ensina que a lei imperativa não é tão somente a norma proibitiva, mas aquela que se opõe à norma dispositiva. A lei tributária é imperativa, pois a norma tributária que prevê o fato gerador é imperativa, posto que não fica a critério do contribuinte dizer se ela incide ou não.

Alvino Lima<sup>212</sup> atesta a presença de duas correntes doutrinárias que explicam a fraude a lei, a subjetiva, que considera necessário o elemento intencional (intenção deliberada de frustrar a lei, fugindo-se à sua sanção), e a objetiva, para a qual não há necessidade do elemento subjetivo<sup>213</sup>. Segundo afirma, para os defensores da teoria subjetiva, seriam três os elementos integrantes da fraude à lei: a) a frustração de uma regra obrigatória; b) a intenção fraudulenta de contornar aquela regra obrigatória, fugindo da aplicação de sua sanção; c) o emprego de um meio eficaz à frustração da referida regra e que constitui o elemento material.

Todavia, vale ressaltar, para os defensores da teoria subjetiva, embora não baste o *animus fraudandi*, não há necessidade de uma vontade específica de fraudar a lei, bastando a vontade deliberada ou o propósito de se subtrair da execução do preceito legal frustrado. Exige-se, em suma, a consciência ou o conhecimento de que se burla ou se contorna a regra jurídica obrigatória.<sup>214</sup>

A realização do negócio jurídico em fraude à lei exige participação de terceiros, e não meramente acessória ou de auxílio ao fraudador, mas de verdadeiro concurso substancial, indispensável, sem o qual o ato fraudulento não se realiza nem se consuma. Por outro lado, basta o mero conhecimento da fraude para que se caracterize a fraude do terceiro, por violação ao princípio da boa-fé, autorizando a declaração de ineficácia do negócio jurídico com base no princípio *fraus omnia corrumpit*.<sup>215</sup>

---

<sup>211</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 2ªed. São Paulo: Dialética, 2008, p.244.

<sup>212</sup> LIMA, Alvino. **A fraude no direito civil**. São Paulo: Saraiva, 1965. p.35-36.

<sup>213</sup> No mesmo sentido, Tavares Paes [PAES, P. R. Tavares. **Fraude contra credores**. 3ª edição aumentada e atualizada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1940, p.25]

<sup>214</sup> LIMA, Alvino. **A fraude no direito civil**. São Paulo: Saraiva, 1965. p.293.

<sup>215</sup> LIMA, Alvino. **A fraude no direito civil**. São Paulo: Saraiva, 1965. p.56-57;68.

A fraude a lei seria, assim, a utilização de uma norma jurídica para lograr fins contrários aos previstos pelo ordenamento jurídico<sup>216</sup>. Obedece-se, então, a lei, mas viola-se regras ou princípios regentes do sistema na ação perpetrada.

Assim, sua estrutura consiste numa conduta aparentemente conforme uma norma (a norma de cobertura) mas que produz um resultado contrário a outra ou outras normas ou ao ordenamento jurídico em seu conjunto<sup>217</sup>. Desta forma, viola-se *obliquamente* uma norma imperativa ou proibitiva.<sup>218</sup>

Nosso direito civil positivou a fraude à lei no novo código, sancionando-a com a nulidade do negócio jurídico que tiver por objetivo fraudar lei imperativa (art. 166, VI). Vê-se, assim, que acatou a necessidade do elemento subjetivo (tiver por objetivo) para caracterizá-la, bem como deixou para a doutrina e jurisprudência consolidarem o significado de *fraude a lei*, pautando-se no caminho sempre aplaudido pela doutrina, de que não cabe ao legislador efetuar definições.

Na reflexão de Regis Fichtner Pereira<sup>219</sup> é feita a crítica a esta exigência do elemento subjetivo, porquanto em sua posição não há necessidade de inserção deste elemento no conceito de fraude à lei. Além disso, não haveria a necessidade de se decretar a nulidade do ato praticado em fraude à lei, posto que bastaria que se aplicasse a sanção existente na lei contornada. De fato, a lei espanhola, por exemplo, impõe a devida aplicação da norma que se quis elidir, ao invés de impor a nulidade do ato em fraude à lei.<sup>220</sup>

Tratamento divergente é oferecido pela nossa mesma lei para os casos de fraude contra credores, no que tange aos negócios de transmissão gratuita ou remissão de dívida, em

---

<sup>216</sup> LIMA, Alvino. **A fraude no direito civil**. São Paulo: Saraiva, 1965, p.70.

<sup>217</sup> LIMA, Alvino. **A fraude no direito civil**. São Paulo: Saraiva, 1965, p.74.

<sup>218</sup> DÍEZ-PICAZO Y GULLON, **Sistema de derecho civil**, tomo 1, vol.1, Civitas, Madrid, 8ªed., 1994, p.199, *apud* Manuel Atienza e Juan Ruiz Manero.[ATIENZA, M.; MANERO, J. R. *Ilícitos Atípicos*. Madrid: Editorial Trotta, 2000, p.74.]

<sup>219</sup> PEREIRA, Regis Fichtner. **A fraude à lei**. Rio de Janeiro: Renovar, 1994, p. 107; 110; 126-127.

<sup>220</sup> Túlio Rosembuj, *op.cit.*, p.29, menciona que o art. 6.4 do Código Civil espanhol dispõe que *los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados em fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiera tratado de eludir*.

que tão somente o elemento objetivo basta para que o credor quirografário obtenha a nulidade do negócio fraudulento (art. 158, Código Civil).<sup>221</sup>

Com relação aos meios disponíveis para fraudar a lei, Alvino Lima lembra que são inúmeros, ilimitados e variáveis, tanto quanto sejam os atos jurídicos em geral, bilaterais ou unilaterais, a título oneroso ou gratuito, patrimoniais ou extra-patrimoniais, até mesmo a abstenção intencional de concluir um ato jurídico, sendo assim, melhor, ao invés de apontá-los, fixar os critérios gerais de determinação destes meios.

Alvino Lima<sup>222</sup>, citando as doutrinas de Giovene e Ferrara aduz

Para Giovene, com apoio em Ferrara, o meio pelo qual a fraude atua consiste na mudança do estado de fato de que a lei disciplina, tornando-se esta inaplicável.

A aplicação de um determinado princípio depende da existência de um determinado fato, o qual, por sua vez, resulta de uma série de momentos; somente quando aquele fato se verifica, surgem as conseqüências jurídicas pré-estabelecidas. Quem fraudar a lei não visa senão a evitar justamente a realização do ato jurídico, fazendo falhar um dos elementos que o constituem, para tornar-se assim inaplicável o princípio jurídico que o regula.

Diz Giovene que esta modificação do estado de fato pode obter-se principalmente por três meios:

- 1º) Empregando um negócio jurídico diverso ou combinando diversos atos jurídicos;
- 2º) Variando as condições com as quais o fato se completa.
- 3º) Interpondo no negócio pessoa diversa da dos contraentes.

## 1.6 Abuso de direito e fraude à lei

A idéia do abuso de direito tem lugar a partir do momento em que o direito de propriedade não é mais absoluto e está sujeito a outros princípios e normas que regulam o uso

---

<sup>221</sup> BRASIL. Lei nº 10.406/2002 (Código Civil Brasileiro) - Art. 158. Os negócios de transmissão gratuita de bens ou remissão de dívida, se os praticar o devedor já insolvente, ou por eles reduzido à insolvência, ainda quando o ignore, poderão ser anulados pelos credores quirografários, como lesivos dos seus direitos. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm) Acessado em: 04/01/2014.

<sup>222</sup> LIMA, Alvino. **A fraude no direito civil**. São Paulo: Saraiva, 1965. p.77.

social de um direito. Planiol<sup>223</sup> afirmou que o direito cessa onde começa o abuso e não pode existir um mal uso de qualquer direito pela razão primordial de que o mesmo ato não pode ser ao mesmo tempo conforme o direito e contrário ao direito. Cai bem a esta figura a frase de Cícero *summum jus, summa injuria*, consoante ressalta Washington de Barros Monteiro<sup>224</sup>.

Díez-Picazo<sup>225</sup>, após concluir que a fraude a lei se refere ao direito objetivo, enquanto o abuso de direito, ao direito subjetivo, aduziu haver entre as figuras relação de gênero e espécie, sendo o abuso de direito um gênero do qual a fraude à lei seria uma espécie. O traço comum de ambas as figuras seria a existência de um limite implícito da autonomia privada, e a não admissibilidade de seu exercício sempre que sua adoção leva a um resultado não amparado pelo ordenamento jurídico.

Tulio Rosembuj<sup>226</sup> conclui, assim, que são três os requisitos do abuso de direito: a) uso de um direito objetivo e estritamente legal; b) dano a um interesse não protegido por uma norma jurídica especial; c) imoralidade ou anti-socialidade deste dano manifestada já na forma subjetiva (intenção de causar dano) ou em forma objetiva (exercício anormal do direito).

Relativamente às diferenças, no abuso de direito concorre apenas uma norma; na fraude pode não existir prejuízo para terceiro, mas sempre há de existir no abuso de direito; na fraude, não é indispensável o dano para que ela exista, ao passo que no abuso é indispensável.<sup>227</sup>

Para Túlio Rosembuj<sup>228</sup>, enquanto na fraude à lei não se exige o elemento intencional, este é fundamental para o abuso de direito. Ocorre que lei espanhola

---

<sup>223</sup> PLANIOL. *Traité élémentaire de droit civil*, t.II. Paris, 1911, p.312 *apud* <sup>223</sup> ROSEMBUJ, Túlio. **El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario**. 2ª ed. Prólogo de Franco Gallo. Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 1999, p.39.

<sup>224</sup> MONTEIRO, W. de B.; PINTO, A. C. de B. M. F. **Curso de Direito Civil**: Parte Geral. 44ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. 1 v.,p.357.

<sup>225</sup> DIEZ-PICAZO Y PONCE DE LEÓN, L. **El abuso del Derecho y el fraude de la ley en el nuevo Título Preliminar del Código Civil y el problema de sus recíprocas relaciones**. Documentación jurídica, núm 4, 1979, p. 216 *apud* ROSEMBUJ, Túlio. **El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario**. 2ª ed. Prólogo de Franco Gallo. Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 1999, p.

<sup>226</sup> ROSEMBUJ, Túlio. **El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario**. 2ª ed. Prólogo de Franco Gallo. Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 1999, p.40;47.

<sup>227</sup> DE LA VEGA, C. **Teoría, aplicación y eficacia en las normas del Código Civil**. Madrid, 1976, p.232 *apud* ROSEMBUJ, Túlio. **El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario**. 2ª ed. Prólogo de Franco Gallo. Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 1999, p.41

<sup>228</sup> ROSEMBUJ, Túlio. **El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario**. 2ª ed. Prólogo de Franco Gallo. Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 1999, p.44-45.

explicitamente adotou a corrente objetiva da fraude à lei e o abuso de direito vem lá recebendo esta nuance de exigir a intencionalidade (a intenção de prejudicar e a falta de um fim sério e legítimo) em função da jurisprudência local.

Tal concepção, todavia, não pode ser adotada entre nós sem reservas. Isto por dois motivos: a) em primeiro lugar, nossa lei civil acolheu a tese subjetivista para a fraude a lei ao exigir, para a nulidade do ato, que tivesse ele *por objetivo* fraudar lei imperativa; b) em segundo lugar, os dispositivos que aqui acolhem o abuso de direito (art. 187 e 188 do Código Civil) não exigem, como condição *sine qua non*, a intenção de prejudicar, mas tão somente, que seja excedido o limite imposto pelo fim econômico ou social, pela boa-fé, ou pelos bons costumes.

Evidentemente, ao incluir no rol dos limites a boa-fé, nossa legislação repudia o ato praticado com má-fé, mas confere maior amplitude ao abuso, não exigindo-a, para que aqui se caracterize o abuso de direito, que também poderá ocorrer havendo-se ultrapassados os limites do fim econômico ou social do direito ou ainda aqueles impostos pelos bons costumes.

De se ver que ao meramente exceder os limites impostos pelo fim social ou econômico do direito, ou mesmo os limites impostos pelos bons costumes pode-se até falar em falta de interesse legítimo, mas jamais em intenção de prejudicar.

Atienza e Manero<sup>229</sup> afirmam que embora a idéia de fraude já fosse presente em Roma (porém com sentido de dano, posteriormente evoluído para engano)<sup>230</sup> tanto a fraude à lei quanto o abuso de direito têm nascedouro próximo na jurisprudência da França, em resposta ao formalismo criado pelo Código Napoleônico, em cuja época se acreditava que a lei poderia reger todas as condutas possíveis, nada restando para apreciação do juiz. Com a criação dessas figuras e de outros direitos de natureza semelhante, começou, então, a ser possível uma interpretação das normas que levasse em conta as finalidades e os valores que as subjazem, indo-se além da interpretação meramente literal.<sup>231</sup>

---

<sup>229</sup> ATIENZA, M.; MANERO, J. R. **Ilícitos Atípicos**. Madrid: Editorial Trotta, 2000, p.67.

<sup>230</sup> ATIENZA, M.; MANERO, J. R. **Ilícitos Atípicos**. Madrid: Editorial Trotta, 2000, p.68.

<sup>231</sup> Em sentido contrário, Beleza dos Santos (BELEZA DOS SANTOS. **A simulação em direito civil**. Coimbra: Coimbra ed.,p.101-102) *apud* Tavares Paes (PAES, P. R. Tavares. **Fraude contra credores**. 3ª edição

Para eles, a diferença básica entre o abuso de direito e a fraude a lei estaria em que o abuso de direito se caracteriza por ações que constituem o uso de um direito subjetivo (afetando negativamente interesses alheios), enquanto que a fraude é relativa a ações que supõem o uso de um poder normativo (uma regra que confira poder), resultando num estado de coisas mais além do alcance justificado desse poder normativo, também afetando negativamente interesses alheios.

Alvino Lima<sup>232</sup>, todavia, assevera descaber quaisquer comparações entre ambos, visto que o único traço comum é o elemento subjetivo consistente na intenção de prejudicar. Contudo, é falso invocar o conceito de abuso de direito, porquanto ele pressupõe um direito, o que não se dá na fraude, que visa justamente a iludir a norma legal. Nem mesmo quanto ao terceiro se pode sustentar existência de direito, pois ao saber do contrato anterior ou da intenção de fraudar, passa a violar princípios de direito, ficando caracterizada sua má-fé.

Para Heleno Tôrres<sup>233</sup>, em âmbito tributário, o abuso de direito não possui qualquer relevância, pois não há o pressuposto básico para sua alegação pelo Fisco: exercício de direito subjetivo em face do prejudicado. No caso do abuso de personalidade jurídica (art. 50, CC), espécie de abuso de direito, único de que cogita, entende ele que mesmo neste caso o direito de que se abusaria seria o de auto-regularamento da vontade, que em verdade, para ele, não é um direito, mas um poder normativo.

Já para Marco Aurélio Greco<sup>234</sup>, que classifica os atos em abuso de direito em meramente emulatórios e em abuso como distorção do perfil objetivo do instituto, se o motivo predominante é fugir à tributação, o negócio jurídico será abusivo e seus efeitos fiscais poderão ser neutralizados perante o Fisco.

## 1.7 Fraude e simulação

---

umentada e atualizada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1940, p.25) afirma que a gênese da teoria da fraude à lei parece remontar ao direito intermédio, obra dos glosadores e decisionistas e tratadistas.

<sup>232</sup> LIMA, Alvino. **A fraude no direito civil**. São Paulo: Saraiva, 1965. p.70-71.

<sup>233</sup> TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado** – Autonomia privada, simulação, elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 338.

<sup>234</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 2ªed. São Paulo: Dialética, 2008, p.204;223; 224.

Simular é fingir, disfarçar, é mostrar como real algo que não é, com o fito de enganar, dissimulando-se ou não, por meio da simulação, algo real, que é almejado e se quer esconder. Trata-se de uma questão de falsa aparência.

Homero Prates<sup>235</sup> define simulação como sendo

[...]Toda declaração de vontade, em divergência intencional dolosa com o querer íntimo das partes, destinada a fazer crer, com o fim de engano e normalmente de fraude, na existência de um negócio jurídico que não se quis em verdade constituir ou a ocultar outro que efetivamente se teve em vista.

Removido o véu da aparência, que encobria o ato dissimulado, há ainda que se decidir sobre sua validade ou não, ao se analisar a verdadeira natureza do contrato que se quis efetivamente realizar, sem qualquer prejuízo ao fato de que a simulação é destituída de qualquer eficácia jurídica.<sup>236</sup>

O traço característico da simulação é a divergência entre a vontade e a declaração. Assim, seus elementos constitutivos são<sup>237</sup>: a) uma declaração deliberadamente divergente da intenção; b) concertada de acordo entre as partes; c) com o fim de enganar terceiros.

A divergência entre a simulação e o erro, assim, encontra-se no elemento subjetivo, porquanto no erro também há uma divergência entre a vontade e a declaração, porém, ela é não intencional, ao contrário do que ocorre na simulação.

Por outro lado, a simulação se distingue do dolo, uma vez que nela ambas as partes encontram-se de acordo com o negócio simulado, com vistas a enganar terceiros, vez que no dolo apenas uma das partes efetua declaração diversa da sua vontade, a qual, por sua vez, leva a outra a, por erro, celebrar o negócio.

---

<sup>235</sup> PRATES, Homero. **Atos simulados e atos em fraude da lei**. Rio de Janeiro – São Paulo: Freitas Bastos, 1958, p.23-24.

<sup>236</sup> PRATES, Homero. **Atos simulados e atos em fraude da lei**. Rio de Janeiro – São Paulo: Freitas Bastos, 1958, p.25

<sup>237</sup> PRATES, Homero. **Atos simulados e atos em fraude da lei**. Rio de Janeiro – São Paulo: Freitas Bastos, 1958, p.28.

Os terceiros que ignoram o acordo secreto, urdido entre os simuladores, convencem-se de que as declarações contratuais são sérias e que houve efetivamente uma modificação nas relações jurídicas entre as partes.<sup>238</sup>

Orosimbo Nonato ressalta que a *fraus legis* não é senão modalidade de violação da lei, menos aparente, disfarçada, mas sempre infração da norma imperativa. Desta forma, não haveria distinção absoluta entre ela e a simulação, podendo-se haver fraude à lei mediante prática de atos simulados, com os quais se oculta uma violação da lei ou sem que haja simulação, concluindo que não é correto confundir simulação com fraude à lei, mas também não o é afirmar que uma delas exclui a outra.

A citada impossibilidade de mediante simulação se fraudar a lei foi adotada por Ferrara, cujo magistério Beleza dos Santos<sup>239</sup>, assim comenta:

A simulação não é meio para iludir a lei, mas para esconder a sua violação e, por isso, é inexata a expressão que vulgarmente se usa de simulação em fraude à lei. A simulação pode ocultar um ato **contra legem**, mas não é, por si, meio de realizar a fraude à lei. A dissimulação, diz FERRARA, nada acrescenta nem subtrai ao negócio realizado; removido o véu enganador fica o negócio na sua verdadeira essência, na sua franca e nua realidade, e, se esse ato não está em contradição com uma norma proibitiva, existirá uma **contra legem agere** escondido, velado, oculto, mas que por isso não muda de natureza. Diferentemente dos simulados, os atos em fraude à lei são atos indiretos, que têm por fim realizar, com a combinação de diversos meios jurídicos sérios, o mesmo resultado proibido ou, pelo menos, um equivalente. “Por isso” – conclui FERRARA – “o ato simulado quer procurar uma aparência, o ato fraudulento uma realidade, os negócios simulados são fictícios, não queridos, os negócios in fraudem legis são sérios, reais, e assim realizados pelas partes para conseguir o resultado proibido. A simulação não é meio para iludir a lei mas para ocultar a sua violação.”

Para Beleza dos Santos<sup>240</sup> simulação e fraude contra a lei não podem coexistir, pois representam situações jurídicas que necessariamente se excluem e que não podem coexistir.

---

<sup>238</sup> PRATES, Homero. **Atos simulados e atos em fraude da lei**. Rio de Janeiro – São Paulo: Freitas Bastos, 1958, p.30.

<sup>239</sup> BELEZA DOS SANTOS. **A simulação em direito civil**, I, p. 102-103, nº 48 *apud* NONATO, Orosimbo. **Fraude contra credores**: da ação pauliana. Rio de Janeiro: Editora jurídica e universitária Ltda, 1969, p.11-12.

<sup>240</sup> BELEZA DOS SANTOS. **A simulação em direito civil**, v.1, p.III *apud* PRATES, Homero. **Atos simulados e atos em fraude da lei**. Rio de Janeiro – São Paulo: Freitas Bastos, 1958, p.324.



Nosso direito acatou tal distinção, ao disciplinar de forma distinta a simulação relativa (art. 167, CC) da fraude à lei (art. 166, VI).

Tavares Paes, por sua vez, afirma que o ato simulado não é o desejado mas absolutamente aparente. O ato fraudulento, de outra parte, não é um engodo, uma aparência, mas é querido.<sup>241</sup> Para este autor há que se distinguir a simulação inocente, que não visa a violação de norma cogente, e a simulação fraudulenta, que visa a prejudicar credores ou violar o preceito de norma legal cogente. Há que se extremar ainda, para Tavares Paes, a simulação absoluta, em que inexistente diversificação dos negócios entre as partes da simulação relativa, em que existe o negócio que as partes procuram ocultar astuciosamente, e há um outro, ostensivo, que não representa a volição interna das partes.<sup>242</sup>

Na simulação relativa, o ato ostensivo serve tão somente para criar uma aparência de realidade, mas no fundo encobre o ato realmente desejado, dissimulado, o qual representa o que as partes efetivamente desejam. Na simulação absoluta as partes nada desejam contratar, sendo o ato praticado vazio de conteúdo real, uma mera declaração efêmera, fictícia, servindo tão somente para que terceiros acreditem no contrário.

Já o negócio fraudulento não encobre outro. Almeja-se-o tal como praticado, aguardando-se seus efeitos regulares e próprios. A clandestinidade da fraude se encontra na finalidade desejada, que é ilícita, porque visa tão somente a frustrar a aplicação da lei.

Alvino Lima<sup>243</sup> admite que a simulação absoluta pode constituir um meio de fraude, atingindo direitos de terceiros, mas neste caso é uma fraude em sentido amplo, um ato *contra legem*. No que tange à simulação relativa, a opinião dominante é contrária.

Messineo<sup>244</sup> admite um ponto de contato entre simulação e fraude à lei, no que tange ao elemento subjetivo. Na simulação, desejam os simuladores enganar relativamente ao seu comportamento, havendo um ponto de contato entre a intenção fraudulenta (acordo

---

<sup>241</sup> PAES, P. R. Tavares. **Fraude contra credores**. 3ª edição aumentada e atualizada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1940, p.23.

<sup>242</sup> PAES, P. R. Tavares. **Fraude contra credores**. 3ª edição aumentada e atualizada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1940, p.23-24.

<sup>243</sup> LIMA, Alvino. **A fraude no direito civil**. São Paulo: Saraiva, 1965. p.79.

<sup>244</sup> MESSINEO. **Dottrina del contratto**, p. 297, nota 4 *apud* LIMA, Alvino. **A fraude no direito civil**. São Paulo: Saraiva, 1965. p.79-80.

fraudatário) e a intenção de simular (acordo simulativo). Num caso se deseja iludir a lei, no outro, desviar os terceiros. Tal semelhança não fica afastada pela falta de identidade quanto ao elemento material (técnico-objetivo) que distinguem ambas as situações.

Homero Prates<sup>245</sup>, por sua vez, afirma que no ato simulado de modo relativo o ato dissimulado, que se quis disfarçar, pode vir a prevalecer se revestir-se das condições legais próprias, enquanto que no ato *in fraudem legis* nunca sobrevive o negócio dissimulado por ser proibido por lei.

Tulio Rosembuj<sup>246</sup>, por sua vez, afirma que o ato dissimulado pode ser considerado válido, se não for ato *in contra legem*. E, ainda assim, poder-se-á vê-lo como um ato de fraude à lei. Teríamos, assim, o ato ostensivo, que teria sua nulidade decretada, retirado o véu do embuste, e o ato dissimulado, em fraude à lei. Nesta situação, poder-se-ia ver combinação de simulação e fraude à lei. Todavia, vemos tal hipótese como muito remota, pois se o ato dissimulado já está oculto, desconhecido de todos, exceto os contraentes, não haveria, então, razão para que fosse celebrado em contorno à lei imperativa.

A interposição de pessoa costuma ser forma de simulação relativa, pois na formulação do negócio jurídico a interposta pessoa (prestanome, ou testa-de-ferro) vem a substituir o titular verdadeiro. Mas a interposta pessoa, que efetivamente efetua as relações jurídicas é figura meramente decorativa, destinada a substituir, no secreto acordo das partes, o verdadeiro titular do direito, de todos ignorado e conhecido tão-somente dos contraentes ou do autor do ato simulado.

É justamente a necessidade da interposição de pessoa em ato de fraude à lei que promove maior aproximação entre as figuras da simulação relativa (mediante interposição de pessoa) e fraude à lei.<sup>247</sup>

Relativamente à prova da simulação, há de ser permitida prova ampla, por presunções e indícios, dada a impossibilidade de se conseguir uma prova direta (escrita), vez

---

<sup>245</sup> PRATES, Homero. **Atos simulados e atos em fraude da lei**. Rio de Janeiro – São Paulo: Freitas Bastos, 1958, p.65.

<sup>246</sup> ROSEMBUJ, Túlio. **El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario**. 2ª ed. Prólogo de Franco Gallo. Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 1999, p.53.

<sup>247</sup> PRATES, Homero. **Atos simulados e atos em fraude da lei**. Rio de Janeiro – São Paulo: Freitas Bastos, 1958, p.67;315.

que os atos simulados são urdidos de forma oculta para enganar. A prova, assim, deverá ser induzida das circunstâncias em que se realizou o negócio, das relações entre as partes, do conteúdo do negócio. Fundamental, contudo, embora não indispensável, é estabelecer-se a *causa simulandi*, o motivo dos contraentes em realizar o negócio simulado. Se a prova for presuntiva, deverão as presunções serem graves, precisas e concordantes, embora cada caso possa vir a estabelecer condições particulares, sendo que por vezes apenas um só indício ou presunção basta para que o juiz conclua ser o ato simulado.<sup>248</sup>

Yussef Cahali<sup>249</sup> lembra ser possível e lícito o exercício concomitante da ação de simulação (que tem por objetivo a desconstituição do ato simulado) e da ação pauliana (cujo objetivo é a declaração de ineficácia do ato fraudulento, para que seja inoponível ao credor-ator da pauliana), o que reforça a dificuldade encontrada na própria atividade jurisdicional para caracterizar e diferenciar exatamente as figuras jurídicas.

Helena Tôrres entende que o código poderia ter andado melhor na redação tímida do art. 167, por não abraçar uma concepção de simulação melhor assentada na teoria da vontade, tendo tão somente elencado algumas hipóteses específicas (dentre elas a de interposição de pessoas) e por ter confundido simulação com falsidade, em especial pela redação do inciso II do artigo (II – contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; [...]).<sup>250</sup>

### 1.8 Pessoas jurídicas simuladas

Podem as pessoas jurídicas serem constituídas em fraude à lei. Alguns juristas acreditam, todavia, que nos casos em que a interferência do Estado for condição isto não é possível, porque faltaria o acordo entre as partes. Beleza dos Santos<sup>251</sup> propôs mitigação deste conceito, aduzindo ser ele válido somente para os casos em que o poder público intervém ativamente na formação da pessoa coletiva com vontade criadora, não se podendo estender

---

<sup>248</sup> PRATES, Homero. **Atos simulados e atos em fraude da lei**. Rio de Janeiro – São Paulo: Freitas Bastos, 1958, p.282-285.

<sup>249</sup> CAHALI, Yussef Said. **Fraude contra credores**. 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p.47-49.

<sup>250</sup> TÔRRES, Helena. **Direito Tributário e Direito Privado** – Autonomia privada, simulação, elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 312.

<sup>251</sup> BELEZA DOS SANTOS. **A simulação em direito civil**, v.1, p.211, nº 41 *apud* PRATES, Homero. **Atos simulados e atos em fraude da lei**. Rio de Janeiro – São Paulo: Freitas Bastos, 1958, p.327.

esta conclusão para os casos em que há mero reconhecimento jurídico que dá efeitos de direito a situações de fato criadas por particulares.

Relativamente à simulação, Homero Prates<sup>252</sup> afirma que a doutrina inclinou-se, assim, no sentido de admitir a possibilidade de simulação na formação de sociedades comerciais cujo ato constitutivo é um contrato.

Para ele<sup>253</sup> é possível a constituição de pessoa jurídica mediante simulação, sendo que o Estado, ao conceder o registro, não exprime sua vontade, a qual está traduzida na norma geral e abstrata que rege a concessão do registro, sendo que a atividade de registro não é deliberativa, senão intelectual.

Deve ser ressaltado neste ponto que alguns autores, no que tange à constituição de pessoas jurídicas com defeito de causa (causa inexistente ou falsa) falam ainda do abuso de forma, como modalidade e espécie do gênero abuso de direito. Isto porque, nesta situação, estariam os contraentes utilizando-se indevidamente da autonomia privada para constituir pessoas jurídicas com a finalidade de fraudar a lei e prejudicar terceiros.

### **1.9 O negócio jurídico indireto**

Os negócios jurídicos indiretos derivam da prática contratual e surgem, de início, como aplicações anormais de determinados negócios jurídicos. São um meio para coadunar os institutos tradicionais com as novas práticas. Com o passar do tempo, vão sendo reconhecidos pela doutrina e jurisprudência, adquirindo, por vezes, disciplina própria, conforme aduz Miguel Delgado Gutierrez.<sup>254</sup>

Não se confundem com simulação, porquanto no negócio indireto, contrariamente à simulação, são intrinsecamente verdadeiros, e traduzem a real intenção das partes, que querem aquilo que deliberaram fazer. Na simulação cria-se uma aparência que oculta a

---

<sup>252</sup> PRATES, Homero. **Atos simulados e atos em fraude da lei**. Rio de Janeiro – São Paulo: Freitas Bastos, 1958, p.327-328.

<sup>253</sup> PRATES, Homero. **Atos simulados e atos em fraude da lei**. Rio de Janeiro – São Paulo: Freitas Bastos, 1958, p.334.

<sup>254</sup> GUTIERREZ, Miguel Delgado. Do negócio indireto no direito tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, vol.190, p. 61-66, jul.2011, p.61/62.

realidade, enquanto no negócio indireto se materializa um negócio jurídico ou procedimentos negociais queridos pelas partes, reais em seu conteúdo e execução, porém dirigidos a alcançar um resultado atípico. As partes querem os efeitos do negócio praticado; não há combinação para simular um negócio não efetivamente querido pelas partes.<sup>255</sup>

Alvino Lima<sup>256</sup> afirma que o negócio jurídico indireto se presta perfeitamente para concretizar a fraude à lei, sendo um dos meios de que se utilizam os fraudadores comumente, para frustrar os efeitos da lei. Assim, se o resultado ulterior desejado e alcançado pelas partes é proibido, o negócio será *in fraudem legis*.

Verifica-se adoção de negócio indireto quando as partes recorrem a um negócio determinado para obter, através do mesmo, resultado diverso daquele típico da estrutura do próprio negócio. Visam as partes, assim, um escopo que não é típico do negócio realizado, como se dá, v.g., pela transcrição de compra e venda para realizar uma garantia ou por uma doação, efetuar uma nomeação de herdeiro.<sup>257</sup>

Poderá ser o negócio indireto um único negócio ou vários, que se sucedem e se combinam com a finalidade de atingir o resultado almejado, podendo eles serem lícitos ou ilícitos, a depender do fim que se tem em vista. Se for este o de frustrar uma lei, serão ilícitos, restando caracterizada a fraude à lei.

Homero Prates assevera que:

nos negócios indiretos, o que em geral visam os contraentes é subtrair-se ao alcance do princípio geral, mascarando a situação de fato, pressuposta pela lei à sua aplicação, de maneira que, pelo menos aparentemente, o estado de fato não corresponda ao que poderíamos chamar a situação de direito, isto é, ao estado de fato compreendido na pressuposição legal.

---

<sup>255</sup> GUTIERREZ, Miguel Delgado. Do negócio indireto no direito tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, vol.190, p. 61-66, jul.2011, p.61/62, p. 64.

<sup>256</sup> LIMA, Alvino. **A fraude no direito civil**. São Paulo: Saraiva, 1965. p.80. GUTIERREZ, Miguel Delgado. Do negócio indireto no direito tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, vol.190, p. 61-66, jul.2011, p.61/62, p. 65.

<sup>257</sup> LIMA, Alvino. **A fraude no direito civil**. São Paulo: Saraiva, 1965. p.80.

Para ele<sup>258</sup>, *o negócio indireto é ilícito porque o direto o é; a ilicitude de ambos resulta do mesmo fato – a violação da lei; no primeiro caso indireta, larvada, dissimulada ou oblíqua; no segundo, direta, imediata, frontal ou ostensiva.*

Conclui-se que o princípio que rege o negócio indireto é que ele se terá como proibido toda vez que almejar produzir os efeitos que a lei, ao vedar aos negócio direto, visa a proibir.

Os negócios indiretos possuem grande aplicação nos planejamentos tributários, e em geral, são ações que visam, quando praticados com interesse tributário (e não meramente civil), a obtenção de resultado econômico não tributável, ou seja, visam a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação principal.

### **1.10 Fraude à lei e fraude contra credores**

Alexandre Ligeropoulos<sup>259</sup> afirma que na fraude contra credores a fraude se volta, sobretudo, contra interesses concretos, particulares, posto adargados em lei, ao passo que na fraude à lei, a vulneração incide no interesse geral e abstrato.

Alvino Lima<sup>260</sup>, por outro lado, ressalta que em toda fraude há violação da lei. Ocorre que na fraude à lei há somente a violação a uma lei imperativa ou proibitiva, enquanto que na fraude contra credores, além da violação da lei, há também dano a terceiros, sendo esta, portanto, para ele, mais danosa.

Carraro afirma que se após a atividade das partes fugimos da aplicação de uma norma, devemos falar em fraude à lei; quanto, entretanto, não estamos em presença de uma norma imperativa, e, conseqüentemente, esta não é tomada em consideração, mas o direito

---

<sup>258</sup> PRATES, Homero. **Atos simulados e atos em fraude da lei**. Rio de Janeiro – São Paulo: Freitas Bastos, 1958, p.330.

<sup>259</sup> LIGEROPoulos, A. **Le problème de la fraude de la loi**, p.39 *apud* NONATO, Orosimbo. **Fraude contra credores**: da ação pauliana. Rio de Janeiro: Editora jurídica e universitária Ltda, 1969, p.13.

<sup>260</sup> LIMA, Alvino. **A fraude no direito civil**. São Paulo: Saraiva, 1965. p.6-7.

subjetivo do credor, devemos falar de fraude pauliana. Para Carraro<sup>261</sup>, o elemento objetivo (*eventus damni*) só existe na fraude pauliana, pois não se pode tecnicamente falar de dano em relação à norma jurídica. Já o elemento subjetivo (*consilium fraudis*), se não existisse, tornaria, em ambos os casos a ação lícita. Sua função, porém, é diversa em cada um dos casos.

Além disso, a culpa pode ocorrer na fraude pauliana, enquanto que na fraude à lei não faz sentido. Rotondi<sup>262</sup> adiciona que os atos *in fraud legis* são nulos *ipso iure*, enquanto que os atos *in fraud creditorum o patroni* são apenas revogáveis.

### 1.11. A fraude penal

A fraude é o cunho predominante dos crimes contra o patrimônio. Trata-se, assim, de uma evolução, em contraposição à criminalidade atávica, caracterizada pela violência, pela qual o homem distancia-se de sua origem animal e selvagem. Traz em si o poder inventivo característico do *homo sapiens*. Nas palavras de Nelson Hungria<sup>263</sup>:

a violência deixa sinais indiscretos e evidentes, oferece o perigo de reação da vítima, é escandalosa e alarmante. A fraude, ao contrário, vem dentro do anel de Gyges. Quase nunca se deixa identificar pela vítima, porque sabe tomar a cor da verdade, da inocência e da candura. É como o beijo de Judas ou o sorriso de Tartufo

Todavia, não se trata de algo novo, vez que já presente em antigas legislações, como o código de Hamurabi, o Zend-Avesta, o código de Manú, as leis de Israel, do Egito, da Grécia (onde teve o padrão do Cavalo de Tróia), e mesmo em Roma, reconhecida em suas várias espécies (*dolus malus, falsum venditio fumi, crimen stellionatus, fraud creditorum, etc*)<sup>264</sup>.

A fraude, nas palavras de Hungria<sup>265</sup>, é o engano doloso, ou o malicioso induzimento em erro, tendente à consecução ou facilitação de um fim ilícito, identificando-se

<sup>261</sup> CARRARO, Luigi. “**Fraus omnia corrumpit**”. Scritti Giuridici in onore di Francesco Carnelutti. Pádua, 1950, p.92-93 *apud* LIMA, Alvino. **A fraude no direito civil**. São Paulo: Saraiva, 1965. p.285.

<sup>262</sup> ROTONDI, Giovanni. **Gli atti in frode allá legge nella dottrina romana e na sua evoluzione posteriore**. Turim, 1911, p. 169, nota 12 *apud* LIMA, Alvino. **A fraude no direito civil**. São Paulo: Saraiva, 1965. p.285.

<sup>263</sup> HUNGRIA HOFFBAUER, Nelson. **Fraude Penal**. Rio de Janeiro: A. Coelho Branco Filho, 1934, p.11-12.

<sup>264</sup> HUNGRIA HOFFBAUER, Nelson. **Fraude Penal**. Rio de Janeiro: A. Coelho Branco Filho, 1934, p.13.

<sup>265</sup> HUNGRIA HOFFBAUER, Nelson. **Fraude Penal**. Rio de Janeiro: A. Coelho Branco Filho, 1934, p.18

com o *dolo contratual*<sup>266</sup> ou como *agravante genérica*, ou como elemento integrante de certos crimes. Constitui, no tocante aos crimes contra o patrimônio, o elemento típico do *estelionato*, sendo a mesma *fraude contratual* sob um aspecto de especial evidência e alarmante gravidade.

Hungria<sup>267</sup> rechaça a possibilidade de a fraude ser classificada como *vício da vontade* (exatamente como ela é classificada no direito civil pátrio), porquanto não há para ele – pelo menos entre as partes – erro quanto ao celebrado, o que já não se dá na hipótese do dolo, em que uma das partes é levada a erro pela outra. Cita que sua inclusão nesta topografia do código civil se deu por influência de Beviláqua e Teixeira de Freitas, mas, segundo afirma, este último se mostrava indeciso quanto a isto, porquanto reconhecia que certa espécie de fraude podia enquadrar-se na fórmula geral do § 4º do art. 264 do Código Criminal do Império<sup>268</sup>, em que não se cogitava de colusão contra terceiros, mas do engano malicioso empregado de indivíduo para indivíduo. Menciona, em remate, que o uso do vocábulo *fraude*, não como *vício de vontade*, mas como *manobra maliciosa, destinada a enganar alguém, que praticará algo induzida por erro*, foi utilizada em diversas outras leis posteriores.<sup>269</sup>

Conclui Hungria, afirmando não haver razão para o direito civil adotar o vocábulo com significação diversa daquela que serve ao direito penal, entendendo, pois que a fraude é um gênero, do qual o *dolo contratual* é uma espécie (este, aplicado aos contratos, aquela, a vários outros fins ilícitos) seguindo, ao final, a definição de Coelho da Rocha, para quem *fraude é o artifício malicioso, que se emprega para enganar uma pessoa, e levá-la a praticar uma ação, que sem isso não praticaria*.<sup>270</sup>

O uso do termo fraude, como *nomem juris* do crime de lesão patrimonial por meio de engano foi presente nos códigos alemão, italiano, espanhol, português, holandês e sueco. A confusão, pelo uso distinto no direito civil e no direito penal foi objeto de crítica de Carrara,

<sup>266</sup> Nelson Hungria identifica o dolo como sendo a fraude contratual (op. cit., p.18).

<sup>267</sup> HUNGRIA HOFFBAUER, Nelson. **Fraude Penal**. Rio de Janeiro: A. Coelho Branco Filho, 1934, p.18, 19.

<sup>268</sup> BRASIL. Lei de 16/12/1830 (Código Criminal do Império do Brasil) - Art. 264. Julgar-se-ha crime de estelionato: [...] - 4º Em geral todo, e qualquer artifício fraudulento, pelo qual se obtenha de outrem toda a sua fortuna, ou parte della, ou quasquer titulos. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lim/lim-16-12-1830.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lim/lim-16-12-1830.htm)> Acesso em: 06/01/2014.

<sup>269</sup> São os seguintes os dispositivos citados: art. 129, n.4 e 220 do Código Comercial de 1850; lei nº 2.033, de 20/09/1871, modificativa do Código de 1830; Código Penal de 1890, art.39, §6º, art. 267, art. 313, §3º, rubrica do cap. IV do Tit. XI do Liv. 2º, art.338, inciso 9º, art. 373; lei nº 2.992, de 25/09/1915, art. 1º, § 1º.

<sup>270</sup> HUNGRIA HOFFBAUER, Nelson. **Fraude Penal**. Rio de Janeiro: A. Coelho Branco Filho, 1934, p.19.



porque gera perplexidade. Na Alemanha, von Liszt ensinava que fraude é, essencialmente a lesão patrimonial realizada por meio de malicioso engano; porém, nos “Motive” do código civil alemão, diz-se que “fraude, em geral, é a dolosa violação do princípio da boa-fé em detrimento de outrem”.<sup>271</sup> Veja-se que a questão não é nova.

Nosso código penal atribuiu à conduta de promover lesão patrimonial mediante engano a figura típica do estelionato<sup>272</sup>, mas esta não é a única fraude mencionada no diploma, vez que o tipo está inserido no capítulo VI, intitulado *Do estelionato e outras fraudes*.

### 1.11.1 Fraude penal e sua relação com a fraude civil

O tema, envolvendo as diferenças entre a fraude penal e a fraude civil é controverso na doutrina. Nelson Hungria<sup>273</sup> trata ambas como uma só, como raciocínio decorrente de sua conclusão de que não há diferenças ontológicas entre ilícito civil e ilícito penal. Ocorre que como para ele a fraude civil é o *dolo contratual*, suas comparações se fazem entre o *dolo contratual* e a *fraude penal*. Assim, v.g., chega ele a justificar porque o dolo acidental e o dolo omissivo (reserva mental) são puníveis no direito civil, mas não no direito penal, e, por fim, concluir que fraude civil e fraude penal não possuem grandes diferenças, somente diferenciando-se pelo critério da *política criminal*.

Mirabete<sup>274</sup>, na mesma linha, ao tratar do caso do estelionato (art. 171, CP), menciona que não há diferença ontológica entre fraude penal e fraude civil, pois a fraude é uma só. Para perscrutar os efeitos penais cabe tão somente verificar se os requisitos do estelionato foram satisfeitos.

---

<sup>271</sup> Cfr. HUNGRIA HOFFBAUER, Nelson. **Fraude Penal**. Rio de Janeiro: A. Coelho Branco Filho, 1934, p.20.

<sup>272</sup> BRASIL. Decreto-Lei nº 2.848/40 (Código Penal) – **Estelionato** - Art. 171 - Obter, para si ou para outrem, vantagem ilícita, em prejuízo alheio, induzindo ou mantendo alguém em erro, mediante artifício, ardil, ou qualquer outro meio fraudulento: Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del2848.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848.htm) Acesso em: 06/01/2014.

<sup>273</sup> HUNGRIA HOFFBAUER, Nelson. **Fraude Penal**. Rio de Janeiro: A. Coelho Branco Filho, 1934, p.35; 42.

<sup>274</sup> MIRABETE, Julio Fabrini. **Manual de Direito Penal**. São Paulo: Atlas, 1998, vol.2, p.294

Em sentido contrário, Marco Aurélio Greco<sup>275</sup> diferencia a fraude, no sentido que é utilizada no Direito Penal da fraude civil. Para ele, a fraude penal, a exemplo de sua constatação no art. 171 do CP (crime de estelionato) impõe uma conduta dolosa e ardilosa que corresponda a uma agressão à previsão contida na norma jurídica penal.

Para Marco Aurélio Greco, a fraude civil (ou fraude à lei) corresponde à hipótese em que alguém busca, no próprio ordenamento, uma norma na qual enquadre seu comportamento, para o fim de, assim fazendo, contornar a aplicabilidade de uma norma imperativa. Ou seja, busca-se uma norma de cobertura para, com isto, contornar a norma que prevê certa consequência indesejada pelo agente. Sua posição assemelha-se à de Atienza e Manero.

Ainda para Marco Aurélio Greco<sup>276</sup>, a fraude à lei difere da conduta *contra legem*, pois enquanto naquela o comportamento do agente é de usar meios lícitos para contornar uma norma imperativa, nesta há uma direta agressão à norma jurídica.

Atienza e Manero<sup>277</sup> asseveram, todavia, que o não cabimento da fraude a lei no direito penal se dá por motivos ideológicos (derivados de princípios garantistas) e não conceituais.

### 1.12 A fraude à lei vista sob o ângulo do direito tributário

Tulio Rosembuj<sup>278</sup> afirma que se a lei de cobertura, corretamente interpretada, assim como a norma defraudada, oferece proteção completa e perfeita para quem dela se utilize, não há fraude à lei, mas concorrência ou choque de leis, sujeitas à eleição, mediante a hierarquia que ostentam mediante os princípios gerais de direito.

---

<sup>275</sup> GRECO, Marco Aurélio. Multa agravada e em duplicidade, **Revista Dialética de Direito Tributário**, vol. 76, p.148-161, jan. 2002, p.149/150.

<sup>276</sup> GRECO, Marco Aurélio. Multa agravada e em duplicidade, **Revista Dialética de Direito Tributário**, vol. 76, p.148-161, jan. 2002, p.149/150.

<sup>277</sup> ATIENZA, M.; MANERO, J. R. **Ilícitos Atípicos**. Madrid: Editorial Trotta, 2000, p.78.

<sup>278</sup> ROSEMBUJ, Túlio. **El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario**. 2ª ed. Prólogo de Franco Gallo. Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 1999, p.28.

Sustenta<sup>279</sup>, ainda, ser instrumentalmente necessária a pluralidade de atos para configurar o rodeio à lei, mediante sua violação indireta. Tal concepção é a de que um simples negócio jurídico importaria violação direta da lei (ato *contra legem*). É, então, a situação em que se vislumbra vários negócios jurídicos indiretos, todos encadeados, destinados a produzir um fim específico, e amparados pela norma de cobertura.

Helena Tôrres<sup>280</sup>, por sua vez, após demonstrar que a doutrina dominante desde o pós-guerra é a corrente objetivista, afirma que nosso direito optou pela teoria objetiva, porquanto ainda que a redação do inciso VI do art. 166 do Código Civil fale em “tiver por objetivo”, por estar a declaração de vontade já constituída no negócio jurídico é despidendo ir-se buscar qual a vontade das partes.

Para este autor, o uso da autonomia privada onde não lhe caiba exercício, em campo regrado por normas cogentes pode justificar o agir em *fraus legis* enquanto meio de superação indireta da norma superada. E continua, afirmando que o negócio jurídico fraudulento não é mais do que uma manifestação especial da fraude à lei *in genere*. Tôrres, que adota a classificação de Pontes de Miranda em normas cogentes, interpretativas e dispositivas, afirma que são as normas cogentes as que podem ser fraudadas. Por isso, *o instituto da fraude à lei [...] prossegue [...] é o instrumento mais elaborado que o ordenamento pôde contar para o controle do exercício de autonomia privada com criação de negócios jurídicos dotados de vícios de causa*. E conclui, por afirmar que a fraude à lei é sempre uma consequência do uso de instrumento negocial sem causa, seja ele único, típico ou atípico, ou obtido por uma seqüência coordenada de atos.<sup>281</sup>

O dolo não possui autonomia, no dizer de Helena Tôrres, para qualificar atos de exigibilidade de tributos, tal qual a simulação e a fraude. Mas nada impede que possa estar relacionado a tais condutas (como nos casos de aplicação da multa de 150%), quando então terá relevância.

<sup>279</sup> ROSEMBUJ, Túlio. **El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario**. 2ª ed. Prólogo de Franco Gallo. Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 1999, p.30.

<sup>280</sup> TÔRRES, Helena. **Direito Tributário e Direito Privado** – Autonomia privada, simulação, elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 341.

<sup>281</sup> TÔRRES, Helena. **Direito Tributário e Direito Privado** – Autonomia privada, simulação, elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 342. No sentido desta afirmação, acosta o autor referido o quanto decidido pelo STJ no Resp 207484-SP, Min. Humberto Gomes de Barros, p.69, RSTJ 135/139, 14/03/2000, 1ªT, DJ 10/04/2000 – “Age em fraude à lei que, exercendo uma seqüência de atos lícitos, obtém resultado contrário ao preceito jurídico [...]”.

### 1.13 Elisão e Evasão Fiscal

Elisão, afirma Tulio Rosembuj<sup>282</sup>, significa esquivar-se o contribuinte à aplicação da norma tributária para obter uma vantagem patrimonial, que não se realizaria se não se pusesse em prática os fatos e atos jurídicos ou procedimentos contratuais com finalidade dominante de evitá-la. A elisão possui, assim, como pressuposto, a gestão de meios negociais para subtrair manifestações de capacidade econômica apanhadas pela lei, ainda que não congruentes com a *voluntas legis*.<sup>283</sup>

Gallo<sup>284</sup>, entende que elisão é a atividade dirigida a evitar, através de instrumento negocial, o nascimento total ou parcial do fato imponible, identificado por uma norma imperativa tributária.

A vantagem patrimonial é criada, assim, sem haver violação frontal de lei, mas mero contorno. Já na evasão fiscal haveria um comportamento ilícito do contribuinte, pois, uma vez ocorrido o fato imponible, há de ser satisfeita a obrigação tributária, por meio do pagamento do tributo.

Para Hensel<sup>285</sup>, a evasão é um descumprimento (culpável) de uma dívida tributária, originada validamente com a realização do fato imponible, enquanto que a elisão impede o nascimento da obrigação tributária, esquivando o pressuposto de fato previsto na lei.

Entre nós, Heleno Torres<sup>286</sup>, entende deva ser vista a evasão fiscal sob uma formulação que a reserve como modo de evitar a entrega da prestação tributo. Para ele,

---

<sup>282</sup> ROSEMBUJ, Túlio. **El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario**. 2ª ed. Prólogo de Franco Gallo. Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 1999, p.94.

<sup>283</sup> ROSEMBUJ, Túlio. **El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario**. 2ª ed. Prólogo de Franco Gallo. Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 1999, p.94

<sup>284</sup> GALLO, F. **Breve spunti in tema di elusione e frode alla legge (nel reddito d'impresa)**. Rassegna tributaria, nº 5, enero 1989, p. 11-27 *apud* ROSEMBUJ, Túlio. **El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario**. 2ª ed. Prólogo de Franco Gallo. Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 1999, p.94.

<sup>285</sup> HENSEL. **Diritto tributario**. Milano, 1956, p.148-164 *apud* ROSEMBUJ, Túlio. **El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario**. 2ª ed. Prólogo de Franco Gallo. Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 1999, p.96.

haveria, ainda, além da elisão (tida como a economia lícita de tributos) e a evasão (descumprimento direto das obrigações tributárias) a elusão, termo que denominaria o desvio da norma tributária obrigacional por meio de atos de direito privado lícitos, mas sem causa, em fraude à lei ou simulados.

Para Heleno Torres<sup>287</sup>, a sanção de descon sideração do negócio jurídico somente pode ser aplicada quando demonstrada a elusão, ou seja, fraude à lei, simulação ou carência de causa (finalidade negocial). Numa crítica aguçada, ressalta o caráter ilícito da elusão, porquanto fosse ela conduta lícita não se aplicaria, então, a descon sideração dos atos ou negócios, que é verdadeira sanção. Afinal, se o negócio jurídico é lícito para as partes, torna-se ilícito quando passam a causar prejuízos a terceiros.

Heleno Torres ainda classifica a elusão como ilícito atípico, ou seja, aquele que não consta de rol taxativo, como se faz, em geral, no tocante aos ilícitos típicos. Esta, segundo aduz, é uma característica do direito tributário, que permite a convivência dos ilícitos típicos (característica do direito penal), com os ilícitos atípicos (característica do direito civil).

Como para os ilícitos atípicos não há proibição ou obrigatoriedade, vez que violam norma de permissão, ao excederem os poderes ínsitos ao exercício de direitos, causarem dano ou privarem vantagens, poderão ser sancionados mediante uma cláusula geral dirigida a esta função (norma geral anti-elusiva).<sup>288</sup>

A contribuição de Heleno Torres no direito brasileiro está em demonstrar que a elisão, contrariamente aos estudos iniciais aqui feitos, principalmente por Becker e Sampaio Dória, nem sempre é lícita, porquanto a legislação tributária pátria prevê hipóteses de ilicitude. Daí a utilidade de sua separação entre elisão e elusão, aquela lícita; esta, ilícita. Sem querer ingressar, todavia, nesta distinção conceitual, porquanto não encontra abrigo no direito positivo, mas tão somente no âmbito doutrinário, há que se frisar que o conceito de elisão compreende, assim, duas espécies: a) a elisão lícita, ou economia lícita de tributos e; b) a elisão ilícita, que congrega a hipótese de fraude à lei.

---

<sup>286</sup> TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado** – Autonomia privada, simulação, elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 178; 188;191.

<sup>287</sup> TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado** – Autonomia privada, simulação, elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 195.

<sup>288</sup> TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado** – Autonomia privada, simulação, elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 196.

### 1.14 Elisão, fraude à lei e simulação

Segundo Palao<sup>289</sup>, a elisão é um conceito mais amplo que fraude à lei. Aquela, definir-se-ia pelo resultado (elidir ou evitar o imposto); esta requer, além disso, a ilicitude dos meios empregados, o “abuso de formas jurídicas”, como diz a lei tributária alemã.

Já para Víboras Jiménez<sup>290</sup>, por sua vez, elisão fiscal é todo comportamento que tenha como finalidade e produza uma efetiva economia fiscal, seja ou não produto de uma manipulação aproveitada das possibilidades de configuração que o direito brinda aos distintos supostos de fato, porquanto o que importa é o resultado. Elisão fiscal ou ilícita, são, assim, todos os supostos de economia fiscal conseguidos através do mecanismo técnico de fraude à lei ou mediante a aplicação de negócios simulados ou indiretos, supostos, todos eles, que entranham uma distorção das formas jurídicas privadas, um mal uso das mesmas em prejuízo da Fazenda.

Túlio Rosembuj<sup>291</sup> assevera que o núcleo do conceito de evasão não é senão o comportamento ilícito do particular descumprimento do dever de prestação, que se origina da realização do fato imponible. Assim, o núcleo da conduta transgressora é a *ocultação* de rendimentos, bens e direitos de conteúdo econômico mediante utilização de documentos material ou ideologicamente falsos, a realização de atos ou negócios jurídicos que não se correspondem à realidade jurídica efetiva ou a obstrução/destruição que impede a determinação da dívida tributária. Destaca duas modalidades em que se verifica: evasão por simulação e por abuso de formas.

Já a elisão seria um conceito compreensivo de fraude à lei e abuso de formas jurídicas. Um gênero de todos os comportamentos ou ações dirigidos a criar situações de

<sup>289</sup> PALAO TABOADA, C. **La elusión fiscal mediante sociedades**. Comentarios a los arts. 38 y 40 de la lei 50, de 14 de noviembre de 1977. Civitas REDF, nº 15-16, 1978, p.775 *apud* ROSEMBUJ, Túlio. **El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario**. 2ª ed. Prólogo de Franco Gallo. Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 1999, p.97-98.

<sup>290</sup> VÍBORAS JIMÉNEZ, J.A. **La elusión fiscal mediante sociedades**. Civitas REDF, nº 15-16, 1978, p.795-796 *apud* ROSEMBUJ, Túlio. **El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario**. 2ª ed. Prólogo de Franco Gallo. Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 1999, p.94.

<sup>291</sup> ROSEMBUJ, Túlio. **El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario**. 2ª ed. Prólogo de Franco Gallo. Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 1999, p.99.

vantagem patrimonial, deduzidos de seus próprios atos ou contratos, que se pré-constituem com a regra exclusiva da finalidade fiscal. Há elisão, portanto, quando a economia fiscal não é a consequência da conduta, mas seu motivo determinante. Provoca, ademais, um empobrecimento injustificado da Fazenda, que experimenta um dano, enquanto o particular, um enriquecimento sem causa, devendo-se, então, a reação contra a elisão apoiar-se na reconstrução da ação do particular.<sup>292</sup>

A justificativa para não se sancionar o ato deriva do fato de que o preceito tributário não resta violado, havendo, tão somente subtração da riqueza gravável, não sendo necessária má-fé ou conduta ilícita do enriquecido. Assim, a reação ante a elisão fiscal é obrigada, porque é um pressuposto necessário da justiça tributária. Não por acaso, a exposição de motivos do decreto nº 31 de maio de 1974 afirma que *junto à proibição da fraude e do abuso vem proclamado o exercício dos direitos conforme a boa-fé*. Há, assim, na opinião de Tulio Rosembuj inolvidáveis concomitâncias entre tais proibições e a consagração da boa-fé, sendo esta uma das mais fecundas vias de ingresso do conteúdo ético-social na ordem jurídica.<sup>293</sup>

Tal posição deriva da adoção, na Espanha de uma cláusula anti-elisiva (art. 24 da Ley 25, de 1995, já revogado pelo art. 15 da nova Ley General Tributaria – Ley 58, de 2003), que permitia à Administração declarar a fraude à lei tributária e impunha como sanção a devolução e recuperação da matéria imponible subtraída da Fazenda Pública, nos casos de elisão tributária.<sup>294</sup>

Helena Tórres<sup>295</sup> entende que no caso de simulação, a enumeração taxativa imposta pelo art. 167 do Código Civil não se estende aos domínios externos ao direito privado, e, portanto, aos domínios do direito tributário. Neste sentido, defende que possa o ato simulado ser afastado por mera simulação, independentemente de se haver configurada qualquer uma das hipóteses previstas no art. 167 do referido diploma, constatada a simulação por outro meio disponível às mãos da autoridade administrativa.

<sup>292</sup> ROSEMBUJ, Túlio. **El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario**. 2ª ed. Prólogo de Franco Gallo. Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 1999, p.102-104.

<sup>293</sup> ROSEMBUJ, Túlio. **El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario**. 2ª ed. Prólogo de Franco Gallo. Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 1999, p.104-105.

<sup>294</sup> LOBO TORRES, Ricardo. **Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 38.

<sup>295</sup> TÓRRES, Helena. **Direito Tributário e Direito Privado – Autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 364.

Embora a respeitemos, não concordamos com esta posição. A nós nos parece que caso é de aplicação estrita do art. 109 do CTN que verdadeiramente impõe a adoção pelo direito tributário do conceito de *simulação* tal qual conceituado no direito civil, por ser vedado à lei tributária alterar conceitos e o alcance dos institutos de direito privado para definir uma determinada competência tributária, em especial por que na hipótese de simulação há o afastamento do ato praticado com a tributação do ato dissimulado, que por si só, já remete a situação às raias de controle do princípio da legalidade.

E não há falar que o conceito do instituto de direito civil possa ser obtido à revelia do direito positivo, por meio de sua adoção conforme prescreva a doutrina, ainda que majoritária. O direito é um fenômeno empírico e não abstrato. Do contrário, chegaríamos ao cúmulo de crer ser possível à autoridade administrativa abstrair da validade de um ato simulado para afastá-lo por simulação, e não ser possível à autoridade judicial declará-lo nulo, porquanto esta é a intenção do art. 167.

### **1.15 Norma geral anti-elisiva**

As normas gerais anti-elisivas são uma espécie de controle da elisão, ao lado das normas anti-elisivas específicas. Heleno Torres<sup>296</sup> afirma que desde que se pensou em controlar os atos fraudulentos (séculos XVIII e XIX), o direito privado conheceu dois modelos de controle: a) praticado no próprio ato de interpretação, por integração dos juízes; b) mediante emprego de uma norma geral de controle.

A norma geral anti-elisiva é, assim, uma norma geral, tanto em relação aos destinatários quanto em relação aos atos a que se dirige (não qualificados na hipótese de incidência de normas específicas), e que tem por finalidade desconsiderar e requalificar o negócio operado de forma elisiva ilícita ao ser aplicada mediante a formação de uma regra

---

<sup>296</sup> TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado** – Autonomia privada, simulação, elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 236-237.



individual e concreta , na presença de condições para tal subsunção (prevalência da substância sobre a forma, válidas intenções negociais, abuso de direito, fraude à lei, etc).<sup>297</sup>

Além disso, tais cláusulas gerais sofrem muitas críticas nos países que as mantêm, por conflitos com princípios constitucionais, em especial os da legalidade e da tipicidade, logrando baixa efetividade nos países que as conceberam, entre os quais, cita Heleno Tôrres<sup>298</sup>, Portugal, França, Itália, Holanda e Bélgica.

Heleno Tôrres<sup>299</sup> cita que, ao lado das normas gerais anti-elisivas, há também as regras preventivas ou normas de correção, que conferem maior segurança jurídica e certeza aos destinatários, que nos termos do princípio da legalidade, ampliam o alcance da materialidade tributária para limitar espaços de elisão. Tais normas geralmente trazem seu descumprimento sancionado (ainda que pela mera desconsideração do negócio jurídico), mas não se apoiando em pressupostos como o de abuso de direito, fraude à lei, prevalência da substância sobre a forma, etc. Além disso, elas convivem com as cláusulas gerais anti-elisivas, que funcionam como uma regra de emergência, a ser acionada somente quando as normas corretivas não alcançarem a elisão praticada de forma direta.

### **1.16 Norma Geral Anti-elisiva veiculada pela Lei Complementar nº 104/2001**

A Lei complementar nº 104/2001 acrescentou um parágrafo único ao art. 116 do CTN, para autorizar a autoridade administrativa a desconsiderar atos e negócios jurídicos praticados com a finalidade de *dissimular* a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. Alguns afirmam ser esta a norma anti-elusiva brasileira, de caráter geral, destinada a evitar o abuso de direito e ou abuso de forma.

---

<sup>297</sup> TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado** – Autonomia privada, simulação, elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 236-237.

<sup>298</sup> TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado** – Autonomia privada, simulação, elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 238-239.

<sup>299</sup> TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado** – Autonomia privada, simulação, elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 276-278.

Helena Tôres, embora reconheça o alcance bem menos longínquo do dispositivo, ainda lhe atribui o poder de conferir aos legislativos a competência para fixarem em lei a forma de desconsideração de atos ou negócios jurídicos constituídos sem causa, ou para encobrir um outro negócio real (simulado ou em fraude à lei).<sup>300</sup>

Ocorre que a desconsideração albergada pelo dispositivo tão somente alcança os atos e negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular. E dissimula-se (ou seja, esconde-se) por meio de simulação, que no caso será relativa, posto haver um negócio a ser dissimulado.

Assim, a nosso ver, tal dispositivo não autoriza a desconsideração por fraude à lei, visto que nesta hipótese o ato ou negócio praticado não visa a dissimular outro (exceto quando houver simulação e fraude relativa associadas), sendo ostensivo e real, sério, embora vise a contornar a norma que rege a hipótese de incidência.

### 1.17 A Fraude à lei tributária

Ferreiro Lapatza<sup>301</sup> afirma que são dois os pressupostos de identificação da fraude à lei: a) abuso de formas, em vista de uma utilização para fins diversos daqueles previstos em lei e; b) propósito de evadir total ou parcialmente o tributo.

Entendemos que pela redação do art. 166, VI do Código Civil há necessidade de presença do elemento subjetivo na fraude à lei, porquanto a fraude visa “tem por objetivo” fraudar lei imperativa. No caso do direito tributário, verifica-se esse elemento subjetivo na ausência de causa negocial ou propósito negocial, o qual, todavia, somente pode ser aferido após a análise da situação como um todo.

---

<sup>300</sup> “Ao nosso ver, com o referido parágrafo único, do art. 166 do CTN, o legislador nacional atribuiu aos legislativos importante instrumento para que estes possam controlar, de forma segura e objetiva, os atos elusivos que sejam constituídos sem causa ou para encobrir um outro negócio real (por simulação ou fraude à lei), visando a uma economia de tributos ou superar vedações previstas no ordenamento e para obter vantagens fiscais, de modo indevidos”. TÔRRES, Helena. **Direito Tributário e Direito Privado** – Autonomia privada, simulação, elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 238-239.

<sup>301</sup> FERREIRO LAPATZA, José Juan. **Economia de opcion, fraude de ley, sanciones y delito fiscal**. Revista Técnica Tributaria, 52/47. Madrid: RTT, 2001 *apud* TÔRRES, Helena. **Direito Tributário e Direito Privado** – Autonomia privada, simulação, elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 246.

E no tocante à lei imperativa, há de se concluir forçosamente que não se trata da lei civil, mas a própria lei tributária. É o contorno desta lei que se deseja, ao final. O contorno à lei civil, na realização de negócios desprovidos de boa-fé, e portanto, sem causa, visa tão somente ao objetivo final, que é o desvio da norma imperativa tributária. Dai, não haver qualquer dúvida quanto à possibilidade de aplicação do conceito de fraude à lei no direito tributário brasileiro.

No caso da simulação, poderá ser relativa ou absoluta no direito tributário. Dar-se-á, em grande parte, quando o objetivo de escapar à norma tributária do negócio dissimulado é que dá origem ao negócio simulado. Mas também poderá incidir sobre partes do negócio, como mediante alterações de preço e custo. Na hipótese de simulação relativa, ato simulado, ostensivo, não visa senão a escamotear o ato dissimulado, que retirado o véu, poderia ser considerado como fato imponible. E será absoluta, o negócio é produzido para produzir uma vantagem (isenção, redução, etc.) ou para reduzir o tributo (v.g., no caso de produção de custo para reduzir o lucro real).

### **1.18 O reconhecimento da fraude e o lançamento do imposto na legislação federal**

Embora não regulado ainda o procedimento ordinário estipulado parágrafo único do art.116 (na redação dada pela Lei Complementar nº 104/2001) para que se desconsidere o ato ou negócio jurídico praticado com a finalidade de dissimular, no caso dos tributos federais, a legislação federal confere, por outros dispositivos, este poder à Fazenda, a saber, pela interpretação conjunta dos art. 149, VII 118 do CTN, art. 44 da Lei nº 9.430/96 e art. 72 da Lei nº 4.502.

O art. 118, ao falar em “a definição legal do fato gerador é interpretada” está, por uma forma sucinta, fazendo menção ao ato do aplicador em fazer a subsunção do fato à norma obrigacional. A definição do *fato gerador* que interpreta é aquela constante da lei. E a interpretação é o ato do aplicador, face ao fato concreto a ele apresentado, em cotejá-lo face ao dispositivo de lei. Não há dúvidas nisso. Trata-se de disposição de cunho evidente.

Assim, esta subsunção do aplicador, consoante a redação do art. 118, poderá ser feita com abstração da validade dos atos efetivamente praticados, o que faz com que: a) o ato nulo possa ser apreciado como válido para que sobre ele se faça a subsunção da norma ao fato, e esta é a faceta mais comumente conhecida deste dispositivo; b) o ato válido, aparentemente, porque não decretada sua nulidade ou ineficácia pelo Poder Judiciário, possa ser reconhecido como nulo ou ineficaz, *para o estrito efeito de realizar a subsunção do fato à norma.*

É nesta segunda acepção que encontramos os casos de fraude e simulação. Analisemos primeiramente o caso da fraude à lei.

Nesta situação, verificada um negócio jurídico com objetivo de fraudar a lei tributária obrigacional (que é imperativa), ainda que seja ele válido, poderá a autoridade fazendária considerar desde já sua natureza *in fraud legis* para o efeito meramente tributário, abstraindo, portanto, de sua validade, e da decretação de sua nulidade pelo Poder Judiciário.

Ora, se praticado *in fraud legis*, o ato é nulo (art. 166, VI, CC), portanto. É este reconhecimento que a autoridade administrativa não precisa aguardar de uma decisão judicial, para o efeito de efetuar a subsunção do fato à hipótese de incidência legal, assim considerando-o, porque pode abstrair de sua validade jurídica para efetuar-la, feita a subsunção com a repugnação do ato em fraude à lei.

É esta repugnação que merece esclarecimento. Isto porque verificando ser nulo o ato em fraude a lei, e havendo desde já - porquanto efetivamente conhecido no procedimento fiscal - o resultado que implica a aquisição de capacidade contributiva, o fator que impediria o lançamento, o ato *in fraud legis*, ao ser repugnado, pela consideração de sua nulidade na via administrativa, ou para quem preferir, pelo seu afastamento ou pela sua ineficácia para efeitos tributários, deixa de produzir os efeitos que lhe seriam próprios, consoante desejado pelo particular. Ou seja, *deixa de existir o contorno que afastava a regra de tributação, restando tão somente a aquisição de capacidade econômica.* E é por isto que a autoridade administrativa, no seu dever de ofício, pode lançar o crédito tributário de ofício nesta situação. Porque verifica a aquisição de capacidade econômica que é captada pela lei tributária, e não remanesce presa aos efeitos do ato em fraude à lei, porque pode - para este efeito - levar em consideração sua nulidade, independentemente de decisão judicial.

Tal *consideração de nulidade*, todavia, embora seja uma expressão forte, equivale tão somente à *abstração da validade* para efetuar a subsunção do fato à norma geral. Como afirmou Heleno Tôres<sup>302</sup>, a previsão de ineficácia do negócio jurídico tanto pode advir de normas de direito privado, quanto de direito tributário; a única diferença é que, neste último caso, suas conseqüências afetam apenas a relação tributária, sem qualquer implicação com a relação de direito privado; e no caso das normas de direito privado, suas implicações afetam tanto a relação de direito privado quanto aquela de direito tributário.

Assim, como o art. 149, VII do CTN permite o lançamento de ofício, verificada a fraude, poderá esta autoridade, ato contínuo, efetuar o lançamento relativamente a tal fato gerador.

Por outro lado, conforme verificamos em tópico específico, a fraude à lei é conduta contemplada no art. 72 da Lei nº 4.502/64. De fato, tal lei é especificamente dirigida ao imposto sobre o consumo. Ocorre que por força do art. 44 da Lei nº 4.502/64 o conceito de fraude fica, no âmbito federal, estendido a todos os demais tributos, vez que para aplicação da penalidade pecuniária ali disposta (150%) há que se verificar, antes, subsunção ao conceito de fraude.

Isto porque, nos termos do art. 72, considera-se fraude a ação ou omissão dolosa, que tenha por finalidade impedir (ou retardar) a ocorrência do fato gerador, no que se inclui a fraude à lei, tanto pelo critério objetivo (contorno de lei imperativa), como pelo critério subjetivo (ação dolosa, intencional, portanto, dirigida a este fim). E, como a redação conjunta do art. 44 da Lei nº 9.430/96 com o art. 72 da Lei nº 4.502/64 pressupõe a falta de pagamento (ou de declaração constitutiva), pressupõe, antes disso, o descumprimento da obrigação tributária principal, justamente este que vem a ser objeto da penalidade.

Desta forma, esta combinação de dispositivos autoriza, também, o lançamento do crédito tributário, ainda que no caso da fraude à lei, nos termos em se daria, caso fosse realizado o negócio jurídico direto.

---

<sup>302</sup> TÔRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado** – Autonomia privada, simulação, elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 378.

Negar-se isso equivale a defender uma situação por demais esdrúxula, que consistiria no poder conferido à autoridade fazendária para abstrair da validade do ato em fraude à lei ou simulado, lançar a multa qualificada sobre o crédito que restou não adimplido, mas, no entanto, abster-se de lançar o crédito tributário, por ausência de autorização legal para tanto (norma que permita a desconsideração do negócio *in fraud legis*).

Além desta situação incompatível com a sistematicidade do ordenamento, haveria um total e insuperável conflito com o conceito de sanção, porquanto ela deriva de um ato ilícito. A sanção do art. 72 pressupõe falta de pagamento e fraude. Mas entender-se que poderia a autoridade considerar falta de pagamento para o fim de aplicar a multa qualificada, sem todavia, poder lançar o crédito decorrente da falta de pagamento é absurdo.

Pela teoria administrativa dos poderes implícitos, se a autoridade possui o dever de realizar algo, também possui as competências para tanto. Assim, se a autoridade *pode* (e, considerando que seu atuar, no direito tributário é vinculado), então, *deve* abstrair da validade do ato jurídico praticado para fazer a subsunção legal, se verificá-lo simulado ou em fraude à lei, impedir que ela possa afastar o ato simulado ou que possa efetuar o lançamento desconsiderando os efeitos do contorno à lei imperativa, significa negar sua competência.

Tal teoria também restaria violada em tal caso, porquanto ter-se-ia que admitir que a autoridade fazendária possui o poder de identificar o ilícito, tem o dever de lançar o ilícito e sancioná-lo, mas numa determinada hipótese resta alijada deste poder.

Por fim, por uma condição verdadeiramente existencial, o sistema jurídico deve ostentar coerência, e em muitas vezes ela advém da interpretação sistemática, visando a articular os dispositivos cogentes de forma que venha a ter sentido e eficácia. Este é, ao nosso ver, o que pretendeu afirmar Tulio Rosembuj<sup>303</sup> ao dizer que *al desvelar el fraude de ley el efecto consiste en la plena sujeción del hecho a la ley defraudada*.

Acreditamos, então, que pelo menos no que tange à legislação federal, nenhuma norma anti-elisiva necessite ser criada para que a autoridade fazendária possa afastar o ato em fraude à lei ou simulado, e tributar o negócio jurídico direto ou o ato dissimulado.

---

<sup>303</sup> ROSEMBUJ, Túlio. **El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario**. 2ª ed. Prólogo de Franco Gallo. Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 1999, p.80.

A situação envolvendo simulação não é diferente. Uma vez retirado o véu do embuste, constatando-se a presença de interposição de pessoas (inciso I), cláusula acessória falsa (inciso II) ou falsidade na aposição de data (sejam antedatados ou pós-datados – inciso III), poderá a autoridade fazendária prescindir da decretação da nulidade do ato simulado pela autoridade juridical, e igualmente admitir o dissimulado, para o efeito de subsumi-lo à norma geral obrigacional.

E para ambas as situações, não exigência de procedimento específico a ser estabelecido em lei ordinária, consoante prescrevia a redação do art. 116, porquanto os dispositivos utilizados (art. 149, VII, e 118) não exigem prévio procedimento nem atribuição de poderes e competências a autoridades específicas.

A única diferença substancial está na composição de suporte, porquanto não incluiria o art. 72 da Lei nº 4.502/64 mas o art. 71, vez que a simulação, nesta legislação é tratada como *sonegação*. Isto porque anteriormente à retirada do véu, nada há a se falar acerca do ato simulado, que deve prosseguir em seus efeitos de não fazer irromper a relação obrigacional, se não se constituir em fato imponible, ou mantendo-a nos níveis originais, se destinada a simulação a reduzir o impacto obrigacional. Assim, antes deste momento, não há falar em fraude nem em *sonegação*.

Contudo, posteriormente à retirada do véu que encobria a relação dissimulada, se houver, ou sua inexistência, no caso da simulação absoluta, ter-se-á situação de *sonegação*, que em nada difere das demais hipóteses de ocultação da ocorrência do fato gerador. Ora, se existente o fato dissimulado, e era ele quem promoveria a ocorrência do fato gerador, então, por ter sido escondido, o que na verdade se escondeu, na visão do art. 71, foi a ocorrência do fato gerador, não se cabendo falar, assim, de conduta que visava, dolosamente, à não ocorrência do fato gerador. Trata-se de idêntica situação àquela em que ocorre o negócio mas o empresário não o registra nos livros fiscais e contábeis.

Assim, na situação de hipótese, a autorização para tributar-se o fato dissimulado ou o equivalente ao que seria devido não fosse a simulação absoluta encontra-se nos art. 118 e 149, VII do CTN, c/c os art. 44 da Lei nº 9.430/96 e 71 da Lei nº 4.502/64.

Veja-se que negar esta competência significa negar vigência ao art. 118, impedindo-se a abstração. Se para abstrair da validade do ato praticado há que se aguardar lei ordinária, então o dispositivo, que já tinha vigência e aplicação anteriormente à lei complementar nº 104/2001, há que ser afastado, o que somente poderia ocorrer por decisão final do Poder Judiciário.

Entendemos, então, que obedecido este procedimento simples do art. 118 c/c o art. 149, VII, ambos do CTN, e com os art. 44 da Lei nº 9.430/96 e art. 71 ou 72 da Lei nº 4.502/64 (dependendo da situação, se simulação ou fraude), poderá ser lançado o tributo não pago por fraude à lei ou simulação, abrindo-se, então, caminho para verificar se este não pagamento, aliado à conduta *in fraud legis* ou simulada, poderá ser subsumido à hipótese prevista nos art. 71 ou 72 da Lei nº 4.502/64.

Veja-se assim que, de forma simples, nosso ordenamento logrou regradar a elisão ilícita de forma simples, sem o apelo a fórmulas complexas de cláusulas anti-elisivas.

Também não se diga que por tal meio, em especial no que tange à fraude à lei, aplica-se a analogia para o efeito de cobrar tributo. Em primeiro lugar, conforme demonstrado, não há espaço para analogia, mas mera aplicação da norma tributária, uma vez subtraído o empecilho representado pela norma de contorno, de forma que restem ambos: a) a aquisição de capacidade econômica e; b) a inexistência do ato *in fraud legis*, e, portanto, da influência da norma de cobertura. Tais situações, por si só já habilitam o lançamento tributário.

Por outro lado, a tese da vedação do emprego da analogia pressupõe a submissão de um fato não tributável, não sujeito a nenhuma *fattispécie*, reconduzido a uma prevista em lei (parágrafo único do art. 108, CTN). Não é o caso da fraude à lei, em que o ato é ilícito, e somente não faz ocorrer o fato gerador porque apoiado em uma norma de cobertura. Ao ser abstraída esta validade e afastado o ato, fica também ele sem apoio na norma de cobertura, podendo ser reconduzido à norma obrigacional sem recurso à analogia.

Tal argumento deve ser reforçado pelo fato de que tanto a nossa legislação como a de outros países que adotam o direito continental adotam o conceito de *fato gerador*, que é, portanto, um fato, *uma situação*, tal qual definido, e não um ato ou negócio jurídico. Desta



forma, ao final e ao cabo, eliminado o ato *in fraud legis* e afastados os efeitos da norma de contorno, restarão somente *atos*, vez que o negócio jurídico em fraude à lei foi administrativamente afastado. E os fatos, independentemente da roupagem que lhe dão os atos e negócios jurídicos, podem ser bem mais facilmente reconduzidos ao fato hipotético definido como gerador da obrigação tributária.

E ainda que houvesse de fato aplicação da analogia, restaria plenamente justificado seu emprego, como o é nos países que adotam normas gerais anti-elisivas, em que a analogia é aceita, com mitigação da legalidade, para recompor o prejuízo ao sistema jurídico causado pela fraude, para restauração do violado princípio da boa-fé, possuindo o ato fraudulento potencial e razoável lesividade à sociedade.

É neste sentido que afirma Tulio Rosembuj<sup>304</sup>, que, embora afirme não ser necessário o emprego da analogia na fraude à lei, reconhece que sua aplicação correta contribui com os demais meios de interpretação para estabelecer condições que levem a sua execução:

*La conexión fraude de ley/analogía no vulnera en sí misma el principio de legalidad, a menos que la actuación administrativa abuse de sus poderes, extendiendo su ámbito a los que son el núcleo esencial de la libertad patrimonial y la seguridad jurídica.*

Por outro lado, a redação do parágrafo único do art. 116, ao nosso ver não tem a amplitude de uma norma geral anti-elisiva, porque somente visa a desconstituir o ato *simulado*, e ainda de forma relativa (simulação relativa), porquanto prevê a existência do ato *dissimulado*. Isto porque a dissimulação não pode ocorrer na fraude à lei, que necessariamente revela ato desejado pelas partes e ostensivamente apresentado, o que leva a crer que o dispositivo não tratou da fraude à lei, já que nela, as partes não dissimulam a ocorrência do fato gerador, mas praticam um ato em que ele não ocorre, sendo tal ato, todavia, praticado mediante contorno da lei que estabelece sua hipótese de incidência.

Assim, tal posição não pode ser considerada restrita demais. Ela decorre da análise dos textos positivados. O vocábulo *dissimulado* possui conteúdo semântico específico e

---

<sup>304</sup> ROSEMBUJ, Túlio. **El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario**. 2ª ed. Prólogo de Franco Gallo. Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 1999, p.137.

definido no direito. Não há como afastar isso. Assim, a norma prescrita no parágrafo único, por ser efetivamente de aplicação restrita, não pode ser considerada uma cláusula geral anti-elisiva. Acreditamos que a inserção deste dispositivo na norma geral tributária brasileira decorreu de engano, talvez provocado pela ânsia de reproduzir aqui, princípios do direito continental europeu, mas sem uma análise criteriosa da legislação já existente.

### 1.19 O evidente intuito de fraude

A redação original do art. 44 previa que a multa de ofício qualificada seria aplicada nos casos de “*evidente intuito de fraude*, definido nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64”. Na atual redação eliminou-se esta expressão, substituindo-a por “o percentual [...] será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 [...]”.

Tendo em vista a reordenação do texto, dada pela redação da Lei nº 11.488/2007, que suprimiu a expressão *evidente intuito de fraude*, cumpre analisar se houve ou não alteração do conteúdo prescritivo e, neste caso, se é cabível aplicação do art. 106 do CTN (retroatividade da lei mais benéfica ao réu). Trata-se, assim, de consideração de ordem prática.

A situação torna-se ainda mais complexa, pois o Carf editou a Súmula nº 14 com o seguinte teor: *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 nosso)

Inicialmente, cabe ressaltar que: a) a evidência é do *intuito de fraude* e não da fraude em si, recaindo, portanto, sobre o dolo; b) o intuito de fraude está definido nos art. 71 a 73. Assim, trata-se do intuito de sonegar, de fraudar e de conluir. Ao concebê-los sob uma única denominação, *fraude*, a lei criou um *discrímen* entre a fraude *gênero* (definida no art. 44 da Lei nº 9.430/96) e a fraude *espécie* (definida no art. 72 da Lei nº 4.502/64). Por isso, neste estudo, as trataremos como fraude em sentido amplo (art. 44) e fraude em sentido estrito (art. 72).

A aplicação da norma reescrita destinava-se a atingir as situações em que o dolo da sonegação, da fraude ou do conluio restava constatado, verificado, claro, certo, manifesto, perceptível (evidente, pois). Dirigia-se, então, a exigir que a qualificação da multa somente atingisse os casos em que o dolo restava demonstrado. Veja-se que a conclusão a que chegamos não é tão simples, pois a expressão *evidente intuito de fraude* não fala expressamente em dolo, e por isso já levou a muitas outras interpretações e mesmo confusões.

Alegou-se já, *v.g.*, que a fraude teria que ser evidente, o que impunha exoneração dos planejamentos tributários, em que a fraude é de difícil constatação. Veja-se, apenas a título de menção, que a fraude complexa não impede a comprovação do dolo (sua evidência), o qual não precisa estar estampado, escancarado, grifado e pintado em cores vivas, bastando que seja comprovado, estando, pois, a referida situação no campo de abrangência da infração qualificada.

Mas vista e interpretada a expressão deste modo, nota-se total simetria da velha com o a nova redação, que ao remeter diretamente a qualificação à presença das circunstâncias qualificadoras (sonegação, fraude e conluio) automaticamente exige a presença do dolo na constituição da infração, vez que as redações dos art. 71 a 73 expressamente falam em *ação ou omissão dolosa*. Assim, nenhuma modificação de cunho prescritivo se viu, mas tão somente melhora na redação.

Desta forma, não tendo havido aumento do campo de aplicação da multa qualificada pela nova redação, não há motivo para se alegar retroatividade benéfica, vez que esta somente tem cabimento se a nova lei puder ser interpretada de maneira mais favorável ao acusado, o que não se dá. Também pela mesma razão não se tornou anacrônica a súmula Carf nº 14.

### **1.20 Cúmulo de circunstâncias qualificativas. Cúmulo de penalidade administrativa e penal.**

A aplicação da multa qualificada não impede, ademais, a aplicação de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, nos termos do §1º do art.44. De fato, uma das penalidades que podem ser aplicadas em cúmulo com ela é a multa agravada, posto que o

§2º faz menção expressa à majoração pela metade do percentual aplicável no §1º, que é de 150%. Assim, aplicadas cumulativamente as multas qualificada e agravada, o percentual de 150% passa a ser adicionado de sua metade (75%), resultando numa multa de 225% sobre o montante do tributo não pago, nem declarado. Também não fica obstada a possibilidade de penalização por crime contra a ordem tributária (art.1º e 2º da Lei nº 8.137/90) acaso a conduta praticada satisfaça também um dos tipos penais previstos naquela Lei.

A multa qualificada, também por limitação do §2º do art.44, não incide sobre conduta reveladora de sonegação, fraude ou conluio envolvendo falta de pagamento de estimativas mensais ou de incidência mensal do IRPF, posto que limitada à hipótese do inciso I. Assim, ainda que a autoridade fiscal insista na qualificação da multa de ofício relativa ao inciso I ao final do exercício, havendo, como decorrência da apuração, satisfação à hipótese de incidência da multa prevista no inciso II, a penalidade de multa cominada neste inciso não poderá ser duplicada por falta de previsão legal.

### **1.21 Cominação *in abstracto* e aplicação *in concreto***

Aplicam-se às multas de ofício cominadas no art.44 da Lei nº 9.430/96, seja na modalidade básica, agravada ou qualificada, as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218/91, caso o contribuinte efetue pagamento, compensação ou requeira o parcelamento nos prazos ali demarcados. Assim, o percentual fixado nos incisos I e II e nos §§1º e 2º cuidam da cominação *in abstracto*, devendo-se efetuar substancial redução na situação *in concreto* se pagas as penalidades dentro do prazo estipulado.

Em resumo, o pagamento ou a compensação no prazo de 30 dias a notificação do lançamento enseja redução de 50%. Se efetuado no prazo de 30 dias após a notificação da decisão de primeira instância, enseja redução de 30%. O parcelamento requerido no prazo de 30 dias da notificação de lançamento enseja redução de 40%. Se efetuado no prazo de 30 dias da notificação da decisão de primeira instância, enseja redução de 20%.

## **2. As circunstâncias qualificativas: Sonegação, fraude e conluio**

Se a multa cominada no §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 foi denominada multa qualificada, insta mencionar que a infração (conduta violadora) que lhe é antecedente, além de resultar na falta de pagamento ou de declaração de tributo é acometida de circunstâncias qualificativas, que são a sonegação, a fraude ou o conluio.

Assim, se as infrações preconizadas no art. 44, inciso I e II são objetivas, pois independem da intenção do agente (art.136, CTN e art.44, Lei nº 9.430/96), a multa qualificada não prescinde do componente subjetivo. Percebemos aqui, então a presença dos elementos objetivo e subjetivo como elementos da multa qualificada.

Há na multa de ofício básica somente o elemento objetivo, que é a falta de pagamento, recolhimento, declaração, ou de declaração inexata. Trata-se de situação objetiva, em que a constatação do não recolhimento ou pagamento é de fácil comprovação, mediante consulta aos sistemas de pagamento, a constatação da não declaração é tão simples quanto, mediante consulta aos sistemas que registram as declarações enviadas, e a declaração inexata é constatável facilmente, mediante análise da declaração prestada em cotejo com a falta da informação necessária ao débito.

Não se admite qualquer outra cogitação acerca das intenções do agente, bastando que o débito remanesça não pago nem declarado.

Por outro lado, além do elemento objetivo da multa qualificada, ou seja, além do não pagamento e da não declaração do débito, deverá, ainda, ser buscado na redação dos art. 71, 72 e 73 as *circunstâncias qualificadoras* da infração qualificada, que são a sonegação, a fraude e o conluio. A redação de tais artigos revelará que o elemento subjetivo da infração relaciona-se com a circunstâncias qualificativas da infração.

### **2.1 Sonegação (art. 71)**

A sonegação<sup>305</sup> é definida no art. 71 da Lei nº 9.430/96 como 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. Trata-se da prática de uma ação ou omissão dolosa, ou seja, intencional, provocada com ciência e desígnio pré-definido.

A conduta deve ser *tendente* a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária. *Tender* significa inclinar-se a, dirigir-se para, encaminhar-se para. Assim, *tendente* a impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária é a conduta que se dirige, que se inclina, que se encaminha dolosamente para impedir ou retardar este conhecimento. E não apenas de forma integral. Pune-se a conduta tendente a impedir ou retardar parcialmente este conhecimento.

O conhecimento de que se fala é o conhecimento: a) da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; b) das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Isto porque a conduta praticada para impedir ou retardar o conhecimento da autoridade visa a dela ocultar, em primeiro lugar, a ocorrência do fato gerador *in concreto*. Sendo o fato gerador aquela condição necessária e suficiente à ocorrência da obrigação tributária principal (art.114, CTN), e sendo o crédito tributário aquele que decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta (art. 139, CTN) a ação ou omissão que vise a impedir ou retardar este conhecimento se destina, em última instância a impedir ou retardar o conhecimento acerca do crédito tributário devido, ou seja, manter a Fazenda em erro quanto a existência de um débito do sujeito passivo.

---

<sup>305</sup> BRASIL. Lei nº 4.502/64 - Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;  
II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Nos tributos sujeitos a homologação (art. 150, CTN - grande maioria dos tributos atuais) o contribuinte recebe máxima carga de colaboração, devendo apurar, declarar e recolher o tributo devido, limitando-se a Fazenda a homologá-lo. Neste caso, a conduta aqui tratada consiste não só no descumprimento deste dever ou seu cumprimento de forma indevida, mas adicionada a uma ação ou omissão que leve à Fazenda a crer que a não apuração ou a apuração indevida realizada são efetivamente reveladoras dos eventos praticados, ou seja, além de não pagar nem declarar o tributo devido o sujeito passivo procura esconder o próprio evento ocorrido e não apurado por ele, escondendo-o no fato que formalizará.

Veja-se que a previsão desta conduta como qualificadora pretende coibir a apuração indevida do tributo. Ora, o contribuinte é obrigado a manter registro fiel dos atos e fatos econômicos praticados em sua contabilidade. Todavia, a regra visa a dar coercibilidade a este dever, posto que a escrituração indevida, que esconde fatos geradores, visa a impedir o conhecimento da autoridade fazendária de sua ocorrência.

A circunstância qualificativa incide também sobre a conduta tendente a impedir ou retardar o conhecimento da autoridade acerca da *natureza* do fato gerador ou de suas circunstâncias materiais. Impedir o conhecimento acerca da *natureza* do fato gerador significa impedir o conhecimento de que ele é hábil para desencadear a relação obrigacional tributária. Ou seja, embora fato, e fato econômico, e fato jurídico, não é fato gerador da obrigação tributária. Assim, ainda que não se impeça o conhecimento da ocorrência do fato, ele aparece mas não com a natureza de fato gerador. Tudo se passa como se estivesse fora do campo de incidência da norma tributária.

Ora, mas a ocultação da natureza do fato, conforme prescrita no art. 71, I, da Lei nº 4.502/64 aparece como tipo alternativo, relativamente à própria ocultação do fato gerador. Implica isso dizer, que haverá hipótese em que o fato gerador é apresentado, porém sem sê-lo tido como fato *gerador* da obrigação.

Ora, registrá-lo, mas sem o timbre que lhe confere o art. 114 do CTN, como quer o inciso I, impõe necessariamente o emprego de um ardil nas situações em que o sujeito passivo está acometido do dever de escriturar os fatos econômicos, como se dá com as pessoas jurídicas e algumas pessoas físicas. Registra-se na contabilidade o fato gerador, mas não com

esta natureza, como, v.g., no caso de uma receita tributável pelo IRPJ que vem a ser registrada em uma outra conta de receita que não é levada ao resultado. E nada mais, pois se a ocultação do fato gerador vier acompanhada por uma outra configuração que lhe passa a ser dada para justificar sua não ocorrência nos termos do art.114 do CTN ter-se-á então fraude (art. 72) e não sonegação (art. 71), como, por exemplo, registrar aquela receita não tributável como indenização por dano material, porquanto nesta outra conduta, tenta-se modificar característica essencial do fato gerador, para evitar o pagamento do imposto.

Assim, mesmo no caso da estrita sonegação, ter-se-á *fraude*. Não a fraude em sentido estrito (conforme prescrita no art.72) mas fraude em sentido amplo, como previa a redação anterior da multa qualificada (intuito evidente de fraude) preconizada na redação anterior do art. 44 da Lei nº 9.430/96, consistente no ardil destinado a ocultar o fato gerador, sua natureza ou circunstâncias materiais. A fraude no sentido penal, o *enganar* arditosamente alguém para obter uma vantagem indevida, que como vimos, corresponde, sob criteriosa e rigorosa análise, à figura do dolo civil, ou seja, o ardil para enganar arditosamente alguém a fazer um negócio que não faria

Já impedir o conhecimento das circunstâncias materiais do fato gerador é, ao contrário da hipótese anterior, em que esconde-se sua natureza, para tê-lo como um mero fato econômico fora do espectro de incidência da norma, um esconder parcial, em que alguma circunstância, alguma situação ou estado deste fato econômico é alterada para retirá-lo do campo de incidência. Esta circunstância poderá se referir a um elemento temporal, espacial, material ou mesmo quantitativo.

Ambas as situações já vinham previstas no inciso II do art. 112 do CTN, que trata da aplicação do princípio *in dubio pro reo* no direito tributário. E tanto lá como cá, dizem respeito à caracterização de um fato. Assim, o art. 112, II, do CTN dispõe que em havendo dúvida quanto à natureza do fato ou às suas circunstâncias materiais, a lei tributária deve ser interpretada da maneira mais favorável ao acusado.

No inciso I do art. 71 da Lei nº 4.502/64 prescreve-se que é sonegação a conduta de impedir ou retardar o conhecimento da autoridade sobre a natureza ou as circunstâncias materiais do fato (gerador).



O tema das circunstâncias é caro ao direito penal. Mirabete as define como sendo dados subjetivos ou objetivos *que fazem parte do fato natural*, agravando ou diminuindo a gravidade do crime sem modificar-lhe a essência. Lá, no direito penal, há as circunstâncias judiciais e as circunstâncias legais. As primeiras, a serem consideradas na fixação inicial da pena a ser imposta ao agente de qualquer delito (art. 59, CP); as legais podem ser genéricas, quando previstas na parte geral do Código Penal (agravantes, atenuantes, e causas gerais de aumento e diminuição de pena) ou especiais, constante da parte especial<sup>306</sup>.

As circunstâncias qualificadoras no direito penal são aquelas que fazem parte do chamado tipo qualificado, ao qual, devido a elas, é cominada uma pena mais severa em seus limites, como no caso do homicídio cometido por motivo torpe, fútil, mediante paga ou promessa de recompensa, com emprego de veneno, de emboscada, dentre outras qualificadoras.

No caso da sonegação, vemos que ela em si já é uma circunstância qualificadora (art.68, §2º, Lei nº 4.502/64). Assim, as circunstâncias materiais a que faz menção o inciso I do art. 71 não são as circunstâncias que tornam a infração qualificada. Ocultar da autoridade uma circunstância material do fato gerador é que é uma circunstância qualificadora. Mas a circunstância material ocultada é um dado, um elemento, uma situação que dá contornos a ele, e que se refere, por ser material, a algum dado da realidade, da situação econômica colhida, em oposição aos dados formais, que ficam necessariamente estampados nos documentos jurídicos que formalizam o ato praticado.

A leitura do dispositivo precisa ser posta no contexto em que a norma foi editada, posto seu foco no pressuposto de fato (e suas circunstâncias *materiais*).

A diferença entre direito material e direito formal vem de longa data. Por ela, o direito material (ou substantivo) seria o conjunto de normas destinadas a disciplinar as relações jurídicas, enquanto que o direito formal seria um instrumento a serviço do direito material (por isso, também denominado adjetivo), constituído pelo conjunto de normas que regem o processo e a atividade do juiz<sup>307</sup>

---

<sup>306</sup> MIRABETE, Julio Fabrini. **Manual de Direito Penal**. São Paulo: Atlas, 1998. 1, 2 v., p.286-287.

<sup>307</sup> CINTRA, A. C. de A.; GRINOVER, A. P.; DINAMARCO, C. R. **Teoria Geral do processo**. 23ªed. São Paulo: Malheiros, 2007, p.46.

No que tange ao direito tributário, Dino Jarach<sup>308</sup>, teórico da escola do fato gerador, que grande valia tem para o exame e análise destes termos inseridos na legislação sessentista, aduz que o direito tributário material é o conjunto de normas que disciplinam o tributo e as relações acessórias que se vinculam ao tributo, enquanto que o direito tributário formal seria o conjunto de normas que disciplinam a atividade administrativa e as relações que teleologicamente se vinculam ao tributo. Assim, para ele, a vinculação lógica e necessária ao tributo caracteriza o direito material, enquanto que sua falta, bem como a vinculação teleológica explicam a distinção entre direito tributário formal do material.

Para Jarach, o pressuposto da obrigação tributária é sempre um fato e nunca um negócio jurídico<sup>309</sup>, inclusive nas relações tributárias obrigacionais derivadas de negócio jurídico, porque nelas a relação jurídica não decorre da vontade das partes, mas da Lei, ingressando o negócio jurídico como um fato, destinado a originar a relação obrigacional.<sup>310</sup> Tudo isto, porque o legislador do direito tributário elegeu o fato impositivo como fato impositivo da relação obrigacional.<sup>311</sup>

Para Jarach<sup>312</sup>, ainda, a classificação dos impostos em impostos sobre fatos econômicos (no qual estaria o imposto sobre a renda) e impostos sobre negócios jurídicos (como exemplo, o imposto sobre herança ou sobre doações) é errônea, pois todos os impostos reconhecem como fato impositivo um fato econômico.

Ruy Barbosa Nogueira<sup>313</sup> nomeia os pressupostos de fato da incidência os ou fatos impositivos como as fontes reais, que ocupam o lugar do fato na tridimensionalidade fato-norma-valor do direito tributário. Para ele, fato é a situação ou relação fática ocorrida *in concreto*. E fontes formais são os atos normativos pelos quais o direito nasce.

---

<sup>308</sup> JARACH, Dino. **El hecho imponible**: teoría general del derecho tributario sustantivo. 3ª ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1982 (1ª ed. prefaciada em 1943), p.16-17.

<sup>309</sup> JARACH, Dino. **El hecho imponible**: teoría general del derecho tributario sustantivo. 3ª ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1982 (1ª ed. prefaciada em 1943), p.74.

<sup>310</sup> JARACH, Dino. **El hecho imponible**: teoría general del derecho tributario sustantivo. 3ª ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1982 (1ª ed. prefaciada em 1943), p.78.

<sup>311</sup> JARACH, Dino. **El hecho imponible**: teoría general del derecho tributario sustantivo. 3ª ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1982 (1ª ed. prefaciada em 1943), p.81.

<sup>312</sup> JARACH, Dino. **El hecho imponible**: teoría general del derecho tributario sustantivo. 3ª ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1982 (1ª ed. prefaciada em 1943), p.124-125.

<sup>313</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p.47-48.

Para Ruy Barbosa Nogueira<sup>314</sup> o fato gerador compreende o cerne objetivo (material) e os aspectos *subjetivo, espacial, temporal e quantitativos*. O *cerne material* é sua consideração material, encarnada pela *situação* de fato que a lei descreve, sendo por isso configurado pelo CTN como *situação* definida em lei como necessária e suficiente. Assim, entende que o cerne material estaria aí restrito, sendo os demais aspectos (subjetivo, espacial, temporal e quantitativo) dispostos em outros dispositivos, vinculados ao cerne material de forma sistemática, dentro do sistema normativo. Tal situação poderia, ainda, ser descrita na lei de forma específica (entrada no território nacional - Imposto sobre Importação) ou de forma genérica (aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza – Imposto sobre a Renda).

O *cerne material* de Ruy Barbosa Nogueira corresponde em parte ao que Paulo de Barros Carvalho<sup>315</sup> trata como *critério material* da regra-matriz de incidência, sendo composto por um verbo e seu complemento, despido, todavia, de considerações temporais, espaciais ou subjetivas.

Becker<sup>316</sup> que pertencerá à escola que rechaça a introdução de conceitos de outras ciências no ato de pensar jurídico, por contaminá-lo, dá impulso às críticas a esta posição, asseverando que não se deve *esquecer que o fato jurídico (ex.: contrato de compra e venda), quando integra a hipótese de incidência, não perde a juridicidade, pois é justamente com a sua natureza jurídica específica que ele entra na composição da hipótese de incidência, de tal modo que, se o fato não se juridicizou (permanecendo apenas fato econômico), ou juridicizou-se com diferente natureza jurídica (ex.: contrato de empreitada), então não se terá realizado a hipótese de incidência em foco e, em conseqüência, não houve incidência da respectiva regra jurídica; e porque não houve incidência, também inexistiu a relação jurídica tributária.*

Paulo de Barros Carvalho<sup>317</sup> deu contornos peculiares a esta idéia, ao incluir na discussão acima a participação do homem, que ao fazer a subsunção do fato à norma geral abstrata e promover a implicação (posto que a fórmula normativa prescreve que o antecedente

---

<sup>314</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p.142-143.

<sup>315</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p.251-254.

<sup>316</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p.95.

<sup>317</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Saraiva, 1998, p.9.

implica a tese) promove a incidência da norma, que não incide por força própria, requerendo o homem, para no uso da linguagem movimentar as estruturas do direito, extraindo normas individuais de normas gerais, e imprimindo positividade ao sistema.

De se ver, então, que as circunstâncias materiais do fato ingressarão necessariamente como norma para o direito por meio da linguagem constituinte do fato gerador, sem a qual, não há falar delas, posto que se perderam no tempo.

Isto porque para ser incluído na classe do fato gerador *in abstracto* (ou hipótese de incidência) o fato gerador *in concreto* (ou fato imponível, ou fato jurídico-tributário) deve atender precisamente à expressão formada (pelo verbo e seu respectivo complemento) na Lei, em todos os seus termos, sendo, então, transformado em norma (e juridicizado, portanto) por meio da ação do sujeito passivo (nos tributos sujeitos a lançamento por homologação) ao efetuar o autolancamento, ou do fisco, ao lavrar o lançamento.

Assim, compreendida a concepção dominante à época de edição da Lei nº 4.502/64 (a mesma da edição do CTN) entendemos que as ditas *circunstâncias materiais* envolvem de fato, a materialidade do fato gerador. Não há falar, assim, em elementos temporais ou espaciais ou subjetivos. Com relação ao elemento subjetivo, inclusive, há menção exclusiva no inciso II do art. 71 da Lei nº 4.502/64. Todavia, para que o dispositivo tenha sentido, há de se compreender como implícita nesta materialidade a dimensão do fato gerador, e, assim, verificar que a intenção foi a de coibir a sonegação parcial, mediante a mutilação parcial das dimensões do fato gerador, que acarretaria a redução da obrigação tributária criada.

Tal conclusão está em conformidade com a redação do artigo, porquanto levar ao conhecimento da autoridade o fato gerador, e seu elemento material e não levar a seu conhecimento os elementos espaciais e temporais que o cercam é tarefa praticamente impossível, posto que os documentos, em geral, que lastreiam o fato econômico fazem menção a eles. Afinal, uma venda registrada na contabilidade em maio deve estar lançada na contabilidade deste mesmo mês e deve ser colhida na apuração do fato gerador do IRPJ de dezembro. Uma saída de mercadoria ocorrida em setembro deve ser colhida na apuração do ICMS deste mês. E se não o foi, o simples fato de estar lançada na contabilidade destes meses habilita a autoridade a concluir sobre a pertinência do elemento temporal quanto

à inclusão daqueles fatos econômicos no fato gerador do imposto naqueles períodos, cabendo ao sujeito passivo prova em contrário disto.

Por outro lado, podemos compreender agora que a circunstância material é relativa ao momento em que se dá o evento que resultará no fato jurídico-tributário, posto ser uma *circunstância*. E para isto deve ser lembrado que a prescrição foi feita para o Imposto sobre o Consumo, tido como juridicizado por meio de fato econômico ao tempo da redação do dispositivo. Assim, para este imposto e para o IPI (que o sucedeu) é relevante, *v.g.*, saber se a saída do estabelecimento produtor foi a título gratuito (por exemplo, para exposição) ou a título oneroso (venda a consumidor), ou se o produto vendido foi o princípio ativo descrito neste o naquele item da TIPI. Estas são circunstâncias que se não colhidas corretamente do evento, terminam por desaparecerem por vezes do mundo jurídico ou mesmo por lograrem formalização indevida.

Relativamente à formalização, vale lembrar que não há falar em circunstâncias formais, por oposição às materiais. Isto porque a formalização é ato do homem que traz para dentro do mundo jurídico o evento. Assim, não possui demarcação de tempo nem espaço, sendo livremente feita, devendo, tão somente guardar identidade com o evento ocorrido.

Tal formalização é prescrita na legislação tributária, que preconiza os deveres formais (ou instrumentais), ou ainda, as ditas obrigações acessórias. Assim, a saída para consumidor final ou para exposição ou mesmo para industrialização por encomenda é formalizada por meio do código fiscal da operação (CFOP); a classificação do produto vendido na tabela TIPI é formalizada por meio do preenchimento a este campo que consta como necessário na nota fiscal de saída. Além disso, há ainda os deveres de escriturar devidamente, em conformidade com a nota de saída, tais elementos no livro de registro de saídas, e, posteriormente, na contabilidade.

Se a formalização esconde algum destes elementos oculta circunstâncias materiais do fato gerador, mesmo sem escondê-lo. Assim, a autoridade, tendo contato com as notas e o livro de saídas poderá verificar ter ocorrido fato gerador do IPI sem que saiba exatamente se há valor tributável (no caso de saída para exposição com posterior retorno, por ser a título gratuito, não há) ou qual a correta alíquota aplicável (se não indicada corretamente a mercadoria nem seu código na TIPI).

Importante ressaltar que ambas as situações do inciso I (ocultação da natureza e ocultação de circunstâncias materiais) são possibilitadas por ocultação, embora se faça o registro dos fatos e os apresente à autoridade.

Se, todavia, ao invés da ocultação exhibe-se os eventos mediante explicação falsa, haverá exclusão ou modificação de característica essencial do fato gerador, sendo, então, fraude em sentido estrito (art. 72) e não mera sonegação (art. 71), como, *v.g.*, se o produto vendido é descrito de forma diversa, e seu código na nomenclatura nacional de mercadorias acompanha a descrição indevida, acarretando posicionamento diverso na TIPI, sujeito a alíquota inferior ou se o código fiscal da operação indica fraudulentamente tratar-se de saída para industrialização quando a saída é para venda.

Assim, no caso da ocultação da natureza do fato como gerador, ele ocorrerá mas não será colhido na apuração do tributo, por *entender-se* que ele não é fato *gerador* da obrigação tributária. Também a ocultação de circunstância material implicará a não inclusão da operação no *quantum* devido, por *entender-se* que não houve o fato gerador, posto ele ocorrer tão somente com a satisfação plena da hipótese de incidência prevista em Lei. Se destes fatos não decorrer supressão de tributos, eles serão totalmente irrelevantes para o direito, pois a legislação exige que eles também estejam ligados à supressão de tributo, porquanto trata-se de mera qualificação da multa de ofício, aplicável aos casos em que há falta de pagamento ou de declaração de tributo. Assim, ter-se-á, como dito, a prática de uma fraude na ocultação e na exibição equivocada da apuração da matéria tributável como decorrência desta ocultação.

A ocultação das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente também concorre como hipótese de sonegação.

Assim, não só o contribuinte que tenta, por sua ação ou omissão, ocultar esta condição (de contribuinte) para escapar à obrigação principal mas também aquele que encobre alguma condição pessoal que venha a afetá-la praticam sonegação.

Desta forma, ao não constituir-se regularmente nem se cadastrar no registro da Fazenda como contribuinte do tributo, *v.g.*, e praticar fatos geradores (art. 40, II, Lei nº 4.502/64), ou não considerar na escrituração sua condição de estabelecimento equiparado a industrial (art. 24, III, Regulamento do IPI – RIPI e art. 35, II, “c”, Lei nº 4.502/64) haverá sonegação. Também o contribuinte que propositalmente esquece-se do fim da vigência de seu programa especial de exportação (Befiex) e permanece depreciando seus bens por meio de depreciação acelerada incorre em sonegação por ocultação de sua condição pessoal de contribuinte suscetível de afetar a obrigação tributária.

Não se inclui na infração hipóteses em que a própria legislação estabelece o fato gerador da obrigação devido à própria condição pessoal de contribuinte, como no caso da distribuição disfarçada de lucros (art. 464-466, Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/99), em que o fato gerador somente tem lugar devido às pessoas envolvidas na operação serem consideradas *ligadas* pela legislação. Isto porque nesta hipótese sempre haveria qualificação da multa, o que não é razoável supor-se, porquanto para haver qualificação é necessário um *plus*, um desvalor de conduta adicional, que não se verificaria caso fosse ela aplicada a todos os casos semelhantes (*v.g.*, de distribuição disfarçada de lucros) de forma automática.

### **2.2.1 A fraude em sentido estrito (art. 72) - fraude penal ou fraude civil?**

A primeira pergunta que deve ser respondida no exame da fraude do art. 72 da Lei nº 4.502/64 é quanto a qual fraude é ali tratada. Consoante vimos em tópico precedente, a fraude penal equivale ao dolo civil. Desta forma, já se mostra incompatível a presença de dois vícios de consentimento operando juntos, porquanto embora semelhantes possuem características distintas.

Este tema já foi elucidado em parte, visto que o dolo de que se trata nos art. 71, 72 e 73 não é o dolo vício do consentimento, mas o dolo consistente na vontade e na consciência em querer o resultado falta de pagamento ou de declaração por meio da ação ou omissão praticada, o que equivale a dizer, trata-se do *dolo penal*.

Mas ainda assim resta a dúvida quanto a fraude. Seria ela a fraude penal ou a fraude civil? Ora, a fraude penal é a base do crime de estelionato. Caracteriza-se pela

obtenção de uma vantagem indevida mediante um ardil. Daí que tanto se fala naquele ramo do direito, ao tratar da fraude, da necessidade do *mise en scène*. Já a fraude civil é a fraude vício do consentimento, destinada a enganar terceiros (e não a outra parte contratante). A fraude tratada no art. 72 é portanto a fraude civil, porque não se cuida de enganar, numa relação direta, nem a lei nem a Fazenda, que são indiretamente lesados por uma ação do contribuinte consigo próprio ou com um terceiro em seu proveito, mediante a prática de atos ou negócios entre eles (contribuinte e terceiro). Daí poder-se falar em fraude à lei e fraude contra terceiros.

### 2.2.2 Prejuízo de terceiro

A fraude em sentido estrito é descrita como uma ação (ou omissão) que impedirá (ou reduzirá) a constituição do crédito tributário, por haver um contorno arditoso do contribuinte do fato típico previsto em lei. Arrematamos, desta lição, que como resultado da ação (ou omissão) haverá: a) um contorno de lei (malicioso, porquanto, em caso contrário não seria uma fraude); e b) um dano à Fazenda.

Assim, a fraude do art. 72 é também fraude contra terceiros, eis que decorre de sua prática um prejuízo a terceiro. Entendemos salutar ressaltar este ponto, porquanto há em alguns a idéia de que a fraude à lei tributária não prejudica terceiros, porquanto é mera fraude *à lei*. Em primeiro lugar, deve-se asseverar que a fraude à lei é até mais lesiva que a fraude em prejuízo de terceiro, como a fraude contra credores. Isto porque, como já mencionamos, embora não haja, em tese, necessidade do dano, porque ele não necessita ser comprovado, ela investe contra a ordem jurídica ao buscar ineficácia de norma jurídica válida e vigente. Também investe ela contra o princípio da boa-fé, caro ao direito. Mas além disso, no caso vertente, há também o prejuízo da Fazenda, pelo não ingresso da receita derivada.

Assim, não vejo como concebível o argumento, feito às escoras da antiga tese de que a elisão é sempre justa, desde que praticados os atos antes da ocorrência do fato gerador, de que a fraude à lei prevista no art.72 é mero contorno da norma jurídica tributária, e pelo fato de reorganizar seus negócios de forma a escapar da norma tributária que prevê o fato gerador para tê-lo regido por outra, o contribuinte não lesa ninguém, simplesmente logra tributação mais favorável.



Sendo a relação obrigacional bilateral, é óbvio que se o devedor, mediante fraude, constituir prestação inferior haverá lesão ao credor. E essa lesão, se o desejo de sofrer tributação inferior for deliberado, capaz de impulsionar os atos de contorno, terá sido provocada de forma consciente. Assim, não é porque o negócio foi realizado *às claras*, e devidamente declarado ao Fisco, que a fraude não existe, nem o dolo em praticá-la<sup>318</sup>.

### 2.2.3 Simulação relativa, simulação absoluta e fraude

De se concluir, também, que a fraude em sentido estrito, ao contrário do que prelecionam alguns, ao nosso ver, não pode incluir a simulação relativa. Isto porque a simulação relativa produz-se mediante um negócio simulado, não desejado, de fachada, mas inclui, também, a produção oculta e quieta dos efeitos do ato dissimulado, que é ocultado da fiscalização.

Assim, se não retirado o véu do embuste, o ato simulado se manterá incólume aos olhos do Fisco, e não haverá tributação, ou será ele tributado de forma inferior. Nesta situação, não há falar em fraude nem em sonegação, embora saibam os contraentes que a redução ou eliminação da obrigação tributária é meramente virtual, alicerçada no embuste. Todavia, retirado o véu da armadilha, o ato simulado é considerado ineficaz perante o fisco, e haverá o lançamento de ofício relativamente aos efeitos produzidos pelo ato dissimulado. Neste caso, ter-se-á sonegação e não fraude, porquanto, na rigorosa dicção do art. 71 da Lei nº 4.502/64 houve ocultação da ocorrência do fato gerador (hipótese de sonegação) e não sua não ocorrência (hipótese de fraude).

Já no caso da simulação absoluta, em que o negócio simulado visa a reduzir ou eliminar o montante tributável, mesma situação se dá se não retirado o véu da cilada, ou seja, o arдил surtirá os efeitos desejados pelos contraentes, havendo redução ou supressão total do crédito tributário. Porém, retirado o véu, e descoberto que o negócio era falso, da mesma forma, haverá sua desconsideração pelo Fisco, e feita a tributação que seria devida na sua ausência. Nesta situação, não se verifica ocultação da ocorrência do fato gerador (sonegação),

---

<sup>318</sup> Marco Aurélio Greco, afirma, em sentido contrário, que a finalidade do ato e o querer o ato não implica o dolo na prática do ato, sendo necessária perscrutar-se acerca da consciência. [GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 2ªed. São Paulo: Dialética, 2008. Planejamento Tributário, p.260-261].

mas ação dolosa destinada a modificar ou excluir característica essencial do fato gerador de forma a reduzir ou evitar o pagamento devido (fraude). Assim, no caso da simulação absoluta, ter-se-á fraude, e não sonegação, conforme nossa legislação.

#### **2.2.4 Fraude e fraude à lei**

Cumpra-se asseverar que no caso do direito tributário brasileiro a fraude é expressamente prescrita no art. 72 como circunstância qualificadora de uma infração, qual seja, a falta de pagamento ou de declaração de tributo. Mas a lei tributária violada pela fraude do art. 72 é a lei que estabelece que numa dada situação prescrita em lei, verificada a presença de um critério material, um critério temporal, um critério espacial, um critério subjetivo e um critério quantitativo, ocorre o fato gerador *in concreto* de um determinado tributo, nascendo, assim, uma relação tributária obrigacional. Em outras palavras, não há pagamento ou declaração, porque não nasce a obrigação tributária, que por sua vez não nasce por não se ter verificado a ocorrência do fato jurídico tributário (ou fato gerador *in concreto* ou imponible). E não se verifica a ocorrência do fato gerador porque houve um contorno malicioso da norma tributária que prescreve seu nascimento. Este *contornar maliciosamente* é a fraude do art. 72 (ação ou omissão dolosa tendente a impedir a ocorrência do fato gerador), conceito que coincide com o de fraude à lei. Não se trata, assim, de economia lícita de tributo, que se dá quando o contribuinte efetivamente possui formas alternativas de se organizar lícitamente, sem praticar qualquer fraude, nem praticar abuso de direito ou de forma, ou ainda celebrar contratos sem causa ou com causa falsa.

Não se diz aqui que também não haja violação à lei imperativa de direito privado. Para lograr a fraude à lei é necessária, em diversas situações, a prática de negócios jurídicos indiretos, feitos por vezes em cadeia para lograr o mesmo efeito que teria o negócio jurídico direto afastado. A celebração de tais negócios jurídicos sem causa ou com causa incompatível com a finalidade que tais negócios devam ostentar, ou ainda o abuso do direito (ou de forma) na constituição das pessoas jurídicas, pode sinalizar violação de lei imperativa civil. Mas a finalidade última é a violação da lei imperativa tributária.

Violar a lei tributária é violar lei imperativa, que fixa condutas no modal obrigatório. E violar lei imperativa é fraude à lei. Mas o que faz o art. 72 da Lei nº 4.502/64

não é meramente reforçar o que diz o art. 166, VI do Código Civil (até porque trata-se de legislação anterior, quando não havia positividade entre nós da fraude à lei no direito privado, mas apenas manifestações doutrinárias e jurisprudenciais). Isto também é feito, porque a redação do art. 72 contém a redação do inciso VI do art. 166. Mas, além disso, a conduta recebe penalização específica, no regime de direito público que caracteriza o direito tributário, diferentemente da sanção civil constante na anulação do ato ou negócio jurídico em fraude à lei. Por ela, a autoridade deverá impor a multa qualificada, relativamente ao crédito que deixou de ser recolhido. E como dissemos em tópico precedente, a autorização para a constituição deste crédito é dada pelos art. 149, VII 118 do CTN, art. 44 da Lei nº 9.430/96 e art. 72 da Lei nº 4.502.

### **2.2.5 Atos *contra legem***

O conceito de fraude pressupõe, pois o uso indevido de uma norma para lograr um fim não desejado pelo sistema. No caso específico do art. 72, sabemos que o fim desejado pelo agente da fraude é contornar a hipótese de incidência. Mas o meio para a obtenção deste resultado é descrito como uma *ação ou omissão* caracterizada como fraude, e destinada a obter este resultado.

Pode-se notar, então que a amplitude do art. 72 excede a mera fraude à lei. Não se detém a lei nos moldes que a ação ou omissão deverão ostentar para serem caracterizados como fraude, bastando que tendam a impedir o nascimento do crédito tributário mediante aparência de não haver ocorrido o fato gerador. A única ressalva é que tenha sido praticada com dolo, o que remete ao lado subjetivo da fraude, exigindo-a intencional. Mas a ação ou omissão dolosa, embora destinada a evitar ou postergar ocorrência de fato gerador *in concreto* não precisa ser realizada de forma refinada, com utilização de norma indireta. Caracteriza-a, também, a fraude brutal, o ato *contra legem* praticado com finalidade de evitar a ocorrência do fato gerador, em violação direta à norma de incidência do tributo, tal como se dá no caso de alteração do conteúdo de documentos fiscais, notas, faturas, para que venham a documentar fato *não gerador* da obrigação tributária.

Limitam o alcance do art. 72 a presença necessária do dolo e da fraude. Veja-se que a construção está em consonância com a adoção, pela lei civil, da tese subjetiva da fraude à lei, porquanto a lei tributária também exige o elemento subjetivo.

na fraude a lei civil é mais simples. Trata-se de mero *objetivo* de fraudar lei imperativa. Aqui, na legislação tributária exige-se o *dolo*, ou seja a consciência e a vontade de, mediante a ação ou omissão, evitar ou adiar a ocorrência do fato gerador, violando, pois, a norma tributária imperativa. O dolo é o elemento subjetivo que impulsiona a fraude. Assim, se o ato ou negócio praticado não possui o dolo de evitar a não ocorrência do fato gerador não se caracteriza a fraude. É o que se dá no caso da chamada economia lícita de tributo.

### **2.2.6 As demais hipóteses de fraude tributária**

Assim como a sonegação, a fraude também possui conformação complexa e se configura igualmente em tipos alternativos. É fraude, portanto: a) a ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, como acima analisamos; ou b) a ação ou omissão dolosa tendente a excluir ou a modificar as características essenciais do fato gerador, desde que, tal qual na hipótese “a”, de modo a reduzir ou evitar ou diferir o pagamento do tributo.

É fácil extremar o conceito de sonegação com o de fraude, consoante o tipo alternativo descrito no início do art. 72. Na sonegação a ação ou omissão visa a *ocultar* da autoridade a ocorrência do fato gerador, sua natureza, circunstâncias materiais ou condição pessoal de contribuinte. Na fraude, a ação ou omissão visa a *impedir ou retardar a própria ocorrência* do fato gerador, de forma fraudulenta. Sonegação, portanto, não impede ocorrência do fato gerador. Ela opera mediante ocultação do fato gerador ocorrido; já a fraude impede ou retarda sua ocorrência, mas por meio de um ato ilícito.

Outra forma, distinta da anterior é a fraude provocada por ação ou omissão tendente a excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador, de modo a reduzir, evitar ou diferir o pagamento do tributo.

Esta modalidade se diferencia da anterior, em que o fato gerador é evitado por meio de uma ação, praticando-se um negócio jurídico distinto daquele que consubstancia o fato gerador, evitando-o, mas apenas formalmente. Aqui, o fato gerador não é necessariamente evitado; todavia, há exclusão ou modificação de alguma característica essencial, de modo que o fato deixa de possuir o condão de desencadear a relação jurídica

obrigacional por não atender o tipo previsto em Lei em todos os seus elementos, ou a produz, mas a prestação será de montante inferior. Mas, da mesma forma, a exclusão ou modificação é também promovida por meio fraudulento, malicioso, havendo supressão indevida de tributo.

Nesta situação típica, vislumbra-se mera modificação parcial do negócio jurídico praticado, ao contrário da hipótese descrita em “a”, pela qual, em geral é necessário lançar mão de um negócio jurídico indireto. Assim, sabendo-se que o contorno da lei por negócio jurídico indireto exige, quase sempre, um conjunto de atos ou negócios, constata-se que esta segunda modalidade (modificação ou exclusão de característica essencial) é mais próxima do ato fraudulento brutal, *contra legem*, do que propriamente da fraude à lei.

É o caso do registro fraudulento de uma operação tributável, que pelas características formalizadas ostenta ser não tributável, como o registro de uma venda como saída para industrialização. Neste caso, modifica-se característica essencial do fato gerador (a saída do estabelecimento e o valor da operação) de modo a evitar-se o pagamento do tributo, ou diferi-lo, a depender da evolução dos registros efetuados. No caso de uma venda registrada por valor inferior ao real, há modificação parcial de uma característica do fato gerador (relativa à materialidade) que implicará redução do tributo.

Fala-se em exclusão ou modificação de *características essenciais* do fato gerador. A expressão diverge daquela cunhada no art. 71 (circunstâncias materiais). Isto porque é mais abrangente, incluindo também elementos temporais, espaciais e subjetivos, que são elementos essenciais ao fato gerador previsto em lei (*in abstracto*) e também ao fato gerador *in concreto*.

Ora, ao se excluir característica essencial do fato gerador ele deixa de implicar a relação obrigacional, por não ser mais fato gerador da obrigação principal. Com a modificação, pode haver redução parcial do *quantum debeat* (no caso da redução operar-se no critério material) ou redução total (caso a redução se opere no critério temporal ou espacial). Assim, *v.g.*, o lucro obtido no exterior anteriormente à vigência da Lei nº 9.249/95 não era tributável. Assim, àquela época, o registro de parcela do lucro como obtida no exterior (com modificação do elemento espacial) implicaria sua exclusão da base de cálculo do IRPJ. O recebimento de uma venda do período registrada como venda do período anterior (modificação do elemento temporal do fato gerador) implicaria sua exclusão também da base de cálculo do IRPJ (redução total).

### 2.2.7 A fraude na compensação tributária

Vale mencionar aqui, apenas a título de lembrete, porquanto já derogado, o texto enunciado no art. 18 da Lei nº 10.833/2003, que determinava, em sua redação original, a imposição de multa isolada sobre diferenças apuradas decorrentes da compensação indevida, nas hipóteses de o crédito ou o débito não fosse passível de compensação por expressa disposição legal, de o crédito ser de natureza não tributária, *ou em que ficasse caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.*

Em primeiro lugar, o texto fazia mal uso de termos jurídicos ao chamar de *infração* as circunstâncias descritas nos art. 71 a 73, que não encerram verdadeira infração, sendo tão somente *elementos circunstanciais* da infração consistente no descumprimento de obrigação tributária principal, consoante redação do art. 44, I da Lei nº 9.430/96.

A idéia por trás da penalidade, que se quis aplicar no percentual elevado de 150%, era a de desestimular pedidos de compensação em que não havia dúvida quanto à sua impossibilidade jurídica, mas ainda assim o pedido era feito para, apostando na inércia da Administração, aspirar a uma homologação tácita.

As hipóteses de compensação com crédito ou débito não passível de compensação por expressa disposição legal e de crédito de natureza não tributária revelam tentativa de violação direta da norma legal. Quanto às demais hipóteses, em primeiro lugar não há falar em sonegação, que é forma de ocultação. Aqui, o contribuinte apresenta o débito, por querer vê-lo extinto; não o esconde. O crédito, embora possa não ser bom, é também apresentado à autoridade no processo administrativo, afastando qualquer hipótese de ocultação.

Acredita-se que a hipótese que o legislador quis atingir foi a alegação de crédito não hábil para compensação e ao citar os art. 71 a 73 tentou cobrir todas as possibilidades de manipulação de dados, como se depreende das redações que sucederam a original, em que se fala de falsidade na declaração. Intuiu que a alegação de crédito não passível de compensação na tentativa de lograr uma extinção indevida caracterizava fraude. Mas a falsidade na declaração que se deseja atacar é a falsidade na declaração do crédito, e, assim, a hipótese de fraude do art. 72 ou o conluio fraudulento (art. 73) também não são aplicáveis, porquanto a

definição de fraude naquele dispositivo é a ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar a ocorrência *do fato gerador* ou a excluir ou modificar suas características essenciais de modo a evitar, diferir ou reduzir o pagamento do tributo. Vê-se que a *circunstância* de que se fala está inexoravelmente vinculada ao débito (fato gerador) e não ao crédito.

A tentativa de extinguir o débito por compensação indevida não ataca a ocorrência do fato gerador nem exclui ou modifica características suas.

A redação do dispositivo foi, felizmente, alterada na nova redação dada ao §2º do art. 18 para disciplinar aquilo que sempre se desejou: meramente a aplicação da multa no percentual dobrado às situações em que há declaração falsa, vale dizer, quando a compensação é indeferida porque o crédito alegado não é passível de compensação e isto já deve ser sabido de antemão pelo contribuinte, como, *v.g.*, na situação em que o crédito não é passível de compensação por expressa disposição legal.

### **2.3 O conluio (art. 73)**

O conluio é um acordo entre pessoas (físicas ou jurídicas) com o fim ou de lograr efeitos de sonegação ou de fraude. Os efeitos desejados não são a falta de pagamento ou de declaração, embora sejam estes os fins últimos tanto da sonegação quanto da fraude. Aqui, os efeitos desejados são os efeitos de ocultação possibilitados pela sonegação e os efeitos denegatórios da ocorrência do fato gerador (ou ocorrência mitigada) possibilitados pela fraude. Evidentemente que tal ajuste não necessita de forma específica, sendo, em geral, informal. Por outro lado, basta apenas que se vise a um dos efeitos da sonegação ou da fraude. Desta forma, pode-se visar, *v.g.*, a ocultação de fato gerador da autoridade fazendária (art. 71), a ocultação da natureza do fato gerador, ou a de circunstância material sua. Pode-se visar, também, à inocorrência do fato gerador (art. 72) ou à modificação ou exclusão de característica essencial dele, para evitar-se, diferir-se ou reduzir-se o montante devido.

Juridicamente, é, das três modalidades circunstanciais, a que mais se aproxima do conceito civil de *fraude*, em que duas pessoas ajustam-se de forma a prejudicar uma terceira.

O terceiro em conluio pode-se prestar tanto a auxiliar a ocultação (*v.g.*, pela interposição de pessoa) como na denegação da ocorrência do fato gerador (ao praticar,

juntamente com o contribuinte, o negócio em fraude à lei). Todavia, em ambas as oportunidades, sempre que for chamado a responder pelo crédito, se-lo-á na condição de contribuinte ou responsável. Se na condição de contribuinte, responderá ou por sonegação ou por fraude. Se na condição de responsável, também, porque responderá pelo débito por determinação norma de responsabilidade e não pelo conluio. Ninguém responde por conluio, se a hipótese de vinculação ao crédito não estiver prescrita em norma de responsabilidade. Assim, trata-se de uma hipótese *pro forma* sem muita utilidade prática.

Paulo de Barros Carvalho<sup>319</sup> já havia observado este fato ao afirmar que *não seria preciso referir a ajuste doloso, uma vez que a sonegação e a fraude já encerram a intenção deliberada de obter o resultado ou de assumir o risco de produzi-lo.*

Assim, o conluio, como forma de qualificar o concurso de pessoas para um fim ilícito, por necessariamente se reduzir a uma das outras duas modalidades (sonegação e fraude) e não possuir penalidade autônoma para a mera associação nestas condições, não logra ostentar a utilidade que a tipificação da *associação criminosa* regulada no art. 288 do Código Penal (antiga tipificação do crime de quadrilha ou bando, alterada pela redação da lei nº 12.850/2013) possui no direito penal.

### **3. Infrações de conduta e de resultado**

As circunstâncias capituladas nos art. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64 integram a infração tributária qualificada cujo elemento objetivo é o não pagamento e a não declaração do tributo. Assim, o resultado *falta de pagamento ou de declaração* é elementar do tipo infracional, integrando-o.

Embora a descrição da sonegação feita nos art. 71 seja a de uma conduta independente do resultado (bastando-se com a ação ou omissão tendente a impedir ou retardar o conhecimento da autoridade) exige-se que tenha havido falta de pagamento ou de

---

<sup>319</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p.104.



declaração de tributo para a configuração da infração qualificada. O mesmo se dá com relação á fraude em sentido estrito (art. 72) e com o conluio (art. 73). Assim, se para configurar as circunstâncias há simples necessidade da ação ou omissão dolosa consistente na sonegação, fraude ou conluio, para haver a infração qualificada é necessário, também, falta de pagamento ou de declaração. Assim, a infração, em todos os três casos, é de resultado.

#### **4. A infração e a multa qualificada formalizadas**

A situação definida como fato gerador para aplicação da multa de ofício qualificada, é constituída pela satisfação de dois fatos, ambos necessários, mas contendo, internamente, condutas alternativas. Exige-se falta de pagamento ou falta de recolhimento ou falta de declaração ou declaração inexata e prática de sonegação ou de fraude ou de conluio. Além disso, há necessidade do elemento subjetivo (dolo).

A formalização é técnica que possibilita o trânsito da linguagem jurídica para a linguagem formalizada da lógica, facilitando a compreensões de determinadas situações.

Para efeito de representação formalizada da infração tributária qualificada, denominando-se:

- “a”, verifica-se de falta de pagamento;
- “b”, verifica-se de falta de recolhimento;
- “c”, verifica-se de falta de declaração;
- “d”, verifica-se de declaração inexata;
- “e”, há sonegação;
- “f”, há fraude;
- “g”, há conluio;
- “h”, constata-se dolo na prática da sonegação, fraude ou conluio;
- “i” nasce a relação jurídica estabelecida entre Fisco e contribuinte, pelo qual aquele é sujeito ativo e este é sujeito passivo de uma prestação representada pelo montante de 150% sobre a base de cálculo representada pelo valor do tributo devido e não pago nem recolhido.

Representando-se:

- pelo símbolo “.” o conectivo lógico “E”;
- pelo símbolo “v” o conectivo lógico “OU”;
- pelo símbolo “→” a imputação da sanção

A norma (o dever ser) poderá ser assim descrita:

Se: (a v b v c v d) . (e v f v g) . h

Então: i

Norma completa<sup>320</sup>: Deve ser que: (a v b v c v d) . (e v f v g) . h → i

### 5. Cobrança e efeitos da multa de ofício qualificada

A multa de ofício qualificada por circunstância de sonegação, fraude ou conluio é cobrada em geral no mesmo documento em que se cobra também o crédito tributário devido e não pago, denominado indistintamente auto de infração.

Não me deterei aqui nas críticas já bastante repisadas pela doutrina quanto à inadequação deste *nomen juris* para nomear este documento, limitando-me a concordar com elas, posto que sendo o *tributo* objeto de uma prestação não decorrente de ato ilícito permanece descompassado nomear-se o documento pelo qual se faz sua cobrança de auto *de infração*.

O crédito decorrente do lançamento da multa de ofício qualificada segue o mesmo regime jurídico estabelecido para a multa de ofício básica, sendo equiparado pelos art. 142 e 139 do CTN ao crédito decorrente de obrigação principal, ambos constituídos no mesmo documento e processo fiscal pelo lançamento.

---

<sup>320</sup> Os conectivos “e” estão representados

## **Capítulo V – Da Multa qualificada na legislação tributária federal**

### **1. Introdução**

A multa qualificada é a mais severa das sanções tributárias aplicadas no âmbito administrativo, excetuada somente a cumulação da circunstância qualificada, própria da norma que a contém, com a circunstância agravante. Há sanções penais que cominam penalidades ainda maiores, porém, nelas não nos deteremos, porquanto pertencentes ao domínio do direito penal, e não do direito tributário.

É verdade que há um espaço comum, em que condutas muito semelhantes, por vezes idênticas, logram serem prescritas tanto na legislação infracional tributária como na legislação penal tributária. Nem por isso, as infrações tributárias deixam de pertencer ao domínio do direito tributário, porquanto sujeitas ao regime jurídico deste subsistema. Da mesma forma, os crimes tributários não deixam de pertencer ao domínio do direito penal, sujeitas aos princípios e garantias ostentados por este subsistema.

### **2. Conceito**

A multa qualificada toma parte na norma sancionatória tributária que inclui, no seu antecedente a infração qualificada pelas circunstâncias da sonegação, fraude ou conluio. Trata-se, pois de uma norma cujo deontico é o obrigatório, pois estabelece uma relação jurídico-tributária obrigacional, que possui, no seu antecedente, uma situação composta pelos seguintes elementos: a) elemento objetivo, consistente no não pagamento nem declaração do tributo devido; b) presença de circunstância, que pode ser a sonegação (ocultação), a fraude (violação ardilosa da lei tributária imperativa ou ato praticado em violação da lei tributária), ou o conluio (ajuste entre duas ou mais pessoas destinado lograr os efeitos da sonegação ou da fraude); c) elemento subjetivo, consistente no dolo genérico, que é a consciência e a vontade de praticar a ação ou omissão que dá configuração existencial à circunstância, e no dolo

específico, consistente no desejo de não pagar o tributo devido (enriquecimento sem causa), seja o dolo de pessoa natural ou jurídica.

O conseqüente desta norma infracional é composto por uma relação jurídica obrigacional, que tem por prestação uma penalidade pecuniária, cuja base de cálculo equivale ao valor do tributo não pago nem declarado e a alíquota aplicável é de 150%. Aplicam-se ao valor apurado as reduções constantes da lei nº 8.218, acaso cumpridas as condições de pagamento ali estabelecidas. O sujeito ativo é a União e o sujeito passivo é o contribuinte faltoso no cumprimento da obrigação principal.

Em termos formalizados, podemos escrever que a norma infracional que tem por penalidade a multa qualificada pode ser assim descrita:

Se: (a v b v c v d) . (e v f v g) . h

Então: i

Norma completa - Deve ser que: (a v b v c v d) . (e v f v g) . h → i

Denominando-se:

- “a”, verifica-se de falta de pagamento;
- “b”, verifica-se de falta de recolhimento;
- “c”, verifica-se de falta de declaração;
- “d”, verifica-se de declaração inexata;
- “e”, há sonegação;
- “f”, há fraude;
- “g”, há conluio;
- “h”, constata-se dolo na prática da sonegação, fraude ou conluio;
- “i” nasce a relação jurídica estabelecida entre Fisco e contribuinte, pelo qual aquele é sujeito ativo e este é sujeito passivo de uma prestação representada pelo montante de 150% sobre a base de cálculo representada pelo valor do tributo devido e não pago nem recolhido.

Representando-se:

- pelo símbolo “.” o conectivo lógico “E”;
- pelo símbolo “v” o conectivo lógico “OU”;

- pelo símbolo “→” a imputação da sanção

### **3. Classificação da Infração**

Trata-se de uma infração de resultado, porquanto embora haja o dolo da conduta, a infração somente se configura com o resultado *não pagamento nem declaração*, não se detendo, pois na mera conduta delituosa praticada.

Por outro lado, quanto ao critério de classificação em infrações objetivas ou subjetivas, classifica-se como infração subjetiva, porquanto essencial, para configurar-se, da existência do elemento subjetivo.

### **4. Classificação da Sanção**

No que tange ao subsistema, embora aplicada por autoridade administrativa, classifica-se como sanção tributária, eis que sujeita ao regime jurídico imposto por este subsistema, gozando dos institutos, garantias, e normas especiais que lhe são próprios.

### **5. Classificação da norma**

A norma que tem por antecedente a infração qualificada e por conseqüente a multa qualificada é norma do tipo infracional, pois destinada a sancionar condutas prescritas como antijurídicas na legislação tributária. Tem por antecedente, pois, uma conduta antijurídica e no conseqüente uma penalidade. Seu deôntico é o obrigatório, porquanto estabelece que dada a infração segue-se uma relação jurídica obrigacional de observância e cumprimento obrigatórios. Prova-se isso, porquanto, o atraso no cumprimento desta penalidade sujeita o infrator a multa de mora e o inadimplemento à execução de seu patrimônio.

### **6. Classificação dos elementos e circunstâncias**

O dolo, como elemento subjetivo integrante das circunstâncias qualificativas e da infração qualificada é dolo penal, pois vinculado a uma conduta específica e não genérica, como o é o dolo civil. Além disso, o dolo civil é vício do consentimento, e se caracteriza pela ação de um contraente, que mediante um artil, logra provocar um erro no outro contraente, de modo que este venha a celebrar o negócio que não o faria se soubesse do fato ocultado.

A fraude, como circunstância qualificadora da infração qualificada é a fraude civil, que inclui a fraude contra terceiros e a fraude à lei. Isto porque a fraude civil, também relegada à classificação como vício do consentimento, é conceituada como a conduta artilosa, pactuada entre duas partes, que consciente e deliberadamente decidem celebrar um negócio de modo a prejudicar terceiro, alheio ao negócio. Já a fraude penal não se concilia com o desígnio do art. 72, porquanto, naquele ramo, fraude é a obtenção de uma vantagem mediante artil praticado contra a pessoa a quem se lesa. Assemelha-se, pois, ao dolo civil vício do consentimento.

## Conclusão

1. Sanção é conceito ambíguo, que inclui pena e coação. Assim, a sanção está vinculada tanto ao sistema (como conjunto) como à norma (seu elemento constituinte).

2. Pena é o elemento conseqüente de uma norma prevista em lei, imputado pela prática de um ilícito representado no elemento antecedente desta mesma norma, consistente na perda de um direito do autor do ilícito, determinada por uma autoridade judicial, tendo finalidade retributiva, preventiva geral negativa, preventiva geral positiva, preventiva especial negativa, preventiva especial positiva.

3. Quadro comparativo das penas no direito

<b>Ramo do Direito</b>	<b>Relação Jurídica Criada</b>	<b>Finalidade da Pena</b>	<b>Aplicação por</b>
Penal	Bipartite, entre Estado-Juiz e autor do ilícito	Retributiva, preventiva geral (positiva e negativa) e preventiva especial (positiva e negativa)	Autoridade judicial
Civil	Tripartite, entre Estado-Juiz, autor e vítima	Ressarcitória, preventiva geral (positiva e negativa); preventiva especial positiva Retributiva, no caso da prisão civil por dívida decorrente de inadimplemento inescusável de pensão alimentícia	Autoridade judicial
Administrativo	Bipartite, entre Estado-Administração e autor do ilícito	Retributivo, preventivo, ressarcitório	Autoridade administrativa
Tributário	Bipartite, entre Estado-	Retributivo, preventivo, ressarcitório	Autoridade administrativa

	Administração e autor do ilícito		
--	----------------------------------	--	--

4. O objetivo da pena civil é reparar o dano e restabelecer o patrimônio da vítima, embora seja também, como sempre o é, preventivo.

5. Os fatores diferenciam a cláusula penal de uma pena em sentido estrito: a) a possibilidade de ser cumprida espontaneamente, não necessitando ser obrigatoriamente aplicada e executada por uma autoridade; b) derivar de uma convenção entre particulares e não de uma lei; c) a finalidade retributiva é substituída pela finalidade ressarcitória. Sua obrigatoriedade deriva do fato de que o contrato é lei entre as partes (*pacta sunt servanda*), mas tão somente entre elas.

6. A natureza do ilícito é dada pelo regime jurídico a que se submete a norma imperativa. Isto é feito discricionariamente, por escolha do legislador, ao incluir a norma num determinado ramo do Direito.

7. O preceito *in dubio pro reo* de direito tributário é mais amplo pois não atinge apenas a materialidade, autoria e situações excludentes (prova suficiente para a condenação), repercutindo, também, em elementos como a natureza da penalidade aplicável e sua graduação.

8. Ao utilizar a expressão *débito decorrente de tributo ou contribuição* como modo alternativo de chamar o dever obrigacional do sujeito passivo (débito tributário), o legislador desejou de incluir na expressão *crédito tributário* as penalidades pecuniárias decorrentes do descumprimento de obrigação principal, das quais a multa de ofício é uma delas. Neste sentido, a multa de mora pode incidir sobre eventual multa de ofício lançada.

9. No caso da multa de mora estabelecida como cláusula penal contratual há o consentimento do devedor, no que tange às obrigações contraídas, e a violação das normas contratuais pactuadas. A multa de mora nasce, assim, para recompor o dano emergente e o lucro cessante da outra parte contratante (perdas e danos), e tem o condão de poder ser aplicada, prescindindo-se da prova da ocorrência efetiva de tais situações. Trata-se, pois, de uma ficção do direito civil, e sua natureza, portanto, é tratada naquele ramo não como pena



pelo ilícito, mas como recomposição patrimonial da outra parte. No caso do direito tributário, o *consentimento* manifestado no acordo é substituído pelo mero *conhecimento* da lei. Se no caso da obrigação civil há o *consentimento* das normas pactuadas e a violação da cláusula que estipula a data de pagamento, no caso da obrigação tributária há o mero *conhecimento* da Lei tributária, bem como do dispositivo que prescreve a data do recolhimento do tributo, e sua violação, porquanto a obrigação tributária decorre da Lei e da subsunção dos fatos à ela. Assim, embora a multa de mora nasça como um *plus* ao crédito a pagar, é inevitável concluir que decorra das perdas e danos sofridos pela Fazenda Nacional pela mora incorrida, tendo o condão de ser aplicada com dispensa do dever da Fazenda de provar o dano emergente.

10. A multa de mora tem natureza preventiva e ressarcitória e não retributiva, embora consista num *plus* a pagar devido pelo contribuinte em atraso.

11. No caso da denúncia espontânea, deve haver notícia do ilícito pelo próprio contribuinte, ciência da autoridade, e pagamento do tributo e dos juros de mora.

12. No caso de penalidades pecuniárias não há progressividade.

13. A multa agravada não se aplica nas hipóteses de impossibilidade material de apresentação do esclarecimento, nem nas situações em que a falta de colaboração do fiscalizado incide contra si mesmo, agravando-lhe a exigência, nem na hipótese de arbitramento do imposto sobre a renda, se a fiscalização puder lançar com base na receita bruta e esta for conhecida. É aplicável, todavia, se a base de cálculo não for conhecida nem apresentada pelo fiscalizado e obtida somente pela colaboração de terceiros, após o silêncio daquele.

14. Ilícito civil, penal, administrativo e tributário não possuem diferenças ontológicas. É o poder discricionário do legislador que define o *locus* em que irá situar a norma de conduta.

15. Os crimes tributários são entes pertencentes ao domínio do direito penal e não do direito tributário.

16. O dolo civil é vício do consentimento. É artifício para iludir a outra parte contratante a realizar um negócio que não realizaria, não fosse o engano. O dolo penal é a consciência e a vontade de praticar o fato típico. Dolo civil é sempre genérico. Dolo penal é sempre vinculado a uma conduta e a um resultado.

17. Nas hipóteses de sonegação, fraude e conluio, o dolo é o dolo penal, porque atrelado à conduta descrita na circunstância qualificadora (dolo genérico) e vinculado ao resultado da infração qualificada (dolo específico de não pagar o tributo).

18. A prova do dolo é feita pela análise de elementos externos, como a reiteração da conduta, a discrepância de valores e a interposição de pessoas, no caso das infrações qualificadas.

19. Com assento na teoria dos poderes implícitos conclui-se que foram conferidos à autoridade administrativa poderes para aprofundar as investigações no mister de elucidar as responsabilidades pessoais, em caso de infração cometida por pessoas jurídicas, inclusive mediante a tomada de depoimentos, devendo ser observados sempre os princípios constitucionais garantidos ao acusado.

20. O elemento material da infração qualificada pode ser provado por presunção.

21. A fraude civil é defeito do ato jurídico; é artifício malicioso empregado para prejudicar terceiro. A fraude penal é também artifício malicioso, mas destinado a iludir alguém e obter um fim ilícito. Assemelha-se ao dolo contratual do direito civil. A fraude do art. 72 da Lei nº 4.502/64 é a fraude civil, incluindo nela a fraude à lei e a fraude brutal (ato *contra legem*).

22. O parágrafo único do art. 116 do CTN não é norma geral anti-elisiva, restrito tão somente às hipóteses de simulação.

23. A fraude à lei coibida pelo art. 72 é a fraude à lei tributária, que é imperativa, embora no curso do planejamento fiscal, possa-se constituir pessoas ou celebrar negócios jurídicos indiretos que venham a configurar fraude à lei civil.

24. A legislação federal autoriza a autoridade tributária a afastar os efeitos do ato simulado ou em fraude à lei mediante aplicação conjunta dos art. art. 149, VII, 118 do CTN, art. 44 da Lei nº 9.430/96 e art. 72 da Lei nº 4.502, mesmo não tendo sido regulamentado por lei ordinária o procedimento de desconsideração do negócio jurídico.

25. A expressão revogada *evidente intuito de fraude*, que cuida do dolo nas circunstâncias qualificativas da infração tributária, não restringia a aplicação da norma infracional, relativamente à nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

26. A circunstância de sonegar liga-se à conduta de ocultar. Já a circunstância de fraudar liga-se às condutas de fraudar a lei ou violar a lei diretamente. A simulação relativa, se descoberta, revela sonegação (ocultação do negócio dissimulado). A simulação absoluta, se descoberta, revela fraude.

27. A multa qualificada toma parte na norma sancionatória tributária que inclui, no seu antecedente a infração qualificada pelas circunstâncias da sonegação, fraude ou conluio. Trata-se, pois de uma norma cujo deontico é o obrigatório, pois estabelece uma relação jurídico-tributária obrigacional, que possui, no seu antecedente, uma situação composta pelos seguintes elementos: a) elemento objetivo, consistente no não pagamento nem declaração do tributo devido; b) presença de circunstância, que pode ser a sonegação (ocultação), a fraude (violação ardilosa da lei tributária imperativa ou ato praticado em violação da lei tributária), ou o conluio (ajuste entre duas ou mais pessoas destinado lograr os efeitos da sonegação ou da fraude); c) elemento subjetivo, consistente no dolo genérico, que é a consciência e a vontade de praticar a ação ou omissão que dá configuração existencial à circunstância, e no dolo específico, consistente no desejo de não pagar o tributo devido (enriquecimento sem causa), seja o dolo de pessoa natural ou jurídica. O conseqüente desta norma infracional é composto por uma relação jurídica obrigacional, que tem por prestação uma penalidade pecuniária, cuja base de cálculo equivale ao valor do tributo não pago nem declarado e a alíquota aplicável é de 150%.

28. A infração qualificada é infração de resultado, sendo também classificada como infração subjetiva. A multa qualificada é sanção tributária, na modalidade pecuniária. A norma que as contém é infracional e possui deontico obrigatório.

## Referências

ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de Filosofia**. Tradução da 1ª edição para língua portuguesa, coordenada e revista por Alfredo Bosi. Revisão da tradução e tradução dos novos textos por Ivone Castilho Benedetti. 4ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

AJURIA, Luis Rojo. **El dolo en los contratos**. Madrid: Civitas, 1994.

ALESSI, Renato. **Instituciones de derecho administrativo**. Traducción de la 3ª edición italiana por Buenaventura Pellisé Prats. Barcelona: Bosch Casa Editorial, 1970.

AMADEO, Rodolfo da Costa Manso Real. **A relevância do elemento subjetivo na fraude de execução**. 2010. 243 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009

ANJOS, Fernando Vernice dos. **Análise crítica da finalidade da pena na execução penal: ressocialização e o direito penal brasileiro**. 2009. 175 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo.

ATIENZA, M.; MANERO, J. R. **Ilícitos Atípicos**. Madrid: Editorial Trotta, 2000.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 28ª ed. revista e atualizada até a emenda constitucional 67, de 22.12.2010. São Paulo: Malheiros, 2011.

BARRETO, Carlos Xavier P. **O crime, o criminoso e a pena**. 3ª edição ampliada e atualizada. Rio de Janeiro: A. C. Branco Fº Editor, 1938.

BECCARIA, Cesare. **Dos delitos e das penas**. Tradução de Alexis Augusto Couto de Brito (tradução da 5ª edição de *Trattto dei delitti e delle pene*, estampa de Harlem, Livorno, de 1766). São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BEVILAQUA, Clovis. **Teoria Geral do Direito Civil**. (1ª edição de 1908). Campinas: Servanda, 2007.

BIANCO, João Francisco. Sonegação fraude e conluio como hipóteses de agravamento da multa na legislação tributaria federal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, vol.33, p.35-42, 2006.

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal**: parte especial. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006. 3 v.

BOBBIO, Norberto. **Teoria da Norma Jurídica**. 4ª ed., revista. Tradução de Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. Apresentação de Alaôr Caffé Alves. Bauru: Edipro, 2008. Título original: Teoria della norma giuridica. Torino: G. Giappichelli Editore, 1993.

\_\_\_\_\_. **Direito e Poder**. Tradução Nilson Moulin. São Paulo, ed. UNESP.

BORGES, José Souto Maior. **Obrigação Tributária (uma introdução metodológica)**. São Paulo: Malheiros, 1999.

BORGUESE, Sofo. **La filosofia della pena**. Milano: Dott. A. Giuffré – Editore, 1952.

BRUNO, Anibal. **Direito penal: parte geral: pena e medida de segurança**. 3ª ed. Rio-São Paulo: Forense, 1967. 3 t.

CAHALI, Yussef Said. **Fraude contra credores**. 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

CARNELUTTI, Francesco. **El problema de la pena**. Traducción de Santiago Sentis Melendo. Buenos Aires: Ediciones Juridicas Europa – America, 1947.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência**. São Paulo: Saraiva, 1998.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário, linguagem e método**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009.

\_\_\_\_\_. **Artigo: Capítulo I - neopositivismo lógico e o círculo de Viena**. São Paulo.

\_\_\_\_\_. **Artigo: Capítulo II – Língua e linguagem – Signos lingüísticos – Funções. Formas e tipos de linguagem – hierarquia de linguagens**. São Paulo.

\_\_\_\_\_. **Artigo: Capítulo III - A lógica e seu objeto – generalização e formalização – as estruturas lógicas – relações lógicas e relações facticas – a chamada lógica formal e a metodologia**, São Paulo.

CINTRA, A. C. de A.; GRINOVER, A. P.; DINAMARCO, C. R. **Teoria Geral do Processo**. 23ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

COELHO, S. C. N.; DERZI, M. A. M. A lacuna legislativo-tributária no tocante ao instituto da incorporação de ações e a jurisprudência do Carf. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, vol.195, p.170-179, 2011.

COSSIO Y CORRAL, A. De. **El dolo en el derecho civil**. Madrid: Editorial Revista de derecho privado, 1955.

COSTA JUNIOR, P. J.; PEDRAZZI, Cesare. **Direito penal societário**. 3ª edição revista e atualizada. São Paulo, DPJ, 2005.

DESCARTES, René. **Discurso do Método**: Regras para a direção do espírito. Tradução de Pietro Nassetti. São Paulo: Martin Claret, 2003. Título original *Discours de la méthode de bien conduire sa raison: Regulae ad directionem ingenii*.

ECO, Umberto. **Como se faz uma tese em ciências humanas**. 13ª Edição portuguesa. Tradução de Ana Falcão Bastos e Luís Leitão, (edição original italiana, *Como si fá una tesi di láurea*, 1977, Casa Editrice Valentino Bompiani & C., Milano). Lisboa: Editorial Presença, 2007.

FERRAGUT, Maria Rita. Evasão Fiscal: o Parágrafo Único do Artigo 116 e os Limites de sua Aplicação, **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, vol. 67, p.117-124, abr. 2001.

FERREIRA, Gilberto. **Aplicação da pena**. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

FILHO, Vicente Greco. Fraude à execução. Utilização indevida do procedimento executório, **Tendências do direito material e processual do trabalho**, p.314-325. São Paulo: Ltr, 2000.

FREDERICO MARQUES, José de. **Curso de direito penal**: propedêutica penal e norma penal. São Paulo: Saraiva, 1954. 1 v.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito penal**: o delinquente – a sanção penal – a pretensão punitiva. São Paulo: Saraiva, 1956. 3 v.

QUIROGA, Jacobo López Barja de. **Teoria de la pena**. Madrid: Akal, 1991.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito** – Técnica, decisão, dominação São Paulo: Atlas, 1998.

FOUCAULT, Michel. **Vigiar e Punir**: nascimento da prisão. Tradução de Raquel Ramalhete. 41ª ed. Petrópolis: Vozes, 1977.

GALLO, Salvatore. **Diritto penale e processuale tributario**. Milano: Pirola, 1971.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 2ªed. São Paulo: Dialética, 2008.

\_\_\_\_\_. Multa agravada e em duplicidade, **Revista Dialética de Direito Tributário**, vol. 76, p.148-161, jan. 2002.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. Do negócio indireto no direito tributário, **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, vol. 190, p.61-66, jun. 2011.

HARET, Florence. **Teoria e prática das presunções no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2010.

HART, H. L. A. O conceito de direito. Tradução de Antônio de Oliveira Sette-Câmara. São Paulo: Martins Fontes, 2009. Título original *Concept of Law 2/E*: Oxford University Press, 1961, 1994.

HEIDEGGER, Martin. **Que é uma coisa?** Tradução de Carlos Morujão. Lisboa: Edições 70, 2002. Título original *Die frage nach dem ding*. Max Niemeyer Verlag, Tubigen, 1987.

HUNGRIA HOFFBAUER, Nelson. **Fraude Penal**. Rio de Janeiro: A. Coelho Branco Filho, 1934.

JARACH, Dino. **El hecho imponible - Teoria general del derecho tributario sustantivo**. 3ªed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1982.

JÚNIOR, Miguel Reale. **Instituições de direito penal**: parte geral. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

KASAI, Jorge Eiji. **Do procedimento administrativo e os crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social.** São Paulo: MP Ed., 2007.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito.** São Paulo: Martins Fontes, 2000.

LESCH, Heiko H. **La función de la pena.** Traducción de Javier Sánchez-Vera Gómez-Trelles. Madrid: Dykinson, 1999.

LIMA, Alvino. **A fraude no direito civil.** São Paulo: Saraiva, 1965.

LOBO TORRES, Ricardo. **Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

LUHMANN, Niklas. **O direito da sociedade.** Tradução de Javier Torres Nafarrate.

MAIA FILHO, Napoleão Nunes. A denúncia espontânea de infração seguida do pagamento parcelado do tributo. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, vol.138, pp.77-89, mar.2007, p.82-83.

MARKY, Thomas **Curso elementar de direito romano.** 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 1992.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da sanção tributária.** 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo.** São Paulo: Malheiros, 2010.

MELLO, Rafael Munhoz de. Princípios constitucionais de direito administrativo sancionador: as sanções administrativas à luz da constituição federal de 1988. São Paulo: Malheiros.

MINATEL, José Antônio. Denúncia espontânea e multa de mora nos julgamentos administrativos. **Revista Dialética de Direito tributário**, São Paulo, vol. 33, pp.83-92, jun.1998, p.89.

MIRABETE, Julio Fabrini. **Manual de Direito Penal.** São Paulo: Atlas, 1998. 1, 2 v.

MONTE, Elio Lo. **Principios de derecho penal tributario.** Montevideo-Buenos Aires: Julio César Faira – Editor, 2006.



MONTEIRO, W. de B.; e MALUF, C. A. D. **Curso de Direito Civil: Direito das Obrigações** - 1ª parte. 37ªed. São Paulo: Saraiva, 2012. 4 v.

MONTEIRO, W. de B.; PINTO, A. C. de B. M. F. **Curso de Direito Civil: Parte Geral.** 44ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. 1 v.

MONTEIRO, W. DE B.; MALUF, C. A. D; SILVA, R. B. T da. **Curso de Direito Civil: Direito das Obrigações – 2ª parte.** 39ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

NAVARRINE, S. C.; ASOREY, R. O. **Presunciones y ficciones en el derecho tributário:** doctrina. Legislación. Jurisprudencia. 2ª ed, ampliada y actualizada. Buenos Aires: Depalma, 2000.

NETO, Sousa. **O motivo e o dolo.** 2ª ed. Rio de Janeiro – São Paulo: Freitas Bastos, 1956.

NETTO, Alamiro, Velludo Salvador. **Finalidades da pena, conceito material de delito e sistema penal integral.** 2008. 297 f. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo.

NIETO, Alejandro. Derecho administrativo sancionador. 2ª ed ampliada. Madrid: Tecnos.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário.** 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

NONATO, Orosimbo. **Fraude contra credores:** da ação pauliana. Rio de Janeiro: Editora jurídica e universitária Ltda, 1969.

OSÓRIO, Fábio Medina. **Direito administrativo sancionador.** 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

PACHECO, Ângela Maria da Motta. **Sanções tributárias e sanções penais tributárias.** São Paulo: Max Limonad, 1997.

\_\_\_\_\_. Denúncia espontânea e isenções – duas figuras da tipologia das normas indutoras de conduta. **Revista Dialética de Direito Tributário,** São Paulo, vol. 57, p.7-18, jun. 2000.

PAES, P. R. Tavares. **Fraude contra credores.** 3ª edição aumentada e atualizada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1940.

PEREIRA, Regis Fichtner. **A fraude à lei.** Rio de Janeiro: Renovar, 1994.

POLIANO, Celso Gomes. **Adequação da pena: reflexões e sugestões**. 2011. 184 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo.

PRADO, Luiz Regis. **Direito penal econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

PRATES, Homero. **Atos simulados e atos em fraude da lei**. Rio de Janeiro – São Paulo: Freitas Bastos, 1958.

QUEIROZ, Rafael Mafei Rabelo Queiroz. **A Teoria de P. J. A. Feuerbach e os juristas brasileiros do século XIX: a construção do direito penal contemporâneo na obra de P. J. A. Feuerbach e sua consolidação entre os penalistas do Brasil**. 2008. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo.

RIBAS, Lúcia Maria Lopes Rodrigues. **Direito penal tributário: questões relevantes**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros.

ROSEMBUJ, Túlio. **El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario**. 2ª ed. Prólogo de Franco Gallo. Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 1999.

ROXIN, Claus. **Estudos de direito penal**. Tradução de Luís Greco. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

ROUSSEAU, J.J. **Do contrato social**. Tradução de Rolando Roque da Silva. Edição eletrônica. Ed. Ridendo Castigat Mores, 2002. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/cv00014a.pdf> Acesso em: 12/01/2014.

SALAMANCA, José Eli. **Fraude à execução: direitos do credor e do adquirente de boa-fé**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

SHECAIRA, S. S.; JUNIOR, A. C. **Teoria da Pena: finalidades, direito positivo, jurisprudência e outros estudos de ciência criminal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

\_\_\_\_\_. **Pena e Constituição: aspectos relevantes para sua aplicação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

\_\_\_\_\_. Pena e política criminal: a experiência brasileira, **Criminologia e os problemas da atualidade**, p. 322-334, São Paulo, Atlas, 2008.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

SILVA, João Calvão da. **Cumprimento e sanção pecuniária compulsória**: dissertação para exame do curso de pós-graduação em ciências jurídico-civis na faculdade de direito da universidade de Coimbra. Coimbra, 1987.

SILVA, Sérgio André R. G. Denúncia espontânea e lançamento por homologação: comentários acerca da jurisprudência do STJ. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, vol.98, pp.106-112, nov.2003, p.107.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Coordenação IBET. Obra póstuma. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1975.

SZNICK, Valdir. **Novos crimes e novas penas no direito penal**. São Paulo: Leud, 1992.

TELLA, M. J. F.; TELLA, F. F. **Fundamento e finalidade da sanção**: existe um direito de castigar? Tradução de Cláudia de Miranda Avena. Revisão de Luiz Flávio Gomes. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

TELLES JUNIOR, Goffredo. **Iniciação na ciência do direito**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

TENÓRIO, Igor. **Direito penal tributário**. São Paulo: Bushatsky, 1973.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008.

TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado – Autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Lançamento por homologação e decadência do direito de constituir o crédito, **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, vol. 151, p.28-37, abr. 2008.

VIANI, Silvano. **Técnica de aplicação da pena**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2007.

VILANOVA, Lourival. **Estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: Max Limonad, 1997.

VITTA, Heraldo Garcia. **A sanção no direito administrativo**. São Paulo: Malheiros.

## Índice

<b>Resumo</b> .....	5
<b>Abstract</b> .....	7
<b>Riassunto</b> .....	9
<b>Introdução</b> .....	12
<b>Capítulo I – Das Sanções</b> .....	15
1. Conceito de Sanção.....	15
2. Coatividade, imperatividade e eficácia social.....	16
3. A sanção penal (pena).....	18
3.1 Introdução.....	18
3.2 Origens e Evolução da pena.....	19
3.3 Construção do conceito. Finalidade da Pena.....	23
3.4 Construção do conceito. Espécies de penas. Natureza da pena.....	28
3.5 Conceito de Pena.....	30
4. Sanção Civil.....	31
4.1 A cláusula penal.....	33
4.2 Prisão Civil.....	36
5. Sanção Administrativa.....	37
5.1 Unidade do poder estatal de punir.....	44
<b>Capítulo II – Das Sanções Tributárias</b> .....	46
1. Sanção Tributária: a pena tributária aplicada por autoridade administrativa.....	46
2. Tributo e sanção tributária.....	48
3. Elementos da infração tributária.....	52
4. Finalidade da sanção tributária.....	53
5. Espécies mais comuns de sanção tributária.....	54

5.1 A multa como sanção tributária.....	56
5.2 A multa. Traços característicos.....	57
5.3 Multa por atraso no adimplemento de obrigação principal (Multa de mora)...	60
5.3.1 Natureza jurídica da multa de mora.....	62
5.3.2 A mora e a denúncia espontânea.....	65
5.4 A multa por descumprimento de obrigação principal.....	68
5.4.1 A multa por descumprimento de obrigação principal na legislação federal..	72
5.4.2 A multa de ofício por descumprimento de obrigação principal.....	73
5.4.3 Contornos da multa de ofício.....	78
5.5 A Multa agravada.....	78
<b>Capítulo III – Do elemento subjetivo da infração qualificada.....</b>	<b>84</b>
1. Conceito de Ilícito.....	84
2. Os diversos ilícitos. O ilícito civil e o ilícito penal.....	86
2.1 Ilícitos civis.....	88
2.2 Ilícitos penais.....	89
2.2.1 Crimes materiais, formais e de mera conduta.....	90
2.3 Ilícito administrativo.....	91
2.4. Ilícito tributário.....	92
2.5 Os ilícitos - análise comparativa.....	93
3. Introdução à infração qualificada.....	94
4. O dolo.....	96
4.1 Dolo no direito civil.....	96
4.2 O dolo no direito processual.....	98
4.2.1 A evolução e a solução para o dolo no processo judicial.....	98
4.3 O dolo no direito penal.....	102
4.4 O dolo na fraude, sonegação e conluio.....	105
4.5 Competência da autoridade fiscal para apurar o dolo na infração qualificada.....	109
4.6 O dolo no conluio (art. 73).....	112
4.7 Dolo de pessoa jurídica ou dolo de sócio-administrador da pessoa jurídica...113	
4.8 Hipótese de sonegação apurada com base em presunção.....	115
4.9 Dolo na Fraude e no Conluio.....	118
4.10 Responsabilidade por Infrações.....	119

<b>Capítulo IV – Das circunstâncias qualificativas da infração qualificada.....</b>	<b>121</b>
1. As circunstâncias qualificativas. A Fraude em sentido amplo.....	121
1.1 A Fraude no direito civil.....	122
1.2 Fraude contra credores (ou fraude pauliana).....	123
1.3 Fraude e dolo.....	124
1.4 Fraude à execução.....	126
1.5 A fraude à lei.....	127
1.6 Abuso de direito e fraude à lei.....	130
1.7 Fraude e simulação.....	133
1.8 Pessoas jurídicas simuladas.....	138
1.9 O negócio jurídico indireto.....	139
1.10 Fraude à lei e fraude contra credores.....	141
1.11. A fraude penal.....	142
1.11.1 Fraude penal e sua relação com a fraude civil.....	144
1.12 A fraude à lei vista .sob o ângulo do direito tributário.....	145
1.13 Elisão e Evasão Fiscal.....	147
1.14 Elisão, fraude à lei e simulação.....	149
1.15 Norma geral anti-elisiva.....	151
1.16 Norma Geral Anti-elisiva veiculada pela Lei Complementar nº 104/2001...152	
1.17 A Fraude à lei tributária.....	153
1.18 O reconhecimento da fraude e o lançamento do imposto na legislação federal.....	154
1.19 O evidente intuito de fraude.....	161
1.20 Cúmulo de circunstâncias qualificativas. Cúmulo de penalidade administrativa e penal.....	162
1.21 Cominação <i>in abstrato</i> e aplicação <i>in concreto</i> .....	163
2. As circunstâncias qualificativas: Sonegação, fraude e conluio.....	164
2.1 Sonegação (art. 71).....	164
2.2.1 A fraude em sentido estrito (art. 72) - fraude penal ou fraude civil?.....	174
2.2.2 Prejuízo de terceiro.....	175
2.2.3 Simulação relativa, simulação absoluta e fraude.....	176
2.2.4 Fraude e fraude à lei.....	177
2.2.5 Atos <i>contra legem</i> .....	178

2.2.6 As demais hipóteses de fraude tributária.....	179
2.2.7 A fraude na compensação tributária.....	181
2.3 O conluio (art. 73).....	182
3. Infrações de conduta e de resultado.....	183
4. A infração e a multa qualificada formalizadas.....	184
5. Cobrança e efeitos da multa de ofício qualificada.....	185
<b>Capítulo V – Da Multa qualificada na legislação federal.....</b>	<b>186</b>
1. Introdução.....	186
2. Conceito.....	186
3. Classificação da Infração.....	188
4. Classificação da Sanção.....	188
5. Classificação da norma.....	188
6. Classificação dos elementos e circunstâncias.....	188
<b>Conclusão.....</b>	<b>190</b>
<b>Referências.....</b>	<b>195</b>
<b>Índice.....</b>	<b>203</b>